



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15956.720278/2016-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-005.646 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de setembro de 2021  
**Recorrente** FISCOLEX ASSESSORIA CONTÁBIL LTDA - EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010, 2011

**NULIDADE. REQUISITOS.**

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010, 2011

**DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

Não há que prevalecer a pretensão do contribuinte, quanto mais se a interpretação desejada possa vir a restringir prazo decadencial de lançamento tributário ou limitar os poderes da administração tributária no que se refere a atos que necessitam ser formalizados de imediato.

Intimado o contribuinte pela via postal no domicílio tributário informado à Receita Federal, há de rejeitar o argumento de decadência.

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

Ano-calendário: 2010, 2011

**OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. COMPROVAÇÃO.**

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em 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.

**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 para desfazer a presunção legal de omissão de receita.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.**

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e a alegação de decadência e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 11-57.765, proferido pela 3ª Turma da DRJ/REC, que julgou procedente em parte a impugnação, para:

- exonerar, em razão da decadência, o crédito tributário referente ao IRPJ e à CSLL relativos aos 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário 2010;
- exonerar, em razão da decadência, o crédito tributário referente ao PIS e à COFINS relativos aos fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro do ano-calendário 2010;
- manter conforme lançados o IRPJ e a CSLL relativos ao 4º trimestre do ano-calendário 2010 e aos trimestres do ano-calendário 2011;
- manter conforme lançados o PIS e a COFINS relativos ao fato gerador ocorrido em dezembro do ano-calendário 2010 e aos fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro do ano-calendário 2011.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 1399/1455 através dos quais foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, e à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. O crédito tributário total importou em R\$2.012.292,57.

De acordo com os autos de infração e com o Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 2081/2102, o lançamento, que se refere aos anos-calendário 2010 e 2011, decorreu de omissão de receita da atividade de prestação de serviços em geral.

O lucro foi arbitrado em razão da imprestabilidade da escrita para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária considerando que os Livros Caixa foram apresentados sem os documentos que serviram de base para a escrituração e com evidentes indícios de fraudes e vícios. Art. 530, inciso II, alínea a, do RIR/1999. Houve qualificação da multa (percentual de 150%).

A empresa foi excluída de ofício do Simples Nacional, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2010, e pelo prazo de 3 anos, conforme Representação para Fins de Exclusão do Simples Nacional (fls. 1144/1150) e Ato Declaratório Executivo n.º 53, de 11 de novembro de 2016 (fls 1397). As causas da exclusão foram i) embarço à fiscalização; ii) constituição da empresa por interpostas pessoas.

A contribuinte apresentou impugnação ao lançamento (fls. 1505/1518), fazendo, em síntese, as seguintes alegações:

#### **DA DECADÊNCIA**

- teve ciência dos autos de infração em 03/01/2017, pelo portal e-cac, o crédito tributário referente ao ano-calendário 2010 teve decadência consolidada em 31/12/2015 enquanto que o relativo ao ano-calendário 2011 decaiu em 31/12/2016, com base no art. 150,§4º do CTN porque efetuou todos os pagamentos e não se pode cogitar de dolo, fraude ou simulação.

#### **DO LANÇAMENTO COM BASE APENAS EM EXTRATOS BANCÁRIOS**

- Transcreve a Súmula 182 do STJ que afirma ser ilegítimo o lançamento com base apenas em extrato bancário.

#### **DA MULTA QUALIFICADA**

- a presunção de omissão de receitas não autoriza a exasperação da multa de ofício, exige-se a comprovação de dolo, fraude ou simulação.

#### **DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE**

- o Ato Declaratório n.º 53 que excluiu a empresa do SIMPLES foi objeto de tempestiva manifestação de inconformidade que tem efeito suspensivo, o crédito tributário deve ter sua exigibilidade suspensa até o final julgamento da manifestação de inconformidade.

#### **DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

- o prazo de lei de 20 dias para atendimento aos termos de intimação foi reiteradamente desrespeitado no curso da ação fiscal, representando claro cerceamento do direito de defesa, contrariando o prazo previsto no art. 844 do RIR/1999;

- a realização de diligência após lavrar termo de embarço é forma de inversão da ordem de procedimentos e representa mais uma forma de cerceamento do direito de defesa.

#### **DA INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO DA IMPUGNANTE**

- a intimação de 26/03/2015 solicitava outros documentos além do livro caixa, referidos documentos e a mídia com os livros caixa foram colocados à disposição da fiscalização, posteriormente se constatou que a mídia estava deteriorada e sem possibilidade de recuperação, não existiu a contradição alegada pela fiscalização ( se referindo ao fato de ter afirmado que os documentos ficaram a disposição da fiscalização desde a primeira intimação em 26/03/2015).

#### **DA IMPOSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS APREENDIDOS**

- depois de exaustiva pesquisa é que se descobriu que a maior parte dos documentos solicitados haviam sido objeto de busca e apreensão pela Polícia Federal em 04/08/2011, passados 5 anos a empresa não lembrava onde se encontravam essas documentos.

#### **DA DEVOLUÇÃO DO CD INCOMPLETO**

- em 28/10/2016 a empresa relata que no CD encaminhado não constava o extrato bancário de conta corrente da CEF, em 08/11/2016 novo CD foi encaminhado por Termo de Intimação, fl. 60, onde os próprios auditores fiscais confirmam que o CD anteriormente encaminhado estava incompleto, ficando demonstrado que tem procedência a alegação e não é meramente protelatória.

#### **DA INEXISTÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA EXCLUSÃO DO SIMPLES**

- não houve embaraço à fiscalização porque a requerente respondeu todos os termos e justificou a falta de atendimento de alguns itens mediante a apresentação de Auto de Apreensão da Polícia Federal, o que comprova que os documentos sempre estiveram à disposição da própria Receita Federal do Brasil desde 04/08/2011;
- nunca houve interposição de pessoas porque os fatos narrados são equívocos cometidos que não foram esclarecidos anteriormente porque a requerente não foi previamente intimada;
- há duas empresas a Fiscolex Assessoria Contábil EPP Ltda. (objeto da ação fiscal) e Fiscolex Assessoria Empresarial Ltda., conforme recibos fls. 505/535;
- já a alteração contratual de 2007 contempla apenas a Assessoria Contábil (específica) e não mais a Assessoria Empresarial (outros serviços além de contabilidade) apesar de ter recebido todos esse valores a Fiscolex Assessoria Contábil Ltda. EPP não era titular desses créditos cujos serviços eram prestados por outras empresas, como se observa à fl.79.

#### **DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS**

- a legitimidade da presunção de omissão de receitas pressupõe intimação regular, a intimação com prazo inferior a 20 dias não pode ser considerada regular.

#### **DA DUPLICIDADE DE CRITÉRIOS**

- a fiscalização adotou dois critérios diferentes para apuração da omissão de receitas em 2010 e 2011, em 2010 comparou o Livro Caixa apresentado pela impugnante com um relatório não oficial, não assinado objeto da busca e apreensão da Polícia Federal e referente à Fiscolex Assessoria Empresarial conforme título do relatório;
- o livro caixa apresentado se refere apenas a Fiscolex Assessoria Contábil onde são reconhecidas as receitas referentes aos serviços contábeis;
- para o ano-calendário 2011 a comparação foi entre o Livro Caixa e o relatório de depósitos em contas correntes bancárias e, da mesma forma, estão abrangidos na movimentação bancária créditos pertencentes a outros prestadores de serviços tanto pessoas físicas como jurídicas enquanto Livro Caixa registra apenas as receitas referentes aos serviços contábeis.

#### **DO DISPOSTO NO ARTIGO 25 DO DECRETO-LEI 9.295/1946**

- na cláusula 3ª do contrato social da Fiscolex Assessoria Contábil Ltda. EPP consta que o objeto social é a prestação de serviços contábeis nos termos do art. 25 do Decreto-lei nº 9295/1946 combinado com a Resolução CFC nº 868/1999, que transcreve à fl. 1515, para afirmar ser tão somente responsável por serviços contábeis.
- cita o Código de Ética Profissional dos Contabilistas (CEPC) e diz que a segregação de receitas pela natureza do serviço prestado está prevista no referido CEPC, fl. 1515/1516;
- afirma ser possível ao profissional da contabilidade transferir o contrato de serviço a seu cargo a outro profissional como também é possível transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo e, transferindo os serviços, são transferidas, na mesma proporção, as receitas;
- a Assessoria Empresarial abrange vários serviços: contábil, fiscal, recursos humanos, previdenciário, abertura e encerramento de empresas, IRPF e IRPJ, a Fiscolex Assessoria Contábil Ltda. EPP é especialista em contabilidade, os demais serviços são terceirizados e sobre esse assunto a impugnante não foi intimada a prestar esclarecimentos;

#### **DOS PEDIDOS**

- suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado até o julgamento da manifestação de inconformidade;
- seja reconhecida a decadência do crédito tributário com base no art. 150, §4º e 173, inciso I do CTN tendo em vista que a ciência dos autos operou em 03/01/2017;

- seja afastada a alegação de embaraço à fiscalização porque foi privada dos documentos apreendidos há mais de 5 anos e tomou as medidas possíveis para obtenção junto ao judiciário;
- seja afastada a multa qualificada por não se tratar de dolo, fraude ou simulação;
- cerceamento do direito de defesa em razão dos prazos de atendimento às intimações sempre inferiores aos previstos legalmente;
- seja declarada insubsistência dos Autos de Infração;
- seja permitida juntada de novas provas e novos documentos tendo em vista que ainda não foi disponibilizado o acesso a todos os documentos apreendidos;
- realização de diligência para esclarecimento de diversas situações que levaram à exclusão do Simples e a suposta omissão de receitas;
- seja intimada da data do julgamento para fins de sustentação oral.

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora entendeu pela procedência parcial da Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010, 2011

**NULIDADE. REQUISITOS.**

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.

**SUSTENTAÇÃO ORAL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

Não existe, no âmbito da legislação processual tributária, previsão para realização de sustentação oral, pela defesa, durante a sessão de julgamento de primeira instância.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010, 2011

**DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA PARCIAL.**

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamentos ou se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, desloca-se a tipificação legal do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do CTN.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2010, 2011

**OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. COMPROVAÇÃO.**

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em 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.

**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.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.** Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Procedente em Parte  
Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, pedindo ao final, deferimento de seu pleito.

## Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, e por isso deve ser conhecido.

### Da Análise do Recurso Voluntário

#### Inexistência de motivo para Exclusão do SIMPLES

Aduz a Recorrente que o fato de não terem sido apreciadas neste processo as razões declinadas em sua impugnação caracterizaria-se hipótese de nulidade do acórdão da DRJ, por ter deixado de apreciar matéria relevante.

Quanto ao ponto, o acórdão recorrido esclareceu apenas que as alegações feitas sobre a exclusão do regime do SIMPLES NACIONAL estão analisadas no voto constante do processo n.º 10840.723852/2016-14 que trata da matéria, colacionando, a título de ilustração, a ementa daquele julgado.

Não há como prosperar as razões da Recorrente, pois não se deixou de pronunciar sobre alegações de defesa relevantes. Pelo que se denota do *decisium*, apenas registrou-se que o momento adequado de enfrentar tais razões ocorreu quando da análise do processo n.º 10840.723852/2016-14.

Também não há necessidade de suspender este processo até julgamento definitivo na esfera administrativa. Encontrando-se ambos na mesma esfera de Julgamento, julga-se ambos, se possível em um mesma sessão (como está a ocorrer), e a decisão final daquele repercuta neste processo.

Assim, rejeita-se tal alegação.

#### Nulidade. Cerceamento do Direito de Defesa

Alega o contribuinte que houve cerceamento do direito de defesa na fase pré-processual, em razão de considerar exíguo o prazo de 20 dias concedido pelo fiscal para atendimento de intimações. Pontua ser equivocado o entendimento de que tal cerceamento só ocorreria na fase de instrução processual e formação do auto de infração.

Não prosperam suas razões. É até possível que haja cerceamento de defesa, em hipóteses excepcionais, antes mesmo de instaurada a fase litigiosa, mas não é o caso do que está a ocorrer no caso vertente.

A irresignação da Recorrente centra-se na alegação de que essa limitação do direito à ampla defesa não se restringe à fase litigiosa, mas não esclarece o motivo que o impediu

de exercer seu direito de defesa constitucionalmente previsto, e nem o prejuízo que eventualmente suportou.

Assim, tendo sido a interessada cientificada plenamente da infração que lhe foi imputada, sendo-lhe concedido prazo regulamentar para apresentação do contraditório, ensejando, inclusive, a interposição de defesa com amplo espectro de defesa, não merece acolhida a alegação de nulidade do procedimento fiscal, uma vez que não restou configurada violação ao princípio do contraditório.

Portanto, rejeita-se tal preliminar.

### **Decadência**

Quanto a esse tópico, a decisão recorrida deu parcial provimento, para afastar parte do lançamento. Partindo do ponto que a ciência dos lançamentos ocorreu em 29/12/2016, o *decisium* excluiu, para o IRPJ e CSLL, o 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2010, e para o PIS e COFINS, os fatos geradores que ocorreram até novembro de ano-calendário de 2010.

A defesa, em recurso, sustenta que não teve ciência do lançamento em 29/12/2016, e sim, em 03/01/2017, sustentando que os telegramas juntados às fls 1493 e seguintes não contêm os requisitos do artigo 11 do Decreto 70.235/72. Pontua ainda que os telegramas citados somente foram juntados aos autos em 11/01/2017, sem o alerta de ciência à recorrente no DTE, o que a impediu de abordar a matéria em sua impugnação. De acordo com a defesa, teria decorrido decadência de todo o período lançado, pois em sua ótica, a intimação só poderia se dar por meio eletrônico, vez que a opção pelo endereço eletrônico excluiria o endereço postal por ele fornecido à administração tributária. Pugna, assim, pelo reconhecimento da decadência de todo o crédito tributário lançado.

Inicialmente, há de se ver que o endereço constante na cópia do telegrama juntado às fls. 1487-1489 é o mesmo por Recorrente fornecida e constante no cadastro da Receita Federal do Brasil.

Com referência à discussão sobre a validade da intimação, insere-se aquela em que se ventila eventual ordem de preferência, no trato da intimação pessoal, postal ou eletrônica. Sobre a matéria, confira-se o disposto no §3º do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I- pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos à ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

- I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e
- II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

Pelo dispositivo acima transcrito, depreende-se que entre as intimações pessoal, postal e eletrônica não existem ordem de preferência, podendo-se, assim, utilizar-se de uma ou outra forma indistintamente. Já a intimação por edital só deve ser empregada quando resultar improfícua qualquer uma das outras modalidades de intimação (pessoal, via postal ou por meio eletrônico).

Não há como prosperar o entendimento de que a Administração tributária ficaria vinculada ao domicílio eletrônico eleito pelo contribuinte, quando o contribuinte faz a opção por esta via. Prevalecesse este entendimento, imagine-se uma situação rotineira, de necessidade de ciência de lançamento para prevenção de decadência, onde o contribuinte, de forma premeditada, decide não acessar sua caixa postal (endereço onde recebe suas intimações eletrônica), para só o fazer após esgotado o prazo decadencial (ou deixar prevalecer a ciência ficta após 15 dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário eletrônico do sujeito passivo).

Obviamente, poderia o contribuinte se furtar do lançamento tributário ou restringir tal prazo, baseando-se unicamente em tal interpretação.

Convém ainda destacar que o § 4º do art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, é claro ao possibilitar que o contribuinte disponha, ao mesmo tempo, de dois tipos de domicílios: o endereço postal por ele fornecido à administração tributária para fins cadastrais e o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária. Pede-se vênua para mais uma vez transcrever-se o texto legal:

Art. 23. [...]

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

- I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária;

e

- II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. [grifo nosso]

Portanto, resta evidente que a opção do contribuinte pelo domicílio tributário eletrônico não desqualifica seu endereço postal para fins de ciência pessoal ou por via postal, pois, se assim não fosse, constaria no dispositivo legal em comento que o domicílio tributário do sujeito passivo seria o endereço postal ou o endereço eletrônico, o que, a toda evidência, não foi a opção do legislador, até mesmo porque muitos atos formalizados pela administração tributária necessitam ser realizados de imediato, sendo imprescindível a possibilidade de intimação pessoal, ou por via postal, para que os direitos da Fazenda pudessem ser exercidos a contento,

hipótese que restaria inviabilizada pela interpretação trazida pela recorrente em sua peça recursal.

Logo, não há que prevalecer a interpretação desejada pelo recorrente, quanto mais se tal interpretação possa vir a restringir prazo decadencial de lançamento tributário, ou limitar os poderes da administração tributária no que se refere a atos que necessitam ser formalizados de imediato, como visto.

Assim, intimado o contribuinte pela via postal no domicílio tributário informado à Receita Federal, há de rejeitar o argumento de decadência.

### **Do Prazo para Atendimento de Intimações**

Neste tópico, compreendo que a decisão recorrida enfrentou a discussão a contento. Por concordar com as razões consignadas da decisão da DRJ, adoto-as como razões de decidir, transcrevendo-as a seguir:

Com relação ao prazo para atendimento de intimações ou esclarecimentos não procede a alegação da defesa porque o lançamento por auto de infração é especificamente previsto pelo art. 926 do RIR/1999. O prazo de 20 dias, ao qual se reporta a defesa, se encontra previsto no art. 835 do RIR/1999 que trata da revisão das declarações.

#### **REVISÃO DA DECLARAÇÃO**

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74).

§ 1º A revisão poderá ser feita em caráter preliminar, mediante a conferência sumária do respectivo cálculo correspondente à declaração de rendimentos, ou em caráter definitivo, com observância das disposições dos parágrafos seguintes.

§ 2º A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, § 1º).

§ 3º Os pedidos de esclarecimentos deverão ser respondidos, dentro do prazo de vinte dias, contados da data em que tiverem sido recebidos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).

§ 4º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício de que trata o art. 841 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, § 3º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, inciso III).

Por outro lado, o art. 926 do RIR/1999 trata do lançamento de ofício por meio de auto de infração, e não especifica prazos para esclarecimentos.

#### **Auto de Infração**

Art. 926. Sempre que apurarem infração às disposições deste Decreto, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal

Assim determina o dispositivo do RIR/1999 que a defesa alega teria sido afrontado:

#### **Procedimentos para o Lançamento**

Art. 844. O processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art. 926, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de vinte dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, no prazo de trinta dias (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).

Logo, o art. 844 do RIR/1999 ressalva o disposto no artigo 926 que, como já ressaltado, trata especificamente do lançamento por auto de infração. O referido prazo de 20 dias, não se aplica a hipóteses de lançamento de ofício por meio de Auto de Infração que é o caso da ação fiscal em discussão.

Temos portanto que, ao contrário do alegado na impugnação, a regra geral é que a autoridade fiscal determine discricionariamente o prazo para atendimento de intimações, observados os princípios gerais que regulam os atos administrativos, o que se justifica pela própria natureza inquisitória do procedimento de fiscalização.

Depois, cabe ainda acrescentar que a interessada dispôs de prazo suficiente para providenciar suas provas ou esclarecimentos tendo em vista que o primeiro Termo de Intimação ocorreu em 30/03/2015, Aviso de Recebimento à fl. 04 e o Auto de Infração em 29/12/2016, ciência telegráfica à fl. 1488.

Com esses fundamentos, rejeito as alegações do Contribuinte.

### **Do Lançamento com Base em Depósito Bancários**

ROCABA DRF

Fl. 17C

#### **5. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS**

Não se nega a base legal de lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

O que se questiona é o fato de que a recorrente teve apreendidos seus documentos e mídias, relativos ao período objeto de fiscalização e não conseguiu ter acesso aos mesmos para prestar esclarecimentos devidos.

Por outro lado, tendo em vista a decadência, tornou-se desnecessário esse esforço para justificar fatos ocorridos mais de 6 anos antes da ciência do lançamento, que ocorreu em 03/01/2017.

Conforme excerto acima, a defesa não nega a base legal de lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

Com efeito, a presunção legal de omissão de receita ou rendimento efetuada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, foi introduzida no ordenamento jurídico, por força do artigo 42 da Lei nº 9.430/96:

“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 Os valores 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, em 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).

§ 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.”

Nesse contexto, uma vez formalizada a omissão de receita com base na presunção legal, resta ao contribuinte a pretensão de descaracterizá-la, demonstrando que o valor depositado não se sujeita à tributação, ou comprovar a origem desses valores, de forma a incidir o disposto no §2º, do art. 452 da Lei 9.430/96.

Observe-se que o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 dispõe de um procedimento a ser seguido durante a ação fiscal: a autuada deve ser intimada para comprovar a origem dos valores creditados, que deverão estar individualizados de modo que o contribuinte tenha a oportunidade de, caso a caso, identificar a transação efetuada.

Conforme está descrito e documentado nos autos e no Termo de Verificação Fiscal, a empresa foi intimada e reintimada e teve pedido de prorrogação de prazo atendido, no entanto, não apresentou à fiscalização qualquer documento para comprovação da origem dos valores depositados. É o que se verifica às fls. 24/27, Termo de Intimação em 05/10/2016. Note-se que apenas informou, ao lado de cada um dos créditos listados, os tipos de receita que representava cada um deles, informando se tratar de "Honorário de Serviços Contábeis", "Recebimento de Obrigações de Terceiros", "Depósito do Caixa", "Devolução de Retiradas", conforme relação de créditos bancários às fls. 31/59.

Ocorrendo a situação fática descrita em Lei (créditos em conta corrente bancária de origem não comprovada), presume-se, até prova em contrário (a cargo do contribuinte), a ocorrência do fato a ser provado (omissão de receita).

Logo, confirma-se o lançamento efetuado com base em depósitos de origem não comprovada.

### **Da Impossibilidade de Apresentação de Documentos Apreendidos**

Quanto ao ponto, assim se manifestou a Recorrente:

O fato de haver solicitado somente em novembro, ao Juízo da Segunda Vara Federal, o acesso aos documentos tem duas justificativas.

Primeiro, foram adotadas todas as tentativas de recuperação dos arquivos magnéticos. Conforme informado à fiscalização, a mudança do sistema dificultava a obtenção dos dados. Ao final, o Departamento de TI concluiu pela impossibilidade da recuperação.

Em seguida, havia a esperança de encontrar as planilhas em papel.

Segundo, ome no final de outubro de 2016 é que se cogitou da possibilidade de que tudo houvesse sido apreendido.

Por outro lado, a fiscalização já dispunha desses dados e documentos apreendidos desde 2011. Mas, a recorrente não sabia disso e esperava que, tendo os dados, a ação fiscal poderia ter sido encerrada muito antes.

Esses argumentos, ao meu sentir, não justificam a impossibilidade de apresentação de documentos apreendidos.

Acrescente-se inexistir provas de que exatamente os documentos solicitados pela Receita Federal constam do acervo de apreensão da Polícia Federal. Ressalte-se que os documentos apreciados durante o procedimento fiscal acessados através do trabalho da Polícia Federal apenas se reportam a valores de receitas auferidas, conforme restou consignado na decisão recorrida e não contraditado pelo contribuinte quando da apresentação do seu recurso.

O fato de a Receita Federal ter acesso a alguns documentos da empresa por intermédio da Polícia Federal não ameniza em nada a obrigação do contribuinte de guarda e apresentação dos livros. A legislação atribui ao contribuinte o dever de manter escrituração regular e de declarar corretamente suas operações à Receita Federal do Brasil, por meio do cumprimento de diversas obrigações acessórias.

### **Da Multa Qualificada**

Aplicou-se ao lançamento a multa de ofício qualificada prevista na Lei n.º 9.430, art. 44, inciso II, no percentual de 150% dos tributos e contribuições apurados, por ter sido identificada a conduta dolosa pela prática de interposta pessoa.

As razões de decidir pela existência da prática fraudulenta de interposta pessoa encontram-se registradas no voto relativo à exclusão do Simples Nacional no processo n.º 10840.723852/2016-14. Para maior clareza, transcrevo-as a seguir:

Por interposta pessoa, temos a prática vulgarmente conhecida de constituição de empresa por meio de sócio “laranja”, conceituado juridicamente como simulação.

Sobre atos simulados, nos reportamos aos ensinamentos de Silvio Rodrigues

“A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam.

Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma realidade jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almeja disfarçar a realidade enganando terceiros”

Sílvio de Salvo Venosa , caracteriza a simulação, fundamentalmente, como a divergência consciente entre a vontade e a declaração realizada, confira-se:

“Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes.

Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócios”.

Interessante, também, o magistério de Paulo Ayres Barreto:

"A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir terceiros. E requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César García Novoa.

No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente não ocorre. Por conseguinte, não esperam nenhum efeito do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores.

Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulando, aqueles que as partes realmente desejam.”

Sobre o tema, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais manifestou-se no seguinte sentido:

“SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é”. (acórdão 10194.771)

Ou seja, simular, no âmbito jurídico, significa aparentar algo que não existe, devendo, ainda, estar presente o aspecto volitivo, qual seja o intuito de provocar prejuízos a terceiros.

A autoridade fiscal, ao verificar que o sujeito passivo utilizou-se de simulação para esquivar-se do pagamento de tributo, tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo como os fatos efetivamente ocorrem, em detrimento daquela verdade jurídica aparente.

Ives Gandra e Paulo Lucena defendem esta posição, ressaltando que:

No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal (Martins, Ives Gandra da Silva e Menezes, Paulo Lucena de. *Elisão Fiscal*, em *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 63, dezembro de 2000, p. 159)

Caracterizado que a forma jurídica adotada não reflete o fato concreto, o fisco encontra-se autorizado "a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes " (Amaro, Luciano, ob. cit., p. 233/234).

Esta determinação de efeitos tributários, no âmbito da legislação do Simples Nacional, impõe que, em sendo constatado que a constituição de pessoa jurídica ocorreu por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, tratando-se de ato ou negócio jurídico simulado, esta pessoa jurídica deve ser excluída do Simples.

Aqui tanto importa se a referidas interpostas pessoas adentraram na sociedade quando da constituição da empresa ou se ingressaram no transcorrer de sua existência. Verificada a existência de tais pessoas, deve-se excluir a pessoa jurídica do Simples.

Uma questão a ser analisada, a meu ver, se houve, no procedimento fiscal, comprovação material da infração e, para tanto, algumas considerações devem ser registrada a respeito do direito probatório, ou mais especificamente sobre como se chega à comprovação material de um dado fato, se necessário ao ato de exclusão.

Na busca da verdade material, princípio informador do processo administrativo fiscal, a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma das duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados possuem o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

Penso não existir hierarquia pré-estabelecida dos meios de prova no âmbito administrativo (até no judiciário!), sendo perfeitamente possível o estabelecimento da convicção do julgador, a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde que, por óbvio, estejam nos autos. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no direito.

Até porque a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada; na prática, como se tem visto, ela somente seria possível a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Sendo no âmbito do direito, e em particular no tributário, permitido, em princípio, todo meio de prova, ressaltando que neste âmbito (o tributário) predominam a prova documental, a pericial e a indiciária, é justamente a associação da primeira com a última que se permite concluir a respeito da correção e validade do lançamento.

Desta forma, as provas indiciárias (indiretas) podem e devem ser instrumentos coadjuvantes do convencimento do julgador quando da apreciação do conjunto probatório do processo administrativo fiscal.

Semelhante conclusão chegou Alberto Xavier, em “Lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Ed. Forense, 2ª ed., 1998, pág. 133, que assim se pronunciou:

A questão está em saber se os métodos probatórios indiciários, aí aonde são autorizados a intervir, são, em si mesmo, compatíveis com o princípio da verdade material.

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração Fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou a prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova.

Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substituta) prevista na lei: só que a verdade material se obtém de modo direto e nos quadros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções e juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

Esclarece-se que a situação em comento em nada tem relação com o previsto no artigo 148 do CTN, que se refere à definição da base de cálculo de um lançamento tributário por meio de técnicas de aferição indireta.

Aqui, o que se deseja é comprovar a existência de uma situação por meio de provas indiciárias (indiretas), permitindo alcançar a uma conclusão distinta daquela verdade aparente demonstrada nos atos negociais vistos sob seu aspecto meramente formal.

Feitas estas considerações, vamos ao caso concreto que aqui se tem, analisando-se os fatos trazidos pelas partes.

Na 8ª Alteração Contratual da empresa, em 02/01/2007, fls. 63/67, vigente à data do procedimento fiscal, Ficha Cadastral JUCESP, em 08/11/2016, fls. 68/69, o quadro

societário é composto apenas pelo Sr. Jogy Tamura, e pelo Sr. José Nelson Viude, com distribuição de cotas do capital de 75% e 25% respectivamente.

No entanto, a Ata de Reunião da empresa ocorrida em 28/07/2010, fls. 70/71, com efeitos financeiros a partir de janeiro/2010, que trata da aquisição de cotas da sociedade por novos sócios, salários de diretores, distribuição de funções e rodízio para abertura da empresa às 07:30h, comprova a verdadeira composição societária da empresa com quatro novos sócios: Sra. Elaine Cristina Fiuza Mota, Cláudia Cristina Nicoletti, Paulo Sérgio Gomes e Valéria Cristina Tamura Martins. Participaram dessa reunião além dos novos sócios o Sr. José Geraldo Martins Ferreira, Sr. Jogy Tamura e o Sr. José Nelson Viude.

A negociação de cotas para novos sócios está descrita em correspondência eletrônica (email: jgmferreira) de 21/07/2009, fls. 250/254, pelo Sr. José Geraldo Martins Ferreira, onde está prevista espécie de divisão de seu patrimônio entre os filhos.

No email, o Sr. Geraldo explica que está vendendo 20% de suas cotas para seis funcionários coordenadores ficando a nova distribuição de cotas: 20% para Nelson, 20% para Jogy, 40% para "nós" e 20% para os coordenadores, de modo que permaneceria com o controle do capital da empresa (40%). Tudo semelhante ao discutido e relatado na já citada Ata de Reunião de 28/07/2010 onde consta a distribuição de cotas, lucros e pró-labore:

Portanto, com a atribuição de 41% das cotas à Valéria Cristina Tamura Martins, sua filha, o Sr. José Geraldo Martins Ferreira garantiu, como ele mesmo relata, o controle do capital da empresa através da prática de interposição de pessoa no quadro societário.

Ainda outros documentos e fatos provam ser o Sr. José Geraldo Martins Ferreira o sócio de fato da empresa autuada. É o caso do documento Conta Corrente Sócios, fls. 178/249, onde se observa que suas contas pessoais são pagas pela empresa desde 2008. Não se trata, como quer a defesa, apenas de contas da família, consta pagamento de tarifa referente a pacote de serviços do Unibanco, financiamentos bancários, pagamento de DARF etc.

Em depoimento à Polícia Federal datado de 05/08/2011, fls. 72/77, o Sr. José Geraldo Martins Ferreira afirma que sua filha Valéria Cristina Tamura Martins possui em torno de 48% das cotas do capital social e que ele recebe por mês R\$ 15.000,00 de distribuição de lucros. Já em seu depoimento, a Sra Valéria Cristina Tamura Martins alega ser apenas funcionária da Fiscolex e acrescenta constar como sócias em diversas empresas a pedido de seu pai que está fazendo sucessão familiar.

No Balancete de Verificação relativo ao ano-calendário 2010, fls. 29/54, o Sr. José Geraldo Martins Ferreira aparece como beneficiário de valores relativos à remuneração do capital no relatório de receitas e despesas do período. Recebe valores mensais no montante de R\$ 6.000,00.

O valor de R\$ 15.000,00 mensais que o Sr. José Geraldo Martins Ferreira afirma receber a título de participação nos lucros da empresa corresponde, por aproximação, à soma dos valores escriturados nos balancetes de verificação a título de pagamentos da participação nos lucros de sua filha e seu próprio, R\$ 6.000,00 de cada, e do pro labore da filha no valor de R\$3.000,00, conforme meses de agosto a dezembro/2010, fls. 29/54.

Portanto, o Sr. José Nelson Viude e o Sr. Jogy Tamura que constam como únicos sócios no contrato social da empresa Fiscolex, detém apenas 41% do capital social e ocultam 59% desse capital que pertence a quatro outras pessoas. O Sr. José Geraldo Martins Ferreira, pelas evidências relatadas, é de fato, o sócio majoritário da empresa com a posse de 41% das cotas as quais detém por meio da utilização da sócia formal, Sra. Valéria Cristina Tamura Martins, sua filha, com a finalidade de receber recursos financeiros da empresa o que caracteriza a prática de interposição fraudulenta de pessoas, por ocultação de sócios da empresa:

Penso que concluiu corretamente a fiscalização pela análise dos fatos apurados e dos documentos analisados. Note-se que a defesa apenas nega os fatos e desqualifica

individualmente as provas, mas não apresenta qualquer documento ou argumento capaz de desfazer a conclusão diante do conjunto probatório trazido aos autos durante o procedimento fiscal.

Assim, a exclusão do Simples Nacional deve ter a sua eficácia mantida, por interposta pessoa, com efeitos a partir de janeiro de 2010.

Assim, diante da legislação e dos fatos descritos e comprovados, há que se referendar a autuação e aplicação da multa qualificada.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e a alegação de decadência, e quanto ao mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza