



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

Processo n° 16004.000578/2009-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.051 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2013
Matéria SIMPLES NACIONAL
Recorrente DISCAR DISTRIBUIDORA DE CARNES CATANDUVA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. EXISTÊNCIA DE DOLO E FRAUDE . TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

Havendo dolo e fraude o termo inicial para contagem do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário é o previsto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. ART. 42 DA LEI Nº 9.430/1996.

Caracterizam-se como presunção de omissão de receitas ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INAPLICABILIDADE NO CASO DE PRESUNÇÃO.

A reiterada omissão de receitas ao Fisco em valores significativos demonstra a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Tal conduta se amolda à

figura da sonegação prevista no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, e enseja a aplicação da sanção fixada no seu patamar majorado, conforme o disposto no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

SOLIDARIEDADE PASSIVA.

O conjunto de fatos revelam a necessidade da manutenção da solidariedade passiva dos sócios que se beneficiaram diretamente das infrações tributárias praticadas, quando direcionaram injustificadamente, recursos da empresa para suas contas correntes pessoais e de parentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Cortez que dava provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

(Assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

PAULO ROBERTO CORTEZ - Relator

(Assinado digitalmente)

GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA - Redator designado

(Assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade, Alberto Pinto Souza Junior, Paulo Roberto Cortez, Márcio Rodrigo Frizzo, Waldir Veiga Rocha e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

DISCAR DISTRIBUIDORA DE CARNES CATANDUVA LTDA., já qualificada nos presentes autos, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 728/738, prolatada pela 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto - SP, recorre a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos das petições de fls. 788/808; 812/839; e 842/872.

Em ação fiscal foi constatada a presunção de omissão de receitas nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, para os meses dos anos-calendário de 2003 e 2004. Tendo em vista que o contribuinte é optante pelo SIMPLES FEDERAL, as receitas omitidas, quando somadas às declaradas, acarretaram mudança da alíquota e a conseqüente insuficiência de recolhimento. Em conseqüência, foram lavrados autos de infração para constituição dos créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e INSS relativos a todos os meses dos anos de 2003 e 2004.

Afirma a autoridade autuante, no Termo de Constatação (fls. 492-500), que a ação fiscal se desenvolveu no âmbito da chamada operação “Grandes Lagos”, realizada pela Receita Federal por determinação da Justiça Federal.

A ação fiscal teve início com a intimação do Sr. Ernesto Lúcio Calegari, sócio da recorrente para apresentação de livros e documentos, tendo ele informado que a empresa estava inativa desde o ano de 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”.

Tendo em vista que o contribuinte não logrou comprovar a origem dos depósitos bancários que ingressaram em suas contas nos anos de 2003 e 2004, tais valores foram reputados, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, receitas omitidas. A DISCAR, nesses anos, era optante do SIMPLES FEDERAL, razão pela qual os tributos foram apurados com base nessa sistemática de apuração. No cálculo da receita bruta foram computadas as receitas declaradas e as receitas omitidas.

Entendeu a fiscalização que, pelo fato de o contribuinte ter declarado, 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 Calegare, além do fato de não possuir livros e demais documentos

fiscais e contábeis, ficou caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, de modo que sobre os tributos lançados foi aplicada multa qualificada (150%).

Os senhores Walter Lúcio Calegari e Ernesto Lúcio Calegari, sócios da DISCAR, são também sócios de direito e/ou de fato da empresa FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA, investigada pelas mesmas práticas fraudulentas. Constatou a autoridade autuante, com base nos extratos bancários da DISCAR, intenso fluxo financeiro diretamente para as contas correntes dos sócios, cônjuge ou parentes próximos.

Com base nesses fatos, conclui a autoridade autuante que os senhores Walter Lúcio Calegari e Ernesto Lúcio Calegari tiveram interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias apuradas, obtendo vantagens financeiras, razão pela qual lhes foi imputada responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados, com base no art. 124, I, do CTN.

Em sua impugnação, a contribuinte apresentou os argumentos abaixo:

- a) não foi dada à DISCAR a oportunidade de defesa no âmbito da representação criminal ou na ação penal que autorizou a quebra do sigilo bancário. Isso viola o direito ao contraditório e à ampla defesa, ficando prejudicado o devido processo legal, razão pela qual é nulo o processo administrativo, ficando defeso à fiscalização o acesso aos dados e informações relativas às operações bancárias da DISCAR. A ordem de quebra do sigilo bancário partiu de processo judicial no qual não foi assegurado o exercício do contraditório e da ampla defesa, acarretando a não convalidação da medida judicial porquanto o processo do qual partiu é eivado de nulidade absoluta. Houve quebra do sigilo bancário ao desabrigo de decisão judicial válida, deduzindo-se, por conseguinte que o procedimento é nulo por romper as garantias do devido processo legal;
- b) nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, o prazo decadencial para constituição de tributo sujeito a lançamento por homologação é de cinco anos, contado da data da ocorrência do fato gerador. Esta é a regra aplicável na situação versada no presente processo administrativo, pois há antecipação parcial dos tributos. Tendo em vista que o lançamento ocorreu em virtude da apuração de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, conclui-se, com base no art. 849, § 1º, I, do RIR/1999, que o fato gerador do IRPJ ocorreu no mês da disponibilização do crédito ao contribuinte, razão pela qual a contagem do prazo decadencial tem início na data dos depósitos bancários. Diante disso, e tendo em conta que os autos de infração foram lavrados em 07/08/2009, infere-se que o lançamento somente poderia atingir fatos geradores ocorridos a partir de 07/08/2004, operando-se a decadência para os débitos relativos aos fatos geradores ocorridos anteriormente;
- c) a simples constatação da existência de depósitos bancários sem origem comprovada não basta para caracterização de dolo, de modo que é inaplicável a regra prevista no art. 173, I, do CTN;
- d) a caracterização da omissão de receitas depende, inexoravelmente, da demonstração de nexos causal entre os depósitos e a suposta omissão,

requisito esse não atendido no lançamento de que trata o presente processo administrativo;

- e) as intimações recebidas no curso da ação fiscal foram atendidas, inclusive com requerimento de dilação de prazo quando necessário. Foram trazidos aos autos os documentos disponíveis. Não passa de conjectura a afirmação de que a movimentação financeira da empresa deu-se em proveito dos sócios. 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;
- f) por fim, pede que seja reconhecida a nulidade do lançamento ou, caso assim não se entenda, a insubsistência da autuação, posto que os depósitos não dão fundamento a ela. Alternativamente, requer que a contagem do prazo decadencial observe a regra inscrita no art. 150, § 4º, do CTN e que a multa de ofício agravada seja excluída, reduzindo-a aos padrões da normalidade.

Na defesa apresentada por Walter Lúcio Calegari, são reproduzidas várias alegações constantes da impugnação protocolizada pela DISCAR, sendo acrescidos os argumentos a seguir resumidos:

- g) não houve termo de início de fiscalização para averiguar conduta praticada por Walter Lúcio Calegare. A ausência dessas formalidades viola o devido processo legal, já que ele sequer foi intimado a prestar informações. Não lhe foi dada oportunidade para manifestar-se, no curso da ação fiscal, acerca das acusações levadas a efeito pelo fisco. O termo de sujeição passiva solidária não convalida esses vícios, já que foi lavrado quando do encerramento da ação fiscal. Esses vícios são causa de nulidade do processo administrativo;
- h) foram carreados aos autos extratos bancários e cópias de cheques sem o conhecimento ou o consentimento da DISCAR. O relatório de constatação e descrição dos fatos nada menciona acerca dos meios pelos quais tais documentos chegaram aos autos. O mesmo se passa com o termo de sujeição passiva solidária. Para que as provas fossem validamente juntadas aos autos, seria indispensável que a fiscalização certificasse a origem, data e forma pelos quais os documentos foram obtidos. A ausência de explicação acerca da origem demonstra a contaminação do processo administrativo, porquanto as provas nas quais se sustenta a fiscalização foram produzidas ilicitamente, motivo pelo qual impõe-se o reconhecimento de que o processo administrativo é nulo;
- i) o fato de sócio da DISCAR ser também sócio da empresa FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA não autoriza a atribuição a ele de **responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados contra a**

DISCAR, mesmo que houvesse qualquer acusação contra a referida empresa, já que a condição de sócio em mais de uma empresa é admitida por lei. Dada a ilicitude das provas produzidas, devem elas ser desentranhadas dos autos ou, no limite, desconsideradas por ocasião do julgamento. A autoridade autuante pretendeu, por amostragem, demonstrar que a movimentação financeira da DISCAR aproveitou ao impugnante. Contudo, as inexpressivas cópias de cheques juntadas aos autos não comprovam a relação entre os fatos geradores e a atuação do sócio. 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;

- j) fiscalização não se desincumbiu da carga da prova que lhe compete. Não foi comprovado o interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias apuradas. Nesse sentido, deveria a autoridade demonstrar que o impugnante participou diretamente dos fatos geradores, ou seja, que a movimentação financeira foi realizada em contas de sua titularidade. Porém, 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. A 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 sociedade), hipóteses essas não verificadas no presente processo administrativo. Não foi demonstrada a ocorrência de acréscimo patrimonial favorecendo o impugnante, razão pela qual inexistente interesse no fato gerador das obrigações tributárias apuradas.

Na impugnação apresentada por Ernesto Lúcio Calegari são reproduzidos argumentos constantes dos recursos protocolizados pela DISCAR e pelo senhor Walter Lúcio Calegari, acrescidos da alegação de que não participou da administração da DISCAR, de modo que não pode ser responsabilizado pelos créditos tributários contra ela lançados.

Ao apreciar a defesa apresentada, a Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto/SP decidiu pelo provimento parcial, nos termos do acórdão mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Data do fato gerador: 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003, 31/01/2004, 28/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004

DECADÊNCIA - OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

*MULTAQUALIFICADA. RESPONSABILIDADE
SOLIDÁRIA.*

Nos casos em que houver prova de que o contribuinte agiu dolosamente ao praticar as infrações tributárias, a contagem do prazo decadencial deve observar a regra inscrita no art. 173, I, do CTN. Presume-se que correspondem a receitas omitidas os depósitos bancários de origem não comprovada. A declaração, reiterada, de valores irrisórios em comparação com a movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada e a falta de manutenção de livros e demais documentos fiscais e contábeis, 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente da decisão de primeira instância em 18/10/2012 (fls. 779), a contribuinte apresentou tempestivo recurso voluntário em 16/11/2012, no qual reforça os argumentos expendidos na fase inicial, reforçando, em síntese, o seguinte:

- k) inobstante a fiscalização apegue-se à ordem judicial que lhe credenciou a peticionar a quebra do sigilo bancário, referida decisão não passou pelo crivo do contraditório ou da ampla defesa, considerando que nos procedimentos referidos não houve oportunidade para manifestação ou impugnação;
- l) considerando que a ordem da qual partiu a determinação de quebra do sigilo bancário advém de processo judicial atravessado sem a observância do contraditório e da ampla defesa, de rigor reputar-se que a determinação judicial considera-se inócurrenente na espécie;
- m) os débitos tratados no lançamento referem-se imposto de renda que foram constituídos em 09 de agosto de 2009 e que compreendem os anos-calendário de 2003 e 2004. Consoante a norma legal, as receitas ou rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês do crédito efetuado pela instituição financeira. Significa isso, concretamente, que há uma clara alteração do momento de ocorrência do fato gerador do IR que passou de 31 de dezembro para o mês no qual há a disponibilização do crédito ao contribuinte;
- n) assim, considerando que o prazo decadencial é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, o qual, nos casos previstos no artigo 849 do RIR, ocorre com a disponibilização econômica do crédito aos

contribuintes, conclui-se que o prazo decadencial é de 5 (cinco) anos a partir da ocorrência dos depósitos bancários;

- o) levando em conta que o auto de infração foi lavrado em 07 de agosto de 2009 e que o prazo decadencial é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador e ainda que a matéria é disciplinada pelo artigo 849 do RIR, indene de dúvidas que o lançamento somente poderia constituir débitos a partir de 07 de agosto de 2004, operando assim, a decadência para os débitos relativos aos períodos anteriores;
- p) extintos estão, no entanto, por força dos artigos 156, inciso V e 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, por decorrência do decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a constituição dos débitos, os débitos compreendidos nos cinco anos que antecederam o lançamento fiscal, ou seja, os anteriores a agosto de 2004;
- q) que é fundamental grifar a inexistência de simulação, fraude ou dolo para que se atribua a decadência prevista no artigo 173, inciso I do CTN. A simples ocorrência de depósitos bancários sem comprovação de origem não é suficiente para caracterização do dolo na sonegação do tributo.
- r) é que a caracterização da omissão de rendimentos depende, inexoravelmente, da demonstração do nexos causais entre os depósitos e a suposta omissão, requisito sem o qual a suposta omissão não resta configurada;
- s) 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;
- t) explícita, portanto, a orientação jurisprudencial consolidada no sentido de que a aplicação da multa qualificada, dado seu caráter excepcional, submete-se à comprovação pormenorizada e inequívoca da ocorrência de fraude, condição esta que o lançamento não logrou demonstrar;
- u) as questões levantadas pelo auto de infração com o objetivo de comprovar a aludida fraude, não propiciam a certeza da presença de atos dolosos, necessária à incidência da multa agravada. 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.

Na mesma data, os sócios da recorrente, Srs. Walter Lúcio Calegari e Ernesto Lúcio Calegari também apresentaram recurso voluntário, com os mesmos argumentos expendidos na fase inicial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Cortez - Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

1 - DAS PRELIMINARES SUSCITADAS

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, sob o argumento que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais.

Entendo que o procedimento fiscal foi levado a efeito de acordo com as normas que regem o processo administrativo, tendo sido efetuado dentro da legalidade, com 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.

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.

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.

Entendo que não existe qualquer irregularidade com relação à suscitada quebra de sigilo bancário, visto que a autoridade fiscal procedeu amparado por autorização judicial. A alegação de eventual nulidade de uma determinação judicial somente poderia ser questionada junto ao próprio Poder Judiciário, visto que a administração tributária sequer pode avaliar ou questionar a mesma.

Com relação à preliminar de decadência suscitada pela recorrente, tendo em vista que o auto de infração foi lavrado com a aplicação da multa qualificada de 150%, a apreciação se encontra ao final do presente voto.

Quanto ao mérito, o lançamento se fundamentou na omissão de receitas apurada com base no art. 42 da Lei 9.430/1996, o estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos, caso o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Diz o mencionado o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que embasou o lançamento, com as alterações posteriores introduzidas pelo art. 40 da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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

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

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

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

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

II — no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00 (oitenta mil reais).

(...)

Como visto acima, os depósitos bancários cujo titular da conta, regularmente intimado, não comprova a origem, tornam-se sujeitos à tributação, por presunção legal de omissão de rendimentos.

Assim, o contribuinte, devidamente intimado, não demonstrar a comprovação da a origem dos recursos, caberá a autoridade fiscal, constituir lançamento do tributo correspondente.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do tributo não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente, mas pela presunção legal de

omissão de rendimentos, ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme determina a lei.

Não cabe razão à defesa quando argumenta que o fisco teria deixado de apreciar fatores que alteram a suposta base de cálculo de que se valeu para autuação.

Diante disso, a autoridade fiscal elaborou o demonstrativo com os depósitos individualizados, em que indica, mensalmente, o valor creditado nas contas da empresa, tendo como resultado o valor mensal da receita omitida.

Nessas condições, entendo que o lançamento deve ser mantido.

3 – QUANTO A APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%

No que diz respeito a multa de ofício, observa-se que os autos noticiam a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento de que esta ocorreu pelo motivo de a contribuinte ter deixado de comprovar a origem dos recursos creditados em contas correntes da empresa.

Resta claro nos autos, que tal motivo levou a fiscalização a aplicar a multa qualificada de 150%, ao fundamento de que, com essa atitude, a contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou de suas circunstâncias materiais, situação fática que se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.

Assim, 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 da contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pela movimentação dos valores por meio de suas contas bancárias, quer pela omissão de informações à Fiscalização, objetivando impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco.

Desta conduta conclui-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, 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 está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pela 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).

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 prevêem 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 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 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 n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 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 n.º 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 à 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 autuada 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 da 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%.

4 – DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Em primeiro lugar é necessário um exame mais detalhado do lançamento, no sentido de determinar o dies a quo para a contagem do prazo decadencial, pois, conforme farta jurisprudência deste Colegiado, em caso de aplicação da multa qualificada por evidente intuito de fraude, aplica-se a regra contida no § 4º do art. 150 do CTN, caso contrário e, tendo a pessoa jurídica efetuado recolhimento dos tributos durante os anos-calendário em que foram apuradas as irregularidades fiscais, a contagem do prazo é aquela estabelecida no art. 173 da mesma norma legal.

Consta dos autos, às fls. 490 e 491, a consulta junto ao sistema SINAL, relativo aos anos de 2003 e 2004, onde consta que a pessoa jurídica efetuou recolhimentos de tributos durante os períodos-base em questão.

A recorrente arguiu a decadência do direito de a Fazenda Pública exigir o crédito tributário, tendo em vista que o mesmo foi constituído após transcorridos mais de cinco anos entre a data da ocorrência do fato gerador dos meses de janeiro a julho de 2004, tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em 09 de agosto de 2009.

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) devem se adaptar, nos casos de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, a estes julgados. A contagem do prazo decadencial é um destes temas.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/0176994-0), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

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

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

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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

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

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

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUÊNAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

2. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In:

Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)

4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.

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

7. Agravo regimental desprovido.

É de se esclarecer, que na solução dos Embargos de Declaração impetrado pela Fazenda Nacional no Recurso Especial nº. 674.497 - PR (2004/0109978-2), houve o acolhimento em parte do embargo pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) para modificar o entendimento sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro cuja exação só poderia ser exigida a partir de janeiro do ano seguinte, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

*RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS.
ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL.
OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS.
EXCEPCIONALIDADE.*

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, em síntese, assim se manifestou em seu voto:

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)

(...)

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação,

revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em questão trata de cobrança de Imposto de Renda pessoa Jurídica relativo aos meses novembro e dezembro do ano-calendário de 2003 e janeiro a dezembro de 2004, tendo em vista que a decisão recorrida já acolheu a decadência em relação ao período de janeiro a novembro de 2003.

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 01/12/2003, já que o fato gerador ocorreu em 30/11/2003. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça "o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que houve pagamento antecipado, é a data do fato gerador da exigência tributária". O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 01/12/2008, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 09/08/2009, está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado para o período compreendido entre novembro de 2003 até julho de 2004.

5 – QUANTO A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS – SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS WALTER LÚCIO CALEGARI E ERNESTO LÚCIO CALEGARI

No Relatório de Trabalho Fiscal estão narrados os fatos que levaram a Fiscalização lavrar Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome dos sócios da empresa os Srs. Srs. Walter Lúcio Calegari e Ernesto Lúcio Calegari.

Em sua peça recursal o contribuinte contesta que a aplicação do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional esta condicionada a comprovação por parte do Fisco de que foram praticados atos que importem infração à lei. Ainda que infração à lei não pode ser entendida como simples descumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória, mas sim o ato do particular praticado com evidente intuito de fraudar o fisco. Conclui afirmando que a impugnante não praticou ato fraudulento, apenas deixou de cumprir obrigações, sem, contudo, ter agido com intuito de fraudar o Fisco Federal.

A decisão recorrida entendeu, que são suficientes os dados para concluir pelo correto procedimento da autuação, conforme exposto no voto condutor do acórdão recorrido:

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.

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 à empresa na qual 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.

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..

O sujeito passivo solidário está definido no art. 121 do Código Tributário Nacional, como sendo a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Os incisos do mesmo artigo definem duas possibilidades de sujeição passiva: a do contribuinte, como aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador e a do responsável, pessoa que apesar de não ser contribuinte tem obrigação de pagamento do tributo definida por lei. A BASA, é contribuinte do IRRF por substituição nos casos em que realiza pagamentos sujeitos a tal tributação e do IRPJ e CSLL em razão das glosas havidas.

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 ao apontado sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Note-se que não se trata, no caso concreto em exame, de solidariedade atribuída a pessoa expressamente designada em lei, mas, como dito nos fundamentos da autuação, a pessoa que, de acordo com o entendimento da autoridade lançadora, teriam interesse comum no fato gerador do imposto, por ser administrador, com poderes de decisão sobre a gestão da empresa.

Ora, o entendimento da autoridade administrativa quanto a esse aspecto da matéria tributária é passível de contestação, da mesma forma que os demais aspectos do lançamento, sendo legítimo para se opor às conclusões da autoridade lançadora o indigitado responsável solidário.

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 artigo 124, I. Passo ao exame desse dispositivo. 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, entendo 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 art. 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. 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.

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 Srs . Walter Lúcio Calegari e Ernesto Lúcio Calegari.

Diante do exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, acolher a preliminar de decadência para o período compreendido entre os meses de novembro de 2003 até julho de 2004 (inclusive) e excluir da autuação a responsabilidade solidária de Walter Lúcio Calegari e Ernesto Lúcio Calegari.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva - Redator Designado

Trata-se de voto de divergência, acolhido por maioria de votos, em relação ao posicionamento dado pelo relator do presente acórdão que afastava a aplicação da multa qualificada, acolhia a decadência e excluía da autuação a responsabilidade solidária de Walter Lúcio Calegari e Ernesto Lúcio Calegar.

Como a manutenção ou não da multa agravada afeta diretamente os argumentos suscitados na preliminar em relação a decadência passo a examiná-la como preliminar da decadência.

Segundo o Relatório Fiscal a multa foi qualificada pelo fato do Contribuinte não possuir livros e demais documentos contábeis, ter se utilizado indevidamente do benefício do SIMPLES em 2004, mesmo sabendo que não se enquadrava, e ter reiteradamente declarado à Receita Federal nos anos fiscalizados de 2003 à 2006, valores irrisórios em comparação com sua movimentação bancária, revertendo os proveitos para os sócios Walter Lijcio Galeri e Ernesto Lijcio Galere.

A recorrente alega que a multa aplicada ao caso é excepcional, cabível somente quando comprovada fraude, condição que o lançamento não logrou demonstrar.

O relator do voto vencido agrega outros argumentos em seu voto que, no seu entender, seriam suficientes para afastar a multa qualificada entendendo que não ficou plenamente demonstrada a prática de ato doloso que configurasse ilícito fiscal.

Em que pesem os respeitáveis argumentos do Relator, a exigência da multa qualificada no caso é plenamente justificada pelos elementos apurados e trazidos aos autos pela fiscalização.

É importante destacar desde logo que a recorrente se limitou a argumentar que a multa de 150% aplicada é excepcional, não apresentando em sua defesa qualquer justificativa para ter declarado nos anos de 2003 à 2006, respectivamente receitas de R\$ 35.564,90, R\$ 36.106,89, R\$ 13.032,65 e R\$ 5.649,00, contra uma movimentação não comprovada de R\$ 728.721,40, R\$ 6.502.583,52, R\$ 17.886.709,20 e R\$ 12.003.524,93, além do fato de ter se utilizado do SIMPLES mesmo sabendo que não se enquadrava.

Sobre tais argumentos, cumpre observar que a aplicação da multa de ofício sobre os lançamentos efetuados decorre de expressa disposição legal (art. 44, da Lei nº 9.430/1996)¹, pois o crédito tributário foi constituído por iniciativa da administração

¹ Lei nº 9.430/1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

fazendária, resultando na aplicação de penalidade mais gravosa do que a simples multa moratória, que incide sobre os recolhimentos feitos com atraso, porém por iniciativa do próprio sujeito passivo, antes de iniciado o procedimento fiscal. No presente caso, entendeu ainda a fiscalização que seria aplicável a multa qualificada, nos termos do § 1º daquele mesmo diploma legal.

Vale ressaltar também que a fiscalização se iniciou por ter o Recorrente apresentado o mesmo “modus operandi” de outras empresas fiscalizadas na “Operação Grandes Lagos”, apresentando movimentações financeiras totalmente incompatíveis com o declarado a Receita Federal. Assim, no que concerne às alegações da recorrente a multa qualificada não pode ser afastada.

Não procede o argumento de que o fato do lançamento ter sido feito com base nos elementos apresentados pela recorrente seria, por si só, motivo para o afastamento da multa qualificada, na medida em que supriria eventual falta de esclarecimento por parte da fiscalizada.

Entendo que, no presente caso, restou configurada a intenção dolosa de omitir receitas ao Fisco federal, mediante a prática reiterada de prestar informações falsas à autoridade fiscal no que concerne à base tributável, definida como sonegação pelo art. 71 da Lei nº 4.502/1964².

Nesse sentido têm se manifestado os colegiados desta corte, em especial os da Câmara Superior de Recurso Fiscais - CSRF, *in verbis*:

MULTA QUALIFICADA- A conduta da empresa, consistente em reiteradamente declarar parcela da receita muito inferior à real, aliada ao não fornecimento de sua escrituração comercial e fiscal, justifica a aplicação da multa qualificada. (Acórdão nº 101-96.557, de 04/03/2008, 1ª Câmara, 1º CC).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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 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 2007)

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

[...]

² Lei 4.501/1964:

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

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

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

A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007. (Acórdão nº 1201-00.079, de 14/05/2009, 1ª Turma, 2ª Câmara, 1º Seção CARF).

MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÃO INEXATA. A apresentação, reiterada durante vários exercícios, de declarações de rendimentos (IRPJ) e de tributos devidos (DCTF) com valores zerados e a ausência dos recolhimentos das contribuições devidas não podem ser consideradas como meras declarações inexatas, pois denotam a conduta dolosa do contribuinte de retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, restando configurada a prática de sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, pelo que se impõe a aplicação da multa qualificada prevista no inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. (Acórdão nº 9101-000.986, de 24/05/2011, 1ª Turma CSRF).

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO REITERADA E SIGNIFICATIVA DE RECEITAS. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. SONEGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

A omissão reiterada de receitas ao Fisco federal em valores significativos declarados ao Fisco estadual demonstra a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária. Tal conduta se amolda à figura delituosa da sonegação prevista no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, e enseja a aplicação da sanção fixada no seu patamar majorado, conforme o disposto no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996. (Acórdão nº 9101-001.029, de 25/05/2011, 1ª Turma CSRF).

Deste modo, entendendo que deve ser mantida a aplicação da multa qualificada sobre os tributos lançados, e, portanto, também não posso acompanhar o ilustre relator no que se refere a decadência, como a seguir demonstrado.

No presente caso há provas de que o Recorrente agiu dolosamente na prática das infrações tributárias apuradas, sendo assim, a contagem do prazo decadencial deve obedecer a regra inscrita no art. 173, I, do CTN, de modo que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Como os autos de infração abrangem os fatos geradores dos tributos recolhidos pelo SIMPLES FEDERAL para 2003 e 2004, cujos fatos geradores são mensais,

para os meses de janeiro a novembro de 2003, a contagem do prazo decadencial teve início em 1º de janeiro de 2004, enquanto a contagem relativa ao fato gerador de dezembro de 2003 principiou apenas em 1º de janeiro de 2005.

Tendo em conta que a ciência dos autos de infração lavrados ocorreu em agosto de 2009, acompanho o entendimento da DRJ no sentido de que não há que se falar em decadência para os fatos geradores de dezembro de 2003 à dezembro de 2004.

Em relação à solidariedade passiva dos sócios Ernesto Lúcio Calegari e Walter Lúcio Calegari, também não vejo como não acompanhar a DRJ.

O Termo de Verificação Fiscal revela claramente que os “sócios” desviavam dinheiro da DISCAR diretamente para suas contas, dos seus cônjuges e parentes, obtendo vantagens financeiras e tendo assim participação direta nas situações que constituíram os fatos geradores, sendo portanto, solidariamente obrigados ao pagamento dos tributos e penalidades de acordo com os arts. 121 e 124, inciso I do CTN.

Conclui-se assim que há nos autos suficientes provas do interesse comum dos senhores Ernesto Lúcio Calegari e Walter Lúcio Calegari nos fatos geradores das obrigações tributárias apuradas contra a DISCAR.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário mantendo a exigência nos moldes da decisão da DRJ, inclusive com a manutenção dos responsáveis solidários Walter Lúcio Calegari e Ernesto Lúcio Calegari.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva – Redator Designado