



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

Processo nº 16004.000058/2010-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.553 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2013
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente DISCAR DISTRIBUIDORA DE CARNES CATANDUVA LTDA.,
WALTER LÚCIO CALEGARI e ERNESTO LÚCIO CALEGARI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2007

RECURSO DO CONTRIBUINTE

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS.

A autoridade fiscal deve arbitrar o lucro da pessoa jurídica quando a escrituração a que estiver obrigada a contribuinte revelar evidências de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou

determinar o lucro real, bem como pela não apresentação dos livros comerciais e fiscais e a respectiva documentação.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PESSOA JURÍDICA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO.

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

CONFLITO APARENTE DE NORMAS. ART.42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996 E AS HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO DO ART.47, DA LEI Nº 8.981, 1995. MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS.

As hipóteses de arbitramento definidas pelo art. 47, da Lei nº 8.981, 1995 se constituem em regra geral, que são suplantadas pelo regramento específico definido pelo art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável especificamente à hipótese de não comprovação da origem de recursos utilizados em movimentações financeiras.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

INFRAÇÃO FISCAL. MEIOS DE PROVA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A movimentação bancária desproporcional as receitas declaradas, mesmo que de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados e não escriturados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum. Assim, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração

Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

RECURSO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS - SUJEIÇÃO PASSIVA

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A imputação de responsabilidade solidária por crédito tributário só pode ocorrer nas hipóteses e nos limites fixados na legislação, que a restringe às pessoas expressamente designadas em lei e àquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Preliminares rejeitadas.

Recurso do contribuinte parcialmente provido.

Recurso dos responsáveis solidários provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, **QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE**, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminares suscitadas pelo recorrente, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto do relator. **QUANTO AO RECURSO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS**, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para cancelar a sujeição passiva solidária de Walter Lúcio Galegari e Ernesto Lúcio Galegari, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

DISCAR DISTRIBUIDORA DE CARNES CATANDUVA LTDA., contribuinte inscrito no CNPJ/MF sob nº 01.693.907/0001-46, com domicílio fiscal na cidade de Catanduva, Estado de São Paulo, na Rua. João Chimelo, nº 1050 - Bairro Pólo I C G Mestrine, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Jose do Rio Preto - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 1321/1331, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1376/1396.

Contra o contribuinte, acima identificado, foram lavrados, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Jose do Rio Preto – SP, em 26/01/2010, os Autos de Infrações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (fls. 208/263), com ciência, via AR, em 02/02/2010 (fls. 267), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.195.697,65), a título de tributo e contribuições, acrescido de multa qualificada de 150% (depósitos bancários); da multa de ofício normal de 75% (venda de produtos de fabricação própria) e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e contribuições referente aos exercícios de 2006 e 2007 correspondentes aos anos-calendário de 2005 e 2006, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2006 e 2007, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA:

Valor apurado conforme Termo de Constatação Fiscal e Descrição dos Fatos em anexo, que faz parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos arts. 27, inciso I, e 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e arts. 532 e 537 do RIR/99;

2 – RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA: Omissão de receitas de venda, Conforme Termo de Constatação Fiscal e Descrição dos Fatos em anexo, que faz parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos arts. 532 e 537, do RIR/99;

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2005, 06/2005, 09/2005, 12/2005, 03/2006, 06/2006, 09/2006 e 12/2006. Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte, sujeito a tributação com base no Lucro Real, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, fato este, por ele declarado conforme Termo de Constatação e descrição dos Fatos de fls. 194/207. Enquadramento Legal: A partir de 01/04/1999 art. 530, inciso I, do RIR/99.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Constatação e Descrição dos Fatos (fls. 194/207) os fatos relativos às infrações cometidas.

Ação fiscal teve início com a intimação do Sr. Ernesto Lúcio Calegari, sócio da DISCAR DISTRIBUIDORA DE CARNES CATANDUVA LTDA. para apresentação de livros e documentos, tendo ele informado que a empresa está inativa desde 2006. Após sucessivos pedidos de prorrogação de prazo, os elementos referidos na intimação não foram apresentados.

Em seguida, a DISCAR foi intimada, no endereço do sócio responsável junto ao CNPJ, Sr. Walter Lúcio Calegari, a apresentar os mesmos elementos. Mais uma vez, a intimação não foi atendida, razão pela qual, com base em autorização judicial, foi emitida Requisição de Movimentação Financeira – RMF, por meio da qual foram obtidos os extratos bancários das contas do contribuinte.

Posteriormente, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários que ingressaram em suas contas nos anos de 2003 a 2006. Após sucessivas prorrogações de prazo, o contribuinte informou que “não foi possível localizar a documentação necessária a atender ao termo de intimação lavrado em 04/07/2008, na DRF/SJRIOPRETO, relativa ao IRPJ período de apuração 2003 a 2006, que efetivamente extraviou-se, ficando, assim, impossibilitada de atender ao quanto solicitado pela fiscalização”.

É de se observar, que a formalização da quebra do sigilo bancário do contribuinte e das pessoas correlacionadas foram através dos Processos da Justiça Federal sob nºs 2007.61.24.000260-6, 2007.61.24.000761-6 e 2008.61.24.000214-3/1 da 24ª Subseção Judiciária do Estado de São Paulo (Jales-SP), das respectivas datas 02/03/2007, 25/05/2007 e 28/02/2008

Da mesma forma, se necessário observar, que para o cumprimento da decisão judicial foram emitidas as Requisições de Movimentações Financeiras junto às respectivas instituições financeiras onde o contribuinte e os sócios, mantiveram movimentação (com base na CPMF), solicitando os extratos bancários (em meio magnético ou em papel), fichas cadastrais, Procurações outorgando poderes a terceiros movimentarem contas-correntes, cópia de comprovantes de depósitos/créditos, etc.

É importante ressaltar, que consta no Termo de Constatação e Descrição dos Fatos (fl. 206) a observação de que “tendo em vista que a presente ação fiscal foi motivada por requisição da Justiça Federal, em virtude de operação deflagrada pela Polícia Federal, deixamos de formalizar a representação fiscal para fins penais. Procederemos à comunicação da Justiça federal, bem como do Ministério Público Federal, dos fatos apurados na presente fiscalização.”.

Consta, ainda, às fls. 190/193 dos autos, a sujeição passiva solidárias dos seguintes responsabilizados: nos termos do artigo 124, inc. I, do CTN, as pessoas dos sócios de fato da Pessoa Jurídica, Srs. Walter Lúcio Calegari - CPF. 806.586.368-04 e Ernesto Lúcio Calegari — CPF. 005.179.488-85, que tiveram interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações principais.

Em sua peça impugnatória de fls. 277/293, apresentada, tempestivamente, em 03/03/2010, o autuado (Discar Distribuidora de Carnes Catanduva Ltda.) se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, no que diz respeito à nulidade da autuação e supressão do direito à ampla defesa no âmbito da representação penal que implicou na quebra de sigilo bancário, é de se dizer, que para amparar a quebra do sigilo bancário da impugnante, a fiscalização protocolizou representação penal buscando a providência. Foi atendida. O R. Juízo da 1ª Vara Federal de JALES deferiu a medida;

- que nada haveria de ultrajante à ordem constitucional não fosse uma especial peculiaridade: a impugnante não exerceu, no âmbito da Representação Criminal ou na ação penal à qual se entranhou o procedimento, o direito ao contraditório e à ampla defesa, prejudicado, nessa medida, o devido processo legal;

- que, assim, considerando que a ordem para a quebra do sigilo partiu de procedimento no qual à impugnante não foi oportunizado direito ao contraditório e à ampla defesa, de rigor reconhecer-se a NULIDADE para que o processo administrativo seja invalidado por completo;

- que, no que diz respeito à ofensa ao direito à privacidade e à intimidade (CF, art. 5º, X), é de se dizer, que a doutrina insere o sigilo bancário como uma das espécies do direito à privacidade e à intimidade, figurando entre os chamados direitos da personalidade, de modo a encontrar guarida no citado dispositivo constitucional;

- que a decretação da quebra do sigilo bancário advém de procedimento alheio ao devido processo legal porquanto não conta com a oportunidade ao exercício da ampla defesa e do contraditório, defeso à fiscalização o acesso aos dados e informações relativas às operações financeiras da impugnante;

- que, no que diz respeito à ofensa aos princípios do devido processo legal (CF/88, ART. 5º, LIV) e do contraditório (CF/88, ART. 5º, L V), é de se dizer, que sabe-se que a regra é o direito constitucional ao sigilo bancário, como decorrência do direito à privacidade e à intimidade tutelado no art. 5º, X, bem como do direito ao sigilo de dados protegido pelo art. 5º, XLL, ambos da CF/88. Como direito individual fundamental com calibre constitucional, as flexibilizações ou derrogações são excepcionais, somente podendo acontecer em casos especialíssimos e mediante a observação de alguns requisitos;

- que a análise da questão posta atrai todos os elementos jurídicos aplicáveis àquelas hipóteses nas quais inexiste autorização para a quebra do sigilo bancário, deduzindo-se, por conseguinte, que o procedimento deveras rompeu as garantias do devido processo legal, inquinado, portanto, de nulidade;

- que, no que diz respeito ao mérito da imputação fiscal, qual seja baseado nos depósitos bancários que não configuram omissão de receitas e a impropriedade das acusações fiscais, é de se dizer, que, neste sentido, ainda que superadas fossem as objeções antes deduzidas, o que se admite apenas para efeito de argumentação, no mérito a imputação fiscal desmereceria amparo;

- que análise do lançamento fiscal demonstra que a fiscalização partiu dos depósitos bancários e a partir deles considerou a incidência tributária sem que, para isso, perquirisse o elo entre os depósitos e a mencionada omissão de receitas;

- que a demonstração do nexo de causa entre os depósitos e a suposta incidência tributária, no entanto, afigura-se medida de rigor para que a fiscalização lograsse demonstrar as supostas irregularidades;

- que a fiscalização em nenhum momento especificou ou tratou da ligação entre os depósitos bancários e a incidência tributária, de rigor considerar-se, no mérito, a insubsistência auto de infração para que, cancelando-o, reconheça-se a inviabilidade da tributação;

- que, no que diz respeito à improcedência do agravamento da multa de ofício e da multa qualificada, é de se dizer, que o auto de infração impôs à impugnante a multa agravada ao Auto de Infração atacado, com fulcro nos artigos 4º da Lei nº 8.218/91 e 44, inciso II da Lei 9.430/96, alegando evidente intenção do contribuinte em Fraudar o Fisco;

- que nenhum dos pontos mencionados na autuação consegue atribuir à conduta da impugnante a conotação dolosa e fraudulenta, razão porque se conclui apresentar-se inaplicável a multa qualificada ao caso em tela, tendo em vista a não subsunção da conduta do contribuinte às hipóteses legais;

- que o impugnante postula a insubsistência do lançamento tributário posto que os depósitos não constituem, por si só, motivos para a lavratura da autuação, ou, superada esta hipótese, aguarda-se que a decadência se inspire nas disposições do artigo 150, § 4º, do CTN e/ou no RIR (artigo 849) para alcançar apenas os fatos geradores ocorridos nos cinco anos anteriores à formalização do lançamento, ou, finalmente, que a multa de ofício agravada seja excluída, reduzindo-a aos padrões da normalidade.

WALTER LÚCIO CALEGARI, como responsável solidário, apresenta a sua peça impugnatória de fls. 294/322, tempestivamente, em 03/03/2010, onde o mesmo se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando a sua exclusão do pólo passivo da obrigação tributária, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que nulidade do processo administrativo em razão da ausência de termo de início de fiscalização vício do qual emana a invalidade absoluta do processo administrativo e a violação ao princípio da cientificação maltrato à disposição do artigo 196 do C T N;

- que o exame ao procedimento administrativo demonstra que a fiscalização não lavrou, como se lhe impõe, o TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, situação que implica em inaceitável violação ao artigo 196 do CTIN;

- que reclama o impugnante o reconhecimento de que o procedimento fiscal é maculado pela ausência de termo de início de procedimento fiscal contra si, bem como pela inexistência de oportunidade para que se manifestasse acerca das ocorrências listadas pela fiscalização, dado que tais formalidades convergiram-se apenas à pessoa jurídica, razão pela qual insiste na invalidação do lançamento tributário;

- que a nulidade da autuação e supressão do direito à ampla defesa no âmbito da representação penal que implicou na quebra de sigilo bancário. Sendo assim, a quebra do sigilo bancário do impugnante foi obtida pela fiscalização mediante autorização obtida em representação penal buscando a providência;

- que, assim, considerando que a ordem para a quebra do sigilo partiu de procedimento no qual ao impugnante não foi oportunizado direito ao contraditório e à ampla defesa, de rigor reconhecer-se a NULIDADE para que o processo administrativo seja invalidado por completo;

- que da ilegitimidade passiva e inexistência de sujeição passiva solidária e também hipótese normativa catalogada no auto de infração inaplicável à espécie. Neste sentido, o relatório de constatação e descrição dos fatos, ao fundamentar a sujeição passiva solidária, parte de duas premissas: (a) os sócios da DISCAR são também sócios das empresas Frigopoti - Frigorífico Poti Ltda. E Cinco Estrelas Distribuidora de Carnes Ltda., investigadas pelas mesmas práticas fraudulentas; (b) análise, por amostragem, dos extratos bancários da empresa e cópias de cheques demonstrou a presença de fluxo financeiro para contas correntes de sócios, cônjuge ou parentes próximos;

- que tanto por orientação do artigo 134 quanto por disposição do artigo 135, ambos do CTN, fato é que não se pode imputar a responsabilidade tributária ao impugnante por ausência de legitimidade;

- que do erro na determinação do sujeito passivo e necessidade de demonstração de acréscimo patrimonial, inexistência de demonstração de responsabilização por presunção. Conhece-se que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento, segundo o artigo 121 do Código Tributário Nacional, ou seja, a responsabilidade é daquele que possui relação DIRETA com o fato gerador do tributo;

- que considerando que a acusação de solidariedade veio desacompanhada da indispensável perquirição acerca de acréscimo patrimonial ao impugnante, o que restou manifestamente desatendido pela fiscalização, impositivo o reconhecimento de erro na determinação do sujeito passivo;

- que a nulidade da autuação da supressão do direito à ampla defesa no âmbito da representação penal que implicou na quebra de sigilo bancário. Pode-se, observar, que para amparar a quebra do sigilo bancário da impugnante, a fiscalização protocolizou representação penal buscando a providência (fls. 416 a 421). Foi atendida. O R. Juízo da 1ª Vara Federal de JALES deferiu a medida;

- que a ordem para a quebra do sigilo partiu de procedimento no qual à impugnante não foi oportunizado direito ao contraditório e à ampla defesa, de rigor reconhecer-se a NULIDADE para que o processo administrativo seja invalidado por completo;

- que da ofensa ao direito à privacidade e à intimidade (CF, art. 5º, X), pode-se analisar, que a doutrina insere o sigilo bancário como uma das espécies do direito à privacidade e à intimidade, figurando entre os chamados direitos da personalidade, de modo a encontrar guarida no citado dispositivo constitucional;

- que, assim, considerando que a decretação da quebra do sigilo bancário advém de procedimento alheio ao devido processo legal porquanto não conta com a oportunidade ao exercício da ampla defesa e do contraditório, defeso à fiscalização o acesso aos dados e informações relativas às operações financeiras da impugnante;

- que da ofensa aos princípios do devido processo legal (CF/88, art. 5º, LIV) e do contraditório (CF/88, art. 5º, L V), no entanto, sabe-se que a regra é o direito constitucional ao sigilo bancário, como decorrência do direito à privacidade e à intimidade tutelado no art. 5º, X, bem como do direito ao sigilo de dados protegido pelo art. 5º, XII, ambos da CF/88. Como direito individual fundamental com calibre constitucional, as flexibilizações ou derrogações são excepcionais, somente podendo acontecer em casos especialíssimos e mediante a observação de alguns requisitos;

- que a análise da questão posta atrai todos os elementos jurídicos aplicáveis àquelas hipóteses nas quais inexistente autorização para a quebra do sigilo bancário, deduzindo-se, por conseguinte, que o procedimento deveras rompeu as garantias do devido processo legal, inquinado, portanto, de nulidade;

- que do mérito da imputação fiscal e do depósitos bancários que não configuram omissão de receitas e impropriedade das acusações fiscais. Ainda que superadas fossem as objeções antes deduzidas, o que se admite apenas para efeito de argumentação, no mérito a imputação fiscal desmereceria amparo;

- que, assim, considerando que a fiscalização em nenhum momento especificou ou tratou da ligação entre os depósitos bancários e a incidência tributária, de rigor considerar-se, no mérito, a insubsistência do auto de infração para que, cancelando-o, reconheça-se a inviabilidade da tributação;

- que da improcedência do agravamento da multa de ofício e da multa qualificada. Assim sendo, o auto de infração impôs ao impugnante a multa agravada ao Auto de Infração atacado, com fulcro nos artigos 4º da Lei nº 8.218/91 e 44, inciso II da Lei 9.430/96, alegando evidente intenção do contribuinte em fraudar o Fisco;

- que nenhum dos pontos mencionados na autuação consegue atribuir à conduta da impugnante a conotação dolosa e fraudulenta, razão porque se conclui apresentar-se inaplicável a multa qualificada ao caso em tela, tendo em vista a não subsunção da conduta do contribuinte às hipóteses legais;

- que a presente impugnação conhecida e os pedidos acolhidos para reconhecer-se a nulidade da autuação e do processo administrativo em razão das irregularidades retro referidas, ou, superado o pedido de decretação da nulidade, postula a impugnante a insubsistência do lançamento tributário posto que os depósitos não constituem, por si só, motivos para a lavratura da autuação, ou, superada esta hipótese, aguarda-se que a multa de ofício agravada seja excluída, reduzindo-a aos padrões da normalidade.

ERNESTO LÚCIO CALEGARI, como responsável solidário, apresenta a sua peça impugnatória de fls. 323/351, tempestivamente, em 04/03/2010, onde o mesmo se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando a sua exclusão do pólo passivo da obrigação tributária, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a inexistência de intimação do defendente abrindo oportunidade para manifestação. Falta do termo de início de procedimento fiscal constando o nome do defendente. Nulidade processual Leitura desprestenciosa do termo de início de procedimento fiscal e dos termos de intimações formalizados pela fiscalização dá conta de que apenas a pessoa jurídica DISCAR DISTRIBUIDORA DE CARNES CATANDUVA LTDA foi incluída no rol de pessoas fiscalizadas, inexistindo, quanto ao defendente, oportunidade de manifestação acerca dos atos realizados no processo administrativo;

- que, dessarte, ao defendente não resta outra solução senão postular o reconhecimento de que o procedimento fiscal é maculado em decorrência da ausência do termo de início de procedimento fiscal que o incluísse. A ausência, com efeito, implicou na falta de oportunidade para que o defendente se manifestasse acerca das ocorrências mencionadas no trabalho fiscal, sobretudo porque as formalidades focaram exclusivamente a pessoa jurídica;

- que o vício do procedimento fiscal. Ultraje ao direito à ampla defesa no âmbito da representação penal que implicou na quebra de sigilo bancário Não há dúvidas de que a quebra do sigilo bancário do defendente foi obtida pela fiscalização mediante autorização obtida em representação penal buscando a providência;

- que concluindo este tópico, tendo em vista que a ordem para a quebra do sigilo saiu de procedimento no qual ao defendente não foi oportunizado direito ao contraditório e à ampla defesa, impositivo reconhecer-se a NULIDADE para que o processo administrativo seja invalidado integralmente;

- que a agressão ao direito à privacidade e também a intimidade (CF, art. 5º,X). Ou seja, a decretação da quebra do sigilo bancário advém de procedimento alheio ao devido processo legal porquanto não conta com a oportunidade ao exercício da ampla defesa e do contraditório, defeso à fiscalização o acesso aos dados e informações relativas às operações financeiras da impugnante;

- que, no entanto, a ofensa aos princípios do devido processo legal (CF/88, art. 5º, LIV) e do contraditório (CF/88, art. 5º, LV). Não se olvida que a regra é o direito constitucional ao sigilo bancário, como decorrência do direito à privacidade e à intimidade tutelado no art. 5º, X, bem como do direito ao sigilo de dados protegido pelo art.5º, XII, ambos da CF/88. Como direito individual fundamental com calibre constitucional, as flexibilizações ou derrogações são excepcionais, somente podendo acontecer em casos especialíssimos e mediante a observação de alguns requisitos;

- que a análise da questão posta atrai todos os elementos jurídicos aplicáveis às hipóteses nas quais inexistente autorização para a quebra do sigilo bancário, deduzindo-se, por conseguinte, que o procedimento deveras rompeu as garantias do devido processo legal, inquinado, portanto, de nulidade;

- que a inocorrência de razões para imposição da sujeição passiva solidária. Inviabilidade de aplicação da norma utilizada no processo fiscal à espécie. Administração da sociedade exercida por pessoa diversa do defendente Discorrendo acerca da sujeição passiva solidária, o trabalho fiscal especifica que os sócios da DISCAR mantiveram interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no termo. O interesse teria decorrido, segundo a fiscalização, de transferências bancárias detectadas pela fiscalização e direcionadas à empresas nas quais o defendente possui participação (de fato ou de direito), especialmente as pessoas jurídicas Frigopoti Frigorífico Poti Ltda. e Cinco Estrelas Distribuidora de Carnes Ltda., investigadas pelas mesmas práticas teoricamente fraudulentas;

- que, assim, não configurada a hipótese prevista em lei como necessária à responsabilização do defendente, não se pode imputar a ele responsabilidade tributária ante a ausência da propagada solidariedade;

- que o equívoco na capitulação do sujeito passivo e falta de demonstração de acréscimo patrimonial. Presunção lançada pela fiscalização que não se justifica. Portanto, não se olvida que, por orientação do artigo 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento, ou seja, a responsabilidade é daquele que possui relação DIRETA com o fato gerador do tributo;

- que, assim, considerando que a acusação de solidariedade veio desacompanhada da indispensável perquirição acerca de acréscimo patrimonial ao defendente, o que restou manifestamente desatendido pela fiscalização, impositivo o reconhecimento de erro na determinação do sujeito passivo;

- que a impertinência do lançamento fiscal e do depósitos bancários que não configuram omissão de receitas. Portanto, ainda que superadas fossem as objeções antes deduzidas, o que se admite apenas para efeito de argumentação, no mérito a imputação fiscal desmereceria amparo;

- que considerando que a fiscalização em nenhum momento especificou ou tratou da ligação entre os depósitos bancários e a incidência tributária, de rigor considerar-se, no mérito, a insubsistência do auto de infração para que, cancelando-o, reconheça-se a inviabilidade da tributação;

- que a inviabilidade do agravamento da multa de ofício. Ou seja, o auto de infração impôs ao defendente o dever de pagar a multa agravada. O fez com apoio nos artigos 4º da Lei nº 8.218/91 e 44, inciso II da Lei 9.430/96, a pretexto de que houve evidente intenção do contribuinte em fraudar o fisco;

- que requer seja presente impugnação conhecida e os pedidos acolhidos para reconhecer se a nulidade do processo administrativo em razão das irregularidades retro referidas, ou, superado o pedido de decretação da nulidade, postula o defendente o reconhecimento da inoccorrência de razões para imposição da sujeição passiva solidária, bem como o equívoco na capitulação do sujeito passivo por falta de demonstração de acréscimo patrimonial, ou, superadas tais hipóteses, seja decretada a insubsistência do lançamento tributário posto que os depósitos não constituem, por si só, motivos para a lavratura da autuação, ou, ou, finalmente, que a multa de ofício agravada seja excluída, reduzindo-a aos padrões da normalidade.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que as impugnações apresentadas pela DISCAR e pelos responsáveis solidários Walter Lúcio Calegari e Ernesto Lúcio Calegari preenchem os requisitos de admissibilidade, razão pela qual delas conheço;

- que, quanto à alegação de decadência, cabe observar que o art. 150, § 4º, do CTN, *in fine*, excepciona da regra geral os casos em que ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Na situação versada nos autos, foi demonstrado que o contribuinte declarou, reiteradamente, valores irrisórios em comparação com sua movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada, sendo que o proveito foi revertido a seus sócios, Sr. Walter Lúcio Calegari e Sr. Ernesto Lúcio Calegari. Além disso, o contribuinte não possui livros e demais documentos fiscais e contábeis e permaneceu indevidamente no SIMPLES FEDERAL, mesmo sabendo que não preenchia as condições legais para tanto a partir do ano-calendário de 2004;

- que esses fatos comprovam a atuação dolosa do contribuinte na prática das infrações tributárias apuradas, razão pela qual a contagem do prazo decadencial regula-se pela regra inscrita no art. 173, I, do CTN, de modo que o prazo de cinco anos conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Diante disso, e tendo em conta que os autos de infração abrangem fatos geradores ocorridos nos anos de 2005

e 2006 e foram cientificados aos sujeitos passivos em fevereiro de 2010, conclui-se que não houve o transcurso do prazo decadencial;

- que os impugnantes afirmam que a quebra do seu sigilo bancário, a despeito de autorizada judicialmente, violou o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, pois a decisão judicial que a deferiu foi proferida em processo judicial no qual não foi assegurado o direito de defesa;

- que a alegação, evidentemente, está fora de lugar, pois a autoridade administrativa atuou sob o amparo de decisão judicial. Eventual violação a direito pela autoridade jurisdicional deve ser questionada também na via jurisdicional, com os recursos processuais cabíveis. Seria absurdo supor que a autoridade administrativa tem discricionariedade para avaliar se uma decisão judicial é válida para ser cumprida. O reconhecimento da invalidade de uma decisão judicial cabe somente ao Poder Judiciário, devendo a parte interessada manejar os recursos pertinentes;

- que os impugnantes alegam que a caracterização da omissão de receitas depende da demonstração de nexo causal entre os depósitos e a suposta omissão, requisito esse não atendido no lançamento de que trata o presente processo administrativo. A alegação não procede, pois a omissão de receitas foi apurada com base em presunção legal;

- que a norma de Direito Tributário material é elaborada por meio da abstração de fatos que se situam no âmbito do estado e da atividade econômica do contribuinte e que são aptos a revelar sua capacidade contributiva. A hipótese de incidência, especialmente no que se refere aos impostos, contempla fatos relativos à economia interna do contribuinte, de maneira que a Administração não concorre para formação do fato que se subsume a esta norma;

- que considerando o distanciamento da Administração relativamente à vida econômica do contribuinte no momento da ocorrência do fato jurídico tributário, a regulação da prova no procedimento administrativo destinado ao seu conhecimento assume contornos específicos, de modo a tornar mais equilibrada a relação fisco-contribuinte. As presunções são uma das técnicas jurídicas fundamentais para atingir este fim. Essa é a razão pela qual se observa nos ordenamentos jurídicos modernos a utilização cada vez mais freqüente desse instrumento para facilitar à Administração a prova dos fatos jurídicos tributários, de modo a dar efetividade à norma de Direito Tributário material;

- que intimado a comprovar a origem destes recursos, o contribuinte limitou-se a afirmar que os documentos pertinentes encontravam-se extraviados. Tendo em vista a ausência de comprovação da origem dos créditos em conta bancária, concluiu-se que houve omissão de receitas. A autoridade autuante, portanto, agiu dentro dos limites impostos pela lei;

- que os impugnantes afirmam que as intimações recebidas no curso da ação fiscal foram atendidas, inclusive com requerimento de dilação de prazo quando necessário. Asseveram que foram trazidos aos autos os documentos disponíveis e que não passa de conjectura a afirmação de que a movimentação financeira da empresa deu-se em proveito dos sócios. Alegam que a qualificação da multa, com base no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 é medida excepcional, cabível apenas quando houver comprovação da fraude, conforme reconhece a jurisprudência administrativa, prova essa não produzida no presente processo administrativo;

- que, quanto a essas alegações, é importante esclarecer que foi aplicada multa qualificada (150%), mas não houve agravamento da multa aplicada. A qualificação da

multa está prevista atualmente no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e resulta da atuação dolosa do contribuinte na prática das infrações tributárias apuradas. Não se confunde com o agravamento da multa, previsto no § 2º deste mesmo dispositivo, aplicável nas hipóteses de não atendimento pelo contribuinte de intimação para prestar esclarecimentos. Portanto, a afirmação dos impugnantes de que as intimações foram atendidas não tem qualquer reflexo relativamente à apreciação da pertinência da qualificação da multa;

- que há que se perquirir se, de fato, ficou caracterizado o dolo na prática das infrações tributárias apuradas. A conduta dolosa foi devidamente comprovada, pois o contribuinte declarou, reiteradamente, valores irrisórios em comparação com sua movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada. Demonstrou-se, inclusive, que parte da movimentação financeira beneficiou, direta ou indiretamente, os sócios. Com efeito, a autoridade autuante demonstrou que há transferências bancárias provenientes da DISCAR que ingressaram nas contas bancárias de Ernesto Lúcio Calegari, de FRIGOPOTI – FROGIRÍFICO POTI LTDA e de CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA. Além disso, a DISCAR não possui livros e demais documentos fiscais e contábeis cuja manutenção é exigida pela lei e permaneceu indevidamente no SIMPLES FEDERAL, mesmo sabendo que não preenchia as condições legais para tanto a partir do ano-calendário de 2004. Em conclusão, agiu com acerto a autoridade autuante ao qualificar a multa de ofício aplicada;

- que, os responsáveis solidários pelos créditos tributários lançados, Walter Lúcio Calegari e Ernesto Lúcio Calegari, sustentam que o processo administrativo é nulo, por violação ao devido processo legal e aos direitos à intimidade e à privacidade, pois não houve termo de início de fiscalização para averiguar condutas por eles praticadas;

- que não há que se falar em lavratura de termo de início de fiscalização para os senhores Ernesto Lúcio Calegari e Walter Lúcio Calegari, pois a ação fiscal foi desenvolvida para apurar eventuais infrações tributárias praticadas pela DISCAR. Nesse sentido, o art. 2º da Portaria RFB nº 2.284/2010;

- que o senhor Walter Lúcio Calegari afirma que o fato de ser sócio da DISCAR e também das empresas FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA e CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA não autoriza a atribuição a ele de responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados contra a primeira, mesmo que houvesse qualquer acusação contra as demais empresas, já que a condição de sócio em mais de uma empresa é admitida por lei. Sustenta que, dada a ilicitude das provas produzidas, devem elas ser desentranhadas dos autos ou, no limite, desconsideradas por ocasião do julgamento. Alega que a autoridade autuante pretendeu, por amostragem, demonstrar que a movimentação financeira da DISCAR aproveitou a ele, mas as inexpressivas cópias de cheques juntadas aos autos não comprovam a relação entre os fatos geradores e a atuação do sócio. Aduz que seria necessária uma investigação completa acerca dos lançamentos em todo o período investigado, sobretudo tendo em conta que o lançamento refere-se a período demasiadamente maior que aquele abrangido pela amostragem, de modo que a fiscalização não se desincumbiu da carga da prova que lhe compete. Assevera que não foi comprovado o interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias apuradas e que deveria a autoridade demonstrar que ele participou diretamente dos fatos geradores, ou seja, que a movimentação financeira foi realizada em contas de sua titularidade. Adverte que as contas bancárias eram de titularidade da própria DISCAR, de modo que não há que se falar em “interesse comum”, dicção legal para representar a colocação dos devedores em uma situação comum. Argúi que responsabilidade tributária pode basear-se no art. 134, VII do CTN (responsabilidade dos

sócios da sociedade) ou no art. 135, III, do CTN (responsabilidade dos administradores da sociedades), hipóteses essas não verificadas no presente processo administrativo. Conclui que não foi demonstrada a ocorrência de acréscimo patrimonial favorecendo o impugnante, razão pela qual inexistente interesse no fato gerador das obrigações tributárias apuradas;

- que o Sr. Ernesto Lúcio Calegari alega que a DISCAR sempre foi administrada pelo sócio Walter Lúcio Calegari, de modo que eventuais depósitos ou transferências bancárias dela às empresas FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA e CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA são de responsabilidade do administrador, não podendo acarretar consequências para o impugnante. Além disso, afirma que não tem qualquer vínculo com a CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA e que não foi produzida prova nesse sentido. Conclui que o fato de ser sócio do FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA não representa um indício de fraude;

- que as alegações relativas aos arts. 134, VII, e 135, III, do CTN estão fora de contexto, já que a atribuição de responsabilidade solidária aos senhores Ernesto Lúcio Calegari e Walter Lúcio Calegari se deu com base no art. 124, I, do CTN;

- que a alegação de que a atribuição de responsabilidade com base no art. 124, I, do CTN requer prova do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal é um truísmo. Com efeito, consta da redação do art. 124, I, do CTN que é responsável solidário aquele que tiver interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Portanto, a aplicação da regra exige a ocorrência no mundo fenomênico da hipótese nela contemplada;

- que contrariamente ao que alega o Sr. Walter Lúcio Calegari, sua responsabilização não se deu simplesmente em razão de sua condição de sócio das empresas DISCAR, FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA e CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA. Deveras, nada obsta a que alguém figure como sócio de várias empresas. Ocorre que, na situação de que trata o presente processo administrativo, constatou a autoridade autuante intenso fluxo financeiro diretamente para as contas correntes dos sócios da DISCAR, cônjuge ou parentes próximos destes, inclusive envolvendo as empresas das quais eles são sócios de direito ou de fato. Há, inclusive, várias transferências bancárias da DISCAR para as empresas FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA e CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA, nas quais o Sr. Walter Lúcio Calegari figura como sócio;

- que esse conjunto de fatos revelam que os senhores Ernesto Lúcio Calegari e Walter Lúcio Calegari beneficiaram-se, direta e indiretamente, das infrações tributárias praticadas pela DISCAR, já que esta direcionou, injustificadamente, recursos a eles e às empresas nas quais são eles sócios. Ressalte-se que nenhum dos dois apresentou, juntos dos respectivos recursos, documentação hábil a comprovar as razões pelas quais ocorreram as referidas transferências de recursos;

- que, em conclusão, há nos autos prova bastante do interesse comum dos senhores Ernesto Lúcio Calegari e Walter Lúcio Calegari nos fatos geradores das obrigações tributárias apuradas contra a DISCAR.

A presente decisão esta consubstanciada nas seguintes ementas:

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

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. LUCRO ARBITRADO. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Presume-se que correspondem a receitas omitidas os depósitos bancários de origem não comprovada. Arbitra-se o lucro quando o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. No cômputo das receitas conhecidas que servirão de base para a apuração do lucro arbitrado incluem-se as receitas omitidas. A declaração, reiterada, de valores irrisórios em comparação com a movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada, a falta de manutenção de livros e demais documentos fiscais e contábeis e a permanência indevida no SIMPLES FEDERAL, dão fundamento à exasperação da multa de ofício. É correta a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tenham interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias apuradas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005, 30/04/2005, 31/05/2005, 30/06/2005, 31/07/2005, 31/08/2005, 30/09/2005, 31/10/2005, 30/11/2005, 31/12/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/07/2006, 31/08/2006, 30/09/2006, 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005, 30/04/2005, 31/05/2005, 30/06/2005, 31/07/2005, 31/08/2005, 30/09/2005, 31/10/2005, 30/11/2005, 31/12/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/07/2006, 31/08/2006, 30/09/2006, 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificados da decisão de Primeira Instância, em 18/10/2012, conforme Termo constante à fl. 1371, e, com ela não se conformando, **os responsáveis solidários Ernesto Lúcio Calegari e Walter Lúcio Calegari** interpuseram, em tempo hábil (16/11/2012), o recurso voluntário de fls. 1400/1449, no qual demonstram irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória:

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 18/10/2012, conforme Termo constante à fl. 1371, e, com ela não se conformando, o contribuinte autuado **DISCAR DISTRIBUIDORA DE CARNES CATANDUVA LTDA.** interpôs, tempestivamente (16/11/2012), o recurso voluntário de fls. 1376/1396, instruído pelos documentos de fls. 1397/1399, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a nulidade da autuação e supressão do direito à ampla defesa no âmbito da representação penal que implicou na quebra de sigilo bancário, sendo sim, para amparar a quebra do sigilo bancário da recorrente, a fiscalização protocolizou representação penal buscando a providência. Foi atendida. O R. Juízo da 1º Vara Federal de JALES deferiu a medida;

- que, assim, tendo em vista que a ordem para a quebra do sigilo partiu de procedimento que não oportunizou à recorrente o direito ao contraditório e à ampla defesa, de rigor reconhecer-se a NULIDADE para que o processo administrativo seja invalidado por completo;

- que quanto a ofensa ao direito à privacidade e à intimidade (C F , ART. 5º, X), é de se dizer, que considerando que a decretação da quebra do sigilo bancário advém de procedimento alheio ao devido processo legal porquanto não conta com a oportunidade ao exercício da ampla defesa e do contraditório, defeso à fiscalização o acesso aos dados e informações relativas às operações financeiras da impugnante;

- que quanto a ofensa aos princípios do devido processo legal (CF/88, ART. 5º, LIV) e do contraditório (CF/88, ART. 5º, L V). Neste sentido é de se dizer, que é conhecida a regra constitucional de proteção ao sigilo bancário, como decorrência do direito à privacidade e à intimidade tutelado no art. 5º, X, bem como do direito ao sigilo de dados protegido pelo art. 5º, XLL, ambos da CF/88. Como direito individual fundamental com calibre constitucional, as

flexibilizações ou derrogações são excepcionais, somente podendo acontecer em casos especialíssimos e mediante a observação de alguns requisitos;

- que a análise da questão posta atrai todos os elementos jurídicos aplicáveis àquelas hipóteses nas quais inexistente autorização para a quebra do sigilo bancário, deduzindo-se, por conseguinte, que o procedimento deveras rompeu as garantias do devido processo legal, inquinado, portanto, de nulidade;

- que quanto ao mérito da imputação fiscal e depósitos bancários que não configuram omissão de receitas e, portanto, impropriedade das acusações fiscais. Pode-se analisar, ainda que superadas fossem as objeções antes deduzidas, o que se admite apenas para efeito de argumentação, ainda assim o recurso deve ser provido;

- que, assim, considerando que a fiscalização em nenhum momento especificou ou tratou da ligação entre os depósitos bancários e a incidência tributária, de rigor considerar-se, no mérito, a insubsistência do auto de infração para que, cancelando-o, reconheça-se a inviabilidade da tributação;

- que a irregularidade no arbitramento promovido pela Autoridade Fiscal e da nulidade da exclusão do simples por irregularidade formal e também a impossibilidade de atribuir-se a ato jurídico nulo. Ou seja, a recorrente foi excluída do simples mediante publicação no órgão oficial (fl. 83) em 09 de outubro de 2009;

- que, insustentável, assim, o lançamento efetuado por meio do arbitramento de lucro nos anos-calendários subsequente à exclusão do simples (01/01/2005), dado que inaplicável às empresas optantes pelo simples;

- que quanto a impossibilidade de alteração do regime de tributação para fins de arbitramento e impossibilidade de utilização de critérios próprios ao regime previsto para lucro real e também incidência do regime (simples federal) a que estava submetida a pessoa jurídica no período de apuração;

- que a recorrente foi excluída do simples mediante publicação no órgão oficial (fls.83) afixado em 09 de outubro de 2009;

- que em conclusão, inexistia razão para o arbitramento dos lucros, pois o Fisco teve acesso à movimentação bancária da empresa, além de não haver fundamento legal no auto de infração que dê suporte ao arbitramento, motivo pelo qual o lançamento deve ser cancelado, por desrespeito a comando legal expresso (Lei nº 9.249/95, art. 24, matriz legal do art. 288 do RIR/99), ou, ainda quando se conclua que o arbitramento seria possível, ainda assim o auto de infração deveria ser anulado por conta do erro da determinação dos critérios utilizados para a apuração dos tributos diante da necessidade de tributação de acordo com o regime de tributação a que estava submetida a recorrente no período de apuração;

- que quanto a improcedência da qualificação da multa é de se dizer, que o auto de infração impôs à recorrente a multa qualificada, com lucro no artigo 44, § 1º, da Lei 9.430/96, alegando evidente intenção do contribuinte em fraudar o Fisco;

- que a fiscalização não comprovou o intuito fraudulento na atuação da recorrente, tampouco demonstrou (ou alegou) violação às hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64;

- que nenhum dos pontos mencionados na autuação consegue atribuir à conduta da impugnante a conotação dolosa e fraudulenta, razão porque se conclui apresentar-se inaplicável a multa qualificada ao caso em tela, tendo em vista a não subsunção da conduta do contribuinte às hipóteses legais.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE:

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o presente de Recurso Voluntário (fls. 1376/1396), interposto contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (fls. 1321/1331).

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2006 e 2007, onde a autoridade fiscal lançadora apurou omissão de receitas decorrentes da venda de produtos de fabricação própria e omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Apurou-se, ainda, que o contribuinte não mantinha escrituração regular para os anos de 2005 e 2006, de modo que o lucro foi arbitrado. Em consequência, foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 208/263), totalizando um crédito tributário de R\$ 3.195.697,65.

Conforme descrito no Termo de Constatação e Descrição dos Fatos de fls. 194/207, a ação fiscal foi desenvolvida no âmbito da chamada "Operação Grandes Lagos", por meio da qual foi desbaratada uma organização criminoso criada para fraudar a administração tributária, por diversas formas. Houve determinação judicial para que todas as pessoas físicas e jurídicas envolvidas fossem fiscalizadas pela Receita Federal.

É de se observar, ainda, o Poder Judiciário autorizou a realização de buscas e apreensões, prisões, escutas telefônicas, quebra de sigilo bancário e determinou à Receita Federal que fiscalizasse os contribuintes envolvidos.

A decisão recorrida entendeu, que caso o contribuinte não apresente escrituração regular, apta à apuração do lucro real, a base de cálculo do imposto de renda deve ser apurada pelo lucro arbitrado. A multa deve ser qualificada (150%) quando ficar caracterizada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. Entendeu, ainda, que é cabível a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada (art. 124, I, do CTN).

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, ataca o que entende terem sido os fundamentos do lançamento apresentando preliminares de nulidade do lançamento, bem como apresenta razões de mérito.

Inicialmente o recorrente afirma que a quebra do seu sigilo bancário, a despeito de autorizada judicialmente, violou o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao

devido processo legal, pois a decisão judicial que a deferiu foi proferida em processo judicial no qual não foi assegurado o direito de defesa.

Como a já se manifestou a decisão recorrida, a alegação, evidentemente, está fora de lugar, pois a autoridade administrativa atuou sob o amparo de decisão judicial. Eventual violação a direito pela autoridade jurisdicional deve ser questionada também na via jurisdicional, com os recursos processuais cabíveis. Seria absurdo supor que a autoridade administrativa tem discricionariedade para avaliar se uma decisão judicial é válida para ser cumprida. O reconhecimento da invalidade de uma decisão judicial cabe somente ao Poder Judiciário, devendo a parte interessada manejar os recursos pertinentes.

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüidas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Entendo que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto n° 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pela recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para a contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vista ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que os Autos de Infrações às fls. 208/263, bem como o Termo de Constatação e Descrição dos Fatos de fls. 194/207, identifica por nome e CNPJ o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José do Rio Preto - SP, cuja ciência foi por AR e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação das irregularidades apontadas no Auto de Infração lavrado sem que a recorrente comprovasse efetivamente as suas alegações. Constam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca das irregularidades apontadas.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo o interessado o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto, bem como a matéria de prova.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No que diz respeito ao arbitramento dos lucros relativo aos anos-calendário de 2005 e 2006, foi efetuado em virtude de nesses anos-calendário a pessoa jurídica ter deixado de apresentar sua escrituração contábil e fiscal, a despeito de devidamente intimada para tal. O arbitramento foi motivado por irregularidades na escrituração contábil e fiscal, para a apuração do resultado com base no lucro real.

A legislação de regência, bem como a jurisprudência administrativa e jurisprudencial nos ensina que o imposto de renda devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando:

1) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real;

2) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular;

3) o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;

4) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior;

5) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;

6) o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontre obrigado ao lucro real; 7) o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976 e § 2º do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

As irregularidades da escrita apresentada, apontada no auto de infração e, posteriormente analisada pela decisão recorrida, ao enfrentar os argumentos da impugnação, deixam claro que não foram atendidas as condições das leis comercial e fiscal, de forma a que permitisse ao fisco verificar a exatidão do lucro real apurado.

Assim, a manutenção de uma escrita, sem o preenchimento dos requisitos da legislação comercial e fiscal, para as empresas optantes pela tributação com base no Lucro Real, enseja o abandono da contabilidade e o cálculo do lucro tributável por arbitramento, por determinação legal e em consonância da reiterada jurisprudência deste Colegiado.

Resta observar, que a apresentação e/ou alegação da existência dos livros comerciais e fiscais, após o encerramento da fiscalização, não tem o condão de afastar o arbitramento, efetuado exatamente pela ausência dessa de exibição dessa documentação,

porquanto essa forma de apuração de lucro não é condicional e alterável pela posterior apresentação dos livros exigidos.

O contribuinte alega, que em qualquer processo, administrativo ou judicial, cabe provar fatos e não direito, e o que se discute em sede de recurso, não é se as operações que deram origem aos depósitos foram ou não contabilizadas, mas sim se a ausência de contabilização autoriza o Fisco Federal a adotar, para o lançamento fiscal, base de cálculo diversa daquela prevista em Lei.

Expõe o seu entendimento de que o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996 define um fato que, constatado, induz à existência de receitas omitidas pelo respectivo contribuinte. Verificado tal fato, cabe ao Fisco Federal, sob pena de evidente ilegalidade, apurar qual o montante da receita omitida (que, em determinadas situações, poderá, até, corresponder ao valor total bruto dos depósitos bancários não contabilizados). Não existe previsão legal, entretanto, que autorize ao Fisco Federal adotar, para realizar lançamento fiscal, base de cálculo aleatoriamente estabelecida.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado, exclusivamente, depósitos bancários sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

É conclusivo que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária. Ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, ínsito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar, na íntegra, os argumentos da recorrente, já que, a princípio, o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

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

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

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

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

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

§ 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.

Como se vê, nos dispositivos legal mencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem receitas da pessoa jurídica. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada à origem dos recursos tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como sendo receitas tributáveis e omitidas na DIPJ, efetuando os lançamentos do imposto e contribuições correspondentes. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente, tão-somente, a inquestionável observância da legislação.

A comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito as receitas anteriormente auferidas ou já tributadas, se não for comprovada a vinculação da percepção das receitas com os depósitos realizados. Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação.

Não há dúvidas, que na presunção de omissão de receitas de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeito passivo é o titular da conta bancária que, regularmente intimado, não comprove a origem dos depósitos bancários. Assim sendo, resta claro de que o legislador atribuiu ao titular da disponibilidade financeira, e não à Administração Tributária, o ônus de identificar os negócios jurídicos que proporcionaram os depósitos. Não poderia ser mais ponderado. Afinal, é ele, contribuinte, que participa diretamente do negócio, o qual, na quase totalidade dos casos, se exterioriza pela produção de um instrumento formal que se constitui em prova documental da sua realização (recibo, contrato, escritura, nota fiscal, etc.). Em suma, a norma estabeleceu a obrigatoriedade de o contribuinte manter documentação probatória da origem dos valores que deposita em sua conta bancária.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário. Ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de receitas.

Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias. Ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam ou não aquisição de disponibilidade financeira tributável ou não tributável, ou que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo para comprovar a origem do valor depositado (créditos), independentemente, se tratar de receitas tributáveis ou não. 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 tributações específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal “júris tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, não conseguiu equacionar, de forma razoável, os depósitos questionados com os pretensos valores recebidos e é isso que importa, justificar a origem dos depósitos de forma individualizada, coincidentes em datas e valores.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de receitas e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica e nos processos decorrentes.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de receitas, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que a recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá a suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal júris tantum inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção “júris tantum” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionado tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

Ora, o contribuinte não aponta quais fatos descritos estão desacompanhados de provas. Ressalte-se que a autoridade autuante faz referências a documentos lavrados pela Polícia Federal e a buscas e apreensões por realizadas por esta instituição, mas tomou o cuidado de acostar aos autos as provas dos fatos apontados. Em outras palavras, não importou do inquérito policial as conclusões. Apenas trouxe aos autos provas produzidas pela Polícia Federal, mas avaliou esses elementos juntamente com os demais colhidos no curso da ação

fiscal para chegar a suas próprias conclusões. Finalmente, há que se esclarecer que não há exigência legal de que documentos apreendidos pela Polícia Federal sejam submetidos a perícia para verificação da respectiva autenticidade. O contribuinte sequer tem o cuidado de apontar quais documentos têm autenticidade duvidosa. A oportunidade de contraditá-los é oferecida precisamente por ocasião da apresentação de impugnação aos autos de infração lavrados, de modo que o contribuinte, caso efetivamente vislumbrasse algum documento falso nos autos, deveria pronunciar-se nessa oportunidade.

Por fim, cumpre ressaltar que as hipóteses de arbitramento do lucro, conforme definidas pelo art. 47, da Lei nº 8.981, de 1995, possuem um caráter residual, ou seja, são aplicáveis de maneira subsidiária, principalmente em situações nas quais é verificada pela Fiscalização a imprestabilidade da documentação de uma determinada contribuinte.

Portanto, a aplicação da hipótese de arbitramento ao caso dos depósitos bancários não comprovados restou incabível, já que a Fiscalização corretamente arbitrou as vendas constantes das notas fiscais emitidas.

O conflito aparente de normas é resolvido pela aplicação do critério da especialidade, segundo o qual a lei especial derroga, para o caso concreto, a lei especial, conforme o ensinamento de Luiz Regis Prado (Curso de Direito Penal Brasileiro. S. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p.231):

Crítério da especialidade — lex specialis derogat legi generali: o princípio de especialidade, único a ter aceitação pacífica, já era conhecido dos romanos — semper specialia generalibus sunt; generali per speciem derogantur. A lei especial derroga, para o caso concreto, a lei geral, Entre a norma geral (gênero) e a especial (espécie) há uma relação hierárquica de subordinação que estabelece a prevalência da última, visto que contém todos, os elementos daquela e mais alguns denominados especializastes.

No caso concreto, as hipóteses de arbitramento definidas pelo art. 47, da Lei nº 8.981, de 1995 se constituem em regra geral, que são suplantadas pelo regramento específico definido pelo art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável especificamente à hipótese de não comprovação da origem de recursos utilizados nas movimentações financeiras, conforme foi identificado pela Fiscalização.

No que diz respeito a multa qualificada aplicada o contribuinte, em sua defesa, sustenta que é incabível a multa qualificada, quando, não restar, perfeitamente, demonstrado nos autos, que o envolvido na prática da infração tributária procedeu com evidente intuito de fraude.

De fato, os autos noticiam a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% sob argumento de que tendo em vista o fato de o contribuinte fiscalizado ter declarado, reiteradamente, à Receita Federal valores irrisórios em comparação com a movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada, sendo que o proveito foi revertido aos sócios da empresa fiscalizada, Sr. Walter Lúcio Galegari e Sr. Ernesto Lúcio Galegare, além de não possui os livros e demais documentos fiscais e contábeis, bem como pelo fato de utilizar indevidamente do benefício da tributação do SIMPLES, mesmo sabendo que não se enquadrava a partir do ano-calendário de 2004, restou flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996.

Resta nítido pela análise dos autos de que a autoridade fiscal lançadora resolveu qualificar a multa de ofício diante do fato de entender que ficou caracterizada a conduta dolosa do contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pela movimentação de quantias elevadas por meio de suas contas bancárias, inteiramente à margem da escrituração da empresa, quer pela omissão de informações à Fiscalização, objetivando impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco. Ou seja, entendeu de que a falta de escrituração em sua contabilidade das contas bancárias é importante meio de impedir ou retardar o conhecimento, por parte do fisco nacional, do recebimento de receitas.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de receitas, caracterizados pela existência de depósitos bancários sem devida contabilização e sem a comprovação de sua origem, cuja legislação de regência prevê que esta atitude caracteriza uma presunção de omissão de receitas. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar receitas auferidas fazendo declarações simuladas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que estaria comprovado, nos autos, a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando receitas auferidas e não escrituradas/declaradas.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na escrituração contábil da empresa, de contas bancárias movimentadas representativas de receitas tributáveis ocasionando a falta ou o retardamento do imposto a pagar, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria se utilizado de meios escusos para deixar de escriturar receitas auferidas (deixar de declarar receitas auferidas). Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que a contribuinte prestou informações ao fisco, em sua declaração de imposto de renda e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido é o fato da autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de receitas, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de receitas (depósitos bancários não escriturados e não justificados).

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através das informações fornecidas pelas instituições financeiras nas quais o contribuinte possuía as suas contas bancárias e, que por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas

demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores já existiam e não eram passíveis de tributação pelo imposto de renda. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os recursos depositados/movimentados já foram tributados ou não eram tributáveis, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-los como depósitos bancários com origem justificada e adicioná-los a base de cálculo tributável nos anos-calendário questionados.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia, dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato, a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão na escrituração contábil e na declaração de rendimentos de depósitos bancários de origem não justificada, não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado tendo em vista a apuração de omissão de receitas caracterizadas por depósitos bancários não justificados (presunção legal de omissão de receitas/rendimentos), o que, até prova em contrário, permite ao fisco a cobrança do imposto de renda sobre estes valores, porém, por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável (matéria de prova), motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais valores (depósitos bancários não justificados) deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base presunção legal de omissão de receitas/rendimentos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se as premissas de que a omissão de receitas/rendimentos por presunção legal e a simples falta de inclusão de valores nas declarações de imposto de renda, em razão da forma reiterada e/ou expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda.

Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte ou declaração inexata, jamais será motivo para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de receitas / rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de receitas/rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos, já que o contribuinte esta pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos por presunção legal.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE

INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Acórdão n.º. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos - "notas fiscais frias" -, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Acórdão n.º. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996.

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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

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

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão CSRF/01-04.917, 13 de abril de 2004:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO - No caso de lançamento de ofício será aplicada multa calculada sobre o crédito tributário apurado, no percentual de 150%, quando caracterizado o evidente intuito de fraude por parte do autuado, em face dos levantamentos realizados pela autoridade autuante e fatos revelados nos autos do processo.

Acórdão n.º. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou

despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autoridade demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.

Acórdão n.º. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante não logrou comprovar a escrituração e a origem dos valores depositados nas contas bancárias movimentadas, bem como deixou de lançar receitas em suas declarações de imposto de renda em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

Infero do relato, as exigências da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorrem do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora e mantidas de forma integral pela decisão recorrida.

Em observância ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir a totalidade das irregularidades apuradas, deve-se manter, em parte, o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

QUANTO AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS – SUJEIÇÃO PASSIVA

Quanto aos designados como responsáveis solidários, os recursos voluntários apresentados reúnem os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e devem, portanto, ser conhecidos por esta Turma de Julgamento.

Observa-se que os recorrentes Walter Lúcio Galegari e Ernesto Lúcio Galegare foram considerados responsáveis solidários, em razão de suposta caracterização de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária do Processo Administrativo Fiscal em tela, o qual tem a empresa Discar Distribuidora de Carnes Catanduva Ltda. como sujeito passivo da obrigação tributária.

Da análise preliminar dos autos verifica-se, que a autoridade fiscal considerou os apontados como responsáveis solidários pelo seguinte motivo: nos termos do artigo 124, inc. I, do Código Tributário Nacional, em razão do interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações principais.

A sujeição passiva dos responsáveis, nos casos em que foi atribuída pela fiscalização com fundamento art. 121 do Código Tributário Nacional e decorrente da presunção de ocorrência do evidente intuito de fraude, sempre foi rejeitada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais mediante a interpretação de que dito dispositivo tratava de responsabilidade pessoal, portanto exclusiva. Nesse passo, uma vez que a empresa, no papel de contribuinte da obrigação tributária, não fora excluída do seu pólo passivo, a responsabilidade tributária somente poderia ser ativada em caráter subsidiário (supletivo), mas nunca solidário.

É de se observar, que não se pode confundir solidariedade tributária com responsabilidade de terceiro. São situações distintas. A primeira diz respeito ao sujeito passivo que pratica a conduta caracterizadora da obrigação de pagar tributo. A segunda refere-se ao terceiro que, sem ser sujeito passivo da obrigação tributária, em face de conduta própria, pode vir a ser chamado a responder pelo crédito tributário.

Assim sendo, cumpre examinar os recursos apresentados pelos indigitados responsáveis solidários.

É certo, que a situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do Código Tributário Nacional. Nos casos em que o terceiro passa a ser co-responsável pelo crédito tributário tem-se a incidência de duas normas

autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação.

De início, entendo que a validade (ou não) da indicação de uma terceira pessoa como responsável solidário, em lançamento de ofício, em situações como a deste processo, comporta discussão no âmbito do Processo Administrativo. É que a identificação do sujeito passivo, e é disso que se trata neste caso, é parte do procedimento administrativo do lançamento, contra o qual é garantido aos apontados sujeitos passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Note-se que não se trata, no caso concreto em exame, de solidariedade atribuída a pessoas expressamente designadas em lei, mas, como dito nos fundamentos da autuação, a pessoas que, de acordo com o entendimento da autoridade lançadora, teriam interesse comum no fato gerador do imposto, decorrente do fato de terem praticado diretamente ou tolerado a prática de atos abusivos e ilegais quando em posição de influir para a não ocorrência dos mesmos e/ou serem administradores, com poderes de decisão sobre a gestão da empresa.

A peça acusatória assim se manifesta, nesta parte (fls.204/207):

Conforme citado neste termo, a empresa fiscalizada tem como sócios os Srs. Walter Lúcio Galegari e Ernesto Lúcio Galegare. Os citados contribuintes são também sócios de direito e/ou de fato das empresas Frigopoti - Frigorífico Poti Ltda. e Cinco Estrelas Distribuidora de Carnes Ltda., investigadas pelas mesmas praticas fraudulentas.

[...]

Analisando, por amostragem, os extratos bancários da empresa e cópias de cheques, ANEXO II, fls. 90 a 103, 110 a 115, 122 a 129, 140 e 141, 150 a 168, 176 a 196, 473, 597 e 602 a 619, verifica-se um fluxo financeiro diretamente para as contas correntes dos sócios, cônjuge ou parentes próximos, inclusive das empresas das quais os mesmos são sócios de direito ou de fato.

[...]

Conclui-se, portanto, que o Srs. Walter Lúcio Galegari e o Ernesto Lúcio Calegere tiveram interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente termo, obtendo vantagens financeiras, sendo, portanto, solidariamente obrigados ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os artigos 121 e 124, inciso I, do CTN.

Ora, o entendimento da autoridade fiscal quanto a esse aspecto da matéria tributária é passível de contestação, da mesma forma que os demais aspectos do lançamento, sendo legítimos para se opor às conclusões da autoridade lançadora os indigitados responsáveis solidários.

Observa-se que o Sr. Walter Lúcio Calegari afirma que o fato de ser sócio da DISCAR e também das empresas FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA e CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA não autoriza a atribuição a ele de

responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados contra a primeira, mesmo que houvesse qualquer acusação contra as demais empresas, já que a condição de sócio em mais de uma empresa é admitida por lei. Sustenta que, dada a ilicitude das provas produzidas, devem elas ser desentranhadas dos autos ou, no limite, desconsideradas por ocasião do julgamento. Alega que a autoridade autuante pretendeu, por amostragem, demonstrar que a movimentação financeira da DISCAR aproveitou a ele, mas as inexpressivas cópias de cheques juntadas aos autos não comprovam a relação entre os fatos geradores e a atuação do sócio. Aduz que seria necessária uma investigação completa acerca dos lançamentos em todo o período investigado, sobretudo tendo em conta que o lançamento refere-se a período demasiadamente maior que aquele abrangido pela amostragem, de modo que a fiscalização não se desincumbiu da carga da prova que lhe compete. Assevera que não foi comprovado o interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias apuradas e que deveria a autoridade demonstrar que ele participou diretamente dos fatos geradores, ou seja, que a movimentação financeira foi realizada em contas de sua titularidade. Adverte que as contas bancárias eram de titularidade da própria DISCAR, de modo que não há que se falar em “interesse comum”, dicção legal para representar a colocação dos devedores em uma situação comum. Argúi que responsabilidade tributária pode basear-se no art. 134, VII do CTN (responsabilidade dos sócios da sociedade) ou no art. 135, III, do CTN (responsabilidade dos administradores da sociedades), hipóteses essas não verificadas no presente processo administrativo. Conclui que não foi demonstrada a ocorrência de acréscimo patrimonial favorecendo o impugnante, razão pela qual inexistente interesse no fato gerador das obrigações tributárias apuradas.

Por sua vez o Sr. Ernesto Lúcio Calegari alega que a DISCAR sempre foi administrada pelo sócio Walter Lúcio Calegari, de modo que eventuais depósitos ou transferências bancárias dela às empresas FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA e CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA são de responsabilidade do administrador, não podendo acarretar consequências para o recorrente. Além disso, afirma que não tem qualquer vínculo com a CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA e que não foi produzida prova nesse sentido. Conclui que o fato de ser sócio do FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA não representa um indício de fraude.

Quanto ao mérito da questão, cumpre assinalar, de início, que a sujeição passiva tributária, sendo elemento essencial do lançamento, se subordina ao princípio da legalidade estrita. É dizer, as possibilidades de sujeição passiva se submetem aos limites e às condições definidas em lei.

Pois bem, o Código Tributário Nacional – CTN, no seu artigo 121 assim delimita as possibilidades, em geral, da sujeição passiva tributária principal. Diz, verbis:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A doutrina caminha unida no entendimento que essa relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador corresponde à própria realização do fato gerador. Isso é particularmente claro quanto aos fatos geradores definidos em função de estado da pessoa, isto é, ser proprietário de imóvel, importar mercadoria, obter a disponibilidade de renda, etc. Assim, o sujeito passivo emerge da própria definição do fato gerador. Na peculiar expressão de Paulo de Barros Carvalho, “é no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.”

A mim me parece claro, portanto, que o artigo 121 do Código Tributário Nacional só deixa margem a duas possibilidades de sujeição passiva tributária, isto é, à possibilidade de se imputar a uma pessoa a obrigação de pagar tributo ou penalidade: ter relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos acima referidos, ou ser expressamente apontadas pela lei.

Dito isso, passo ao exame do caso concreto, em que a autuação aponta como fundamentos para a imputação de responsabilidade solidária, o art. 124, I. Passo ao exame desses outros dispositivos. Reza o art. 124, verbis:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Cuida-se no caso, da hipótese referida no inciso I. A questão aqui é definir o alcance da expressão “interesse comum na situação que constitua o fato gerador do imposto”, tema controvertido dada a vagueza da expressão. Paulo de Barros Carvalho a reconhece quando diz que “o interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores”, mas exclui a simples participação nos acontecimentos envolvendo o fato gerador como critério definidor do vínculo de solidariedade. Diz Paulo de Barros, “aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade”. É dizer, não basta participar dos fatos envolvendo os acontecimentos caracterizadores do fato gerador. É como no exemplo mencionado por Paulo de Barros Carvalho de uma operação de compra e venda de mercadorias, onde ambos, comprador e vendedor, têm interesse comum na operação, porém não se cogita de responsabilidade solidária entre ambos.

Concordando com essas ponderações, penso que o “interesse comum” referido no inciso I do art. 124 deve ser interpretado em conformidade com o limite estabelecido no inciso I do art. 121. Isto é, se o art. 121 limita as possibilidades de sujeição passiva às pessoas expressamente apontadas pela lei e àquelas que têm relação pessoal e direta com o fato gerador, ao versar sobre a responsabilidade solidária, não pode o mesmo Código Tributário Nacional referir-se a situação que amplia essas possibilidades. É dizer, esse interesse comum referido no inciso I deve, necessariamente, estar associado a uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Assim, além das pessoas expressamente apontadas pela lei, seriam solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo pessoas que tenham, em comum, relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Luciano Amaro propõe a seguinte solução para a interpretação do art. 124, I coerente com a regra do art. 121, I, a saber:

O interesse comum no fato gerador põe o devedor solidário numa posição também comum. Se em dada situação (a co-

propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, onde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro.

Penso que a grande virtude dessa construção é explicitar a vinculação do interesse comum do art. 124, I à condição de sujeito passivo como contribuinte, do 121, I. Isto é, para figurar como obrigado solidário com base no art. 124, I a pessoa teria que estar numa posição em que poderia ser considerada contribuinte, ainda que em relação a apenas uma parte da obrigação. A sujeição passiva solidária decorreria da impossibilidade de divisão, dado o interesse comum, da parcela da obrigação a ser imputada a cada um ou mesmo da opção do legislador, no caso de interesse comum, de atribuir responsabilidade solidária, sem interferir na divisão, entre os co-obrigados da parcela de cada um. O exemplo geralmente mencionado pela doutrina e referido por Luciano Amaro é o da co-propriedade de imóvel. Todos os co-proprietários estariam na situação referida no art. 121, I e, portanto, poderiam ser considerados contribuintes, pelo menos em relação ao seu quinhão.

Não basta, portanto, para ser apontado responsável solidário, nos termos do art. 124, I do Código Tributário Nacional, que a pessoa concorra para a realização do fato gerador, que participe de ações que culminem com a ocorrência do fato gerador. É preciso que, mais do que participar do fato gerador, o realize, ao lado de outras pessoas, que envergue a condição pessoal ou realize as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador: obter a disponibilidade de renda, ter o domínio útil de imóvel, obter receita, etc.

No caso que se examina, trata-se de lançamento para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). A autuação não demonstra que os indigitados obrigados solidários tenham sido os beneficiários da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A acusação, segundo se extrai da descrição dos fatos, é de que concorreram diretamente para o pretense evidente intuito de fraude, ocultando os fatos geradores através de meios fraudulentos, bem com as responsabilidades decorrem do fato de terem praticado diretamente ou tolerado a prática de atos abusivos e ilegais quando em posição de influir para a não ocorrência dos mesmos.

Por tudo o que foi acima exposto, essa participação não está compreendida como hipótese de sujeição passiva tributária, com base no art. 124, I do Código Tributário Nacional.

Razão pela qual é de se excluir os recorrentes como responsáveis solidários.

Tendo em vista o cancelamento da sujeição passiva solidária, fica prejudicada a arguição quanto aos demais itens do Recurso Voluntário interposto pelos titulados responsáveis solidários.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% e, no que diz respeito ao recurso voluntário interposto pelos titulados responsáveis solidários, dar provimento ao recurso para cancelar a sujeição passiva solidária.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez