



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

Processo nº 19515.004748/2010-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.707 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2015
Matéria SIMPLES
Recorrente ZAPI COMERCIAL ELETRÔNICA LTDA. EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. EXTRATOS BANCÁRIOS FORNECIDOS PELO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

Inexiste quebra de sigilo bancário, na situação em que os extratos bancários foram apresentados pela própria fiscalizada, mediante intimação, em cumprimento do dever de prestar ao Fisco as informações necessárias e indispensáveis ao procedimento de fiscalização. Inocorrência de nulidade.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PROCEDÊNCIA.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÕES DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. AUSÊNCIA DE OUTRAS CIRCUNSTÂNCIAS. REDUÇÃO DO PERCENTUAL. SÚMULA CARF Nº 25.

Tendo o lançamento sido efetuado exclusivamente com base nas receitas omitidas, apuradas e quantificadas por presunção legal, e não tendo o Fisco apontado qualquer outra circunstância, além da omissão em si, capaz de levar à conclusão do intuito de ocultar da autoridade administrativa a ocorrência do fato gerador tributário, a multa qualificada não pode subsistir, devendo ser reduzida ao percentual de 75%. Aplicação da Súmula CARF nº 25.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE.

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a pessoa física, que não interpôs recurso voluntário. A falta de interesse de agir se evidencia porque, qualquer que fosse a decisão a ser tomada acerca dessa matéria, inexistia dano ou risco de dano aos interesses da pessoa jurídica. E, por não ter direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada quanto a esse ponto, não se qualifica como parte legítima, não podendo pleitear direito alheio em nome próprio. Não se há, portanto, de conhecer desse pedido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir o percentual de multa de 150% para 75%. Vencidos os Conselheiros Eduardo Andrade, que negava provimento, e Márcio Frizzo, que dava provimento em maior extensão.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior. Ausente o Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

ZAPI COMERCIAL ELETRÔNICA LTDA. EPP, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-40.388, de 18/07/2012, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

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

Em decorrência de ação fiscal, a contribuinte acima identificada foi autuada em 21/12/2010 (fls. 394, 407, 418, 429 e 440) e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo aos tributos abrangidos pelo Simples: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para a Seguridade Social-INSS, multa proporcional e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos em 2006.

2. Conforme descrito nos Autos de Infração, no Termo (07) de Verificação Fiscal e Responsabilidade Tributária - Tributo Simples de 20/12/10 (fls. 367 a 370) e demonstrativos anexos, a contribuinte cometeu as seguintes infrações:

2.1. omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não escriturados cuja origem não foi comprovada pela contribuinte regularmente intimada; e

2.2. insuficiência de recolhimento decorrente da mudança de faixa de alíquota do Simples incidente sobre a receita declarada em função do aumento da receita bruta acumulada devido ao cômputo da receita omitida, conforme demonstrativos de fls. 371 a 380.

3. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes Autos de Infração:

3.1. IRPJ-Simples (fls. 393 a 397) [...];

3.2. PIS (fls. 406 a 410) [...];

3.3. CSLL (fls. 417 a 421) [...];

3.4. COFINS (fls. 428 a 432) [...]; e

3.5. Contribuição para a Seguridade Social - INSS (fls. 439 a 443) [...].

4. Sobre a parcela do lançamento decorrente de insuficiência de recolhimento foi aplicada a multa de ofício regular (75%) e sobre a parcela do lançamento decorrente de receita omitida foi aplicada a multa de ofício qualificada (150%), com base no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o artigo 19 da Lei nº 9.317/1996. O enquadramento legal dos juros de mora é o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 (fls. 389, 402, 413, 424 e 435). O responsável solidário tributário qualificado no Termo de Verificação Fiscal e Responsabilidade Tributária - Tributo Simples de 20/12/10 foi o sócio-administrador Sr. Cláudio Ramalhão, CPF 060.116.068-14.

5. Irresignada com os lançamentos, em 20/01/2011, a autuada apresentou, representada por procurador (fls. 471 a 480), a impugnação de fls. 449 a 471, instruída com os documentos de fls. 472 a 493, na qual alega, em síntese, o seguinte:

5.1. movimentação financeira não pode ser considerada receita omitida por não representar acréscimo patrimonial, lucro ou faturamento e porque não foi demonstrado pela autoridade autuante o efetivo ingresso de receita;

5.2. durante a fiscalização apresentou todas as informações relacionadas às apurações fiscais e demonstrações contábeis realizadas em 2006 e colocou-se à disposição para apresentação de documentos suplementares que a fiscalização entendesse necessários;

5.3. a Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos, acompanhada por jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reproduzida, pacificou o entendimento de que é ilegítimo o lançamento de imposto de renda com base apenas em depósitos bancários e o artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/1988, editado pelo próprio governo federal, determinou o cancelamento dos débitos de imposto de renda arbitrado exclusivamente em depósitos bancários;

5.4. a fiscalização foi ilegal e nula por ter sido a fiscalizada ameaçada com a lavratura de Termo de Embarço à Fiscalização e Representação Fiscal para Fins Penais caso não apresentasse os extratos de suas contas bancárias, sem que existisse a indispensável autorização judicial prévia neste sentido, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 121.642-DF e pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 389.808-PR (pesquisa de andamentos às fls. 482 e 483), o que macula a exigência do crédito tributário, já que a violação do sigilo de dados bancários ofende frontalmente o direito fundamental previsto no artigo 5º, inciso XII, da Constituição Federal;

5.5. o citado Recurso Extraordinário foi procedido do julgamento da Ação Cautelar nº 33 na qual foi concedido efeito suspensivo em razão da inconstitucionalidade da suposta autorização trazida pela Lei Complementar nº 105/2001 à Receita Federal para utilização e requisição diretamente às instituições financeiras de informações bancárias, impondo-se, desta forma, o cancelamento do auto de infração, sob pena de violação do caput do artigo 1º do Decreto nº 2.346/1997, segundo o qual as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem de forma inequívoca e definitiva interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública;

5.6. por força do princípio da verdade material e dos artigos 36 e 38, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.784/1999, o julgamento deve ser convertido em diligência para que seja desconsiderada na apuração do crédito tributário a movimentação financeira das duas contas bancárias mantidas junto à Caixa Econômica Federal, já que, conforme declaração firmada pelo representante legal da empresa Montinc Montagens Técnicas Ltda. (fls. 485 a 493), estas contas foram abertas com o único fim de possibilitar movimentações financeiras daquela empresa que em 2006, por possuir cadastro negativo, não poderia obter créditos e financiamentos de outra forma, aplicando-se o § 5º do artigo 42 da Lei nº 9.430/ 1996;

5.7. incabível a qualificação da multa aludida no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 diante da comprovação ampla no curso de todo o processo administrativo da absoluta boa-fé da impugnante que em momento algum omitiu documentos e informações solicitados, tendo inclusive apresentado as informações bancárias, apesar de estarem protegidas pelo sigilo constitucional;

5.8. a imputação da multa qualificada de 150% ofende a vedação constitucional ao confisco, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e o parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 9.784/1999, incisos I e VI, segundo os quais nos processos administrativos deve haver atuação conforme a lei e o Direito e é vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

5.9. a Súmula 15 do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes diz que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo;

5.10. caso seja mantido o lançamento, protesta pela adoção, como critério de graduação da penalidade, do critério legal da multa moratória (artigo 61 da Lei nº 9.430/ 1996), cujo percentual máximo é 20%;

5.11. a imputação de co-responsabilidade ao representante legal da impugnante é medida arbitrária e que viola a legislação, pois o próprio Código Tributário Nacional (artigos 134, inciso VII, e 135) define que a descon sideração da personalidade jurídica e a responsabilização dos sócios, administradores e representantes legais somente pode ocorrer na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte (impugnante) em situação de liquidação de sociedades de pessoas, nos atos praticados com excesso de poderes, ou infração de lei e estatuto social e em infração cometida por conduta direta e dolosa; e

5.12. o auditor fiscal deve demonstrar por meio de provas robustas e de fundamentação fática e jurídica a presença de abuso de poder por parte das pessoas físicas, conforme posicionamento do Superior Tribunal de Justiça reproduzido e doutrina citada.

6. Devido à ultrapassagem em 2006 do limite de receita para permanência no Simples, a autoridade autuante elaborou a Representação Fiscal para Exclusão de Ofício do Simples de fls. 359 e 360. Em 09/06/2011, foi emitido o Ato Declaratório Executivo Derat/Diort/Eqres nº 37/2011 excluindo a autuada do Simples a partir de 01 de janeiro de 2007 (fl. 508). Apesar de a contribuinte ter sido cientificada deste ato em 14/06/2011 (fls. 509 e 510), não consta dos autos manifestação de inconformidade contra a exclusão do Simples (fl. 517).

A 1ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-40.388, de 18/07/2012 (fls. 534/557), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.

INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. UTILIZAÇÃO. QUEBRA DE SIGILO. INOCORRENCIA.

A utilização de informações bancárias obtidas junto às instituições financeiras constitui simples transferência à administração tributária e não quebra do sigilo bancário dos contribuintes, não havendo, pois, que se falar na necessidade de autorização judicial para o acesso, pela autoridade fiscal, a tais informações.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIO-ADMINISTRADOR.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador, entre estas o sócio-administrador da empresa autuada, são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. RECEITA OMITIDA.

Valores depositados em conta bancária, cuja origem a contribuinte regularmente intimada não comprova, caracterizam receitas omitidas.

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

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

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

LANÇAMENTO. IULGAMENTO. NORMAS APLICÁVEIS. IMPOSTO DE RENDA.

As normas relativas ao imposto de renda devem ser aplicadas na determinação e exigência dos créditos tributários devidos em conformidade com o Simples.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA. 150%.

Em lançamento de ofício é devida multa qualificada de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido quando demonstrada a presença de dolo na ação ou omissão do contribuinte.

Ciente da decisão de primeira instância em 06/12/2012, conforme Aviso de Recebimento à fl. 560, a contribuinte Zapi Comercial Eletrônica Ltda. EPP apresentou recurso voluntário em 07/01/2013 conforme carimbo de recepção à folha 562.

No recurso interposto (fls. 562/583), após historiar os fatos, por sua ótica, a recorrente alega preliminarmente a nulidade de todo o procedimento, em face da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade do acesso direto da Receita Federal aos dados bancários dos jurisdicionados. Refere-se a recorrente ao Recurso Extraordinário nº 389.808-PR. Aduz razões contra a quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, e reclama de violação ao sigilo de dados, em afronta ao inciso XII do art. 5º da Constituição Federal.

No mérito, a interessada traz os argumentos abaixo sintetizados:

- Afirma a impossibilidade de imputação de omissão de receita apenas com base em depósitos bancários, que não representam acréscimo patrimonial nem lucro ou faturamento. Traz à colação a Súmula 182 do extinto TFR e o art. 9º do Decreto-Lei nº 2.471/88, além de jurisprudência do CARF que entende suportarem sua tese.
- Reitera a necessidade de desconsideração da movimentação financeira nas contas da Caixa Econômica Federal. Sustenta que tais contas teriam sido abertas com a única finalidade de permitir a movimentação financeira de valores pertencentes à empresa Montic Montagens Técnicas Ltda., o que seria confirmado por declaração prestada pelo representante legal daquela empresa. Entende assim demonstrado que a recorrente não é a titular de fato nem beneficiária daqueles valores. Reclama, ainda, contra o indeferimento, em primeira instância, da diligência que pleiteou.
- Combate a multa qualificada de 150% aplicada ao lançamento. Sustenta que a mera omissão de receitas não poderia dar azo à qualificação da multa, e colaciona ementas de julgados do CARF nesse sentido, além da Súmula CARF nº 14. Afirma que teria sido mal interpretada sua declaração no curso da ação fiscal, não havendo prova de que teria conhecimento do ilícito mesmo antes da ação fiscal. Conclui que a suposta omissão de receita não teria advindo de fraude pela recorrente. Ademais, reclama que a alíquota máxima (150%) caracterizaria violação aos princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade, do que decorreria também o confisco. Pede, então, a limitação da multa a 20%.
- Aduz razões pela inexistência da corresponsabilidade tributária em relação ao representante legal da recorrente, Sr. Cláudio Ribeiro Ramalhoso.

O Sr. Cláudio Ribeiro Ramalhoso, apontado nos autos como responsável tributário, foi cientificado da decisão de primeira instância por via postal em 06/12/2012, conforme Aviso de Recebimento à fl. 561. Não encontro nos autos recurso voluntário por ele interposto.

É o Relatório.

Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/03/2015 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 27/03/2015 por

WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso interposto por Zapi Comercial Eletrônica Ltda. EPP é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, a recorrente alega a nulidade de todo o procedimento, em face da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade do acesso direto da Receita Federal aos dados bancários dos jurisdicionados. Refere-se a recorrente ao Recurso Extraordinário nº 389.808-PR. Aduz razões contra a quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, e reclama de violação ao sigilo de dados, em afronta ao inciso XII do art. 5º da Constituição Federal.

Sobre essa matéria, deve-se esclarecer que não houve qualquer quebra de sigilo, desde que os extratos bancários foram apresentados pela própria fiscalizada (fl. 84), mediante intimação (fls. 7/8, 81/82 e 302/303), em cumprimento do dever de prestar ao Fisco as informações necessárias e indispensáveis ao procedimento de fiscalização.

Quanto ao Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, em trâmite no Supremo Tribunal Federal, a discussão ali gira em torno da Lei nº 9.311/1996, da Lei Complementar nº 105/2001 e do Decreto nº 3.724/2001, mediante os quais o Fisco é autorizado a requisitar informações sobre movimentação bancária diretamente às instituições financeiras. O lançamento aqui examinado não se apoiou, de qualquer forma, na mencionada legislação. Ademais, ainda que assim não fosse, a ação em trâmite junto ao Poder Judiciário ainda não transitou em julgado e, quando isso vier a ocorrer, somente vinculará as partes, aí não incluída a aqui recorrente. Não existe, até a presente data, qualquer decisão judicial sobre a matéria com efeito *erga omnis*, que vincule a Administração Tributária. Até que isso venha a ocorrer, se vier a ocorrer, as decisões administrativas devem se pautar na legislação em vigor.

As intimações se basearam na legislação vigente, diversa daquela discutida no Judiciário, sobre as quais recai a presunção de legitimidade. Quaisquer alegações de inconstitucionalidade se situam fora do poder de decisão deste órgão administrativo, a teor da Súmula CARF nº 2, a seguir transcrita.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sobre a alegação de que teria sido coagida pelo Fisco a entregar os extratos bancários, assim se manifestou o Julgador *a quo*:

20. No caso dos autos, os extratos bancários foram fonecidos pela própria fiscalizada que afirma que foi coagida a assim agir por ter sido ameaçada com a lavratura de Termo de Embaraço à Fiscalização e Representação Fiscal para Fins Penais. Apesar de a autoridade autuante confirmar a elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais no item 8 de fl. 369, o motivo desta lavratura não foi a não-apresentação dos extratos bancários, mas sim porque a fiscalização entendeu ter constatado a prática de crime. De fato, em nenhuma das intimações contidas no processo (fls. 03, 04, 69, 70, 289 e 290) há a “ameaça” apontada pela impugnante. Mas ainda que houvesse infoninação de que poderia ser lavrado Termo de Embaraço à Fiscalização na hipótese de documentos e esclarecimentos não serem apresentados, isto não seria uma ameaça, mas simplesmente um esclarecimento sobre o ônus legal que a omissão da fiscalizada poderia resultar. O dever de colaborar com a fiscalização está previsto nos artigos 927 e 928 do RIR/1999:

[...]

Desde que nada de novo foi trazido, faço minhas as razões acima transcritas.

Rejeito, com estes fundamentos, a preliminar de nulidade do procedimento fiscal, suscitada pelo recorrente.

No mérito, o principal argumento da interessada é acerca da impossibilidade de imputação de omissão de receita apenas com base em depósitos bancários, que não representam acréscimo patrimonial nem lucro ou faturamento. Traz à colação a Súmula 182 do extinto TFR e o art. 9º do Decreto-Lei nº 2.471/88, além de jurisprudência do CARF que entende suportarem sua tese.

A acusação trata de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, a seguir transcrito:

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

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

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

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

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

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

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou

receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à recorrente. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja, a ocorrência de depósitos bancários de origem não comprovada. Não há dúvidas de que os depósitos efetivamente ocorreram. No entanto, regularmente intimada, a recorrente poderia afastar a presunção de omissão de receitas, desde que apresentasse, nos termos da lei, documentação hábil e idônea que comprovasse, individualizadamente, a origem dos valores creditados nas contas-correntes da pessoa jurídica.

A obrigação de escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária e, ainda, de guardar todos os documentos e demais papéis que sirvam de base para a escrituração está prevista na legislação fiscal, e aplica-se, com pequenas variações, aos contribuintes tributados com base no lucro real, presumido ou optantes pelo SIMPLES, situação da interessada. Confira-se o teor do § 1º do art. 7º da Lei nº 9.317/1996:

Art. 7º [...]

§ 1º A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:

a) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;

b) [...]

c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nas alíneas anteriores.

Ao descumprir a obrigação de escriturar, a interessada queda sem meios hábeis para comprovação da origem dos valores que transitaram por suas contas-correntes. Não tendo a interessada qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos, ficam por sua conta e risco as consequências de tal negligência. No caso, a consequência é a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos estritos termos da lei, conforme anteriormente mencionado.

Resta, afinal, claramente demonstrada a inaplicabilidade ao caso em tela da Súmula 182 do extinto TRF, a qual se refere a legislação pretérita àquela que embasou a presente autuação. O mesmo se aplica ao Decreto-Lei nº 2.471/1988.

Quanto às decisões administrativas trazidas aos autos pela recorrente (fls. 571/572), a primeira delas se refere à legislação anterior ao advento do art. 42 da Lei nº 9.430/1996; a segunda foi superada com a promulgação da Súmula CARF nº 26¹.

Tenho, assim, que os fatos descritos e comprovados nos autos são aqueles necessários e suficientes para que se mantenha o presente lançamento de omissão de receitas.

A seguir, a recorrente reitera a necessidade de desconsideração da movimentação financeira nas contas da Caixa Econômica Federal. Sustenta que tais contas teriam sido abertas com a única finalidade de permitir a movimentação financeira de valores pertencentes à empresa Montic Montagens Técnicas Ltda., o que seria confirmado por declaração prestada pelo representante legal daquela empresa. Entende assim demonstrado que a recorrente não é a titular de fato nem beneficiária daqueles valores. Reclama, ainda, contra o indeferimento, em primeira instância, da diligência que pleiteou.

Eis como foi tratada essa matéria em primeira instância (fls. 539/540):

7. A impugnante requer que o feito seja convertido em diligência com o objetivo de retirar do montante tributário apurado os créditos bancários ocorridos nas duas contas mantidas junto à Caixa Econômica Federal, já que, conforme declaração de fls. 485 assinada por sócio-administrador da empresa Montic Montagens Técnicas Ltda., CNPJ 02.272.766/0001-50, Sr. José Alberto Ferreira Parente, CPF 035.920.698-02, estas contas foram movimentadas por sua empresa, que, por se encontrar com cadastro negativo, não obtinha créditos e financiamentos, tendo a autuada aberto referidas contas para que sua empresa utilizasse a disponibilidade de crédito da impugnante.

8. O que a impugnante está a dizer é que o sujeito passivo desta parcela do lançamento não é ela, mas sim a outra empresa. Desta forma dispõe o artigo 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, localizado na seção “Disposições Gerais” do capítulo “Sujeito Passivo” do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

9. Assim, se até urna convenção particular que trata de responsabilidade sobre pagamento de tributo e que, em regra, é lícita, não pode ser oposta ao Fisco, com mais razão não pode ser aceito um acordo entre particulares que, conforme alegado, incluiu a prática de simulação perante uma instituição financeira pública. Além disto, não tem sentido algum invocar o princípio da verdade material e querer que o Fisco realize diligência, se desde o princípio o que a contribuinte quis foi justamente esconder do sistema financeiro e da administração tributária a agora prestigiada e importante verdade. Saliente-se que o alegado acordo não está provado, já que além da declaração de fl. 485, não foi apresentado nenhum outro documento que comprove que os valores depositados nas citadas contas bancárias pertenceram à outra empresa, especialmente que tenham sido escriturados e oferecidos à tributação por aquela empresa. De qualquer maneira, ao emprestar conta bancária de sua titularidade para outra empresa a fiscalizada tinha ciência das responsabilidades e

¹ Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

consequências não só bancárias mas também tributárias que as operações envolviam. [...]

Nada de novo foi trazido no recurso voluntário. A declaração de fl. 500 (ou 485, na numeração manual), firmada pelo sócio da Montinc, permanece despida de qualquer comprovação, em especial de sua escrituração por aquela que alega ser a verdadeira titular dos recursos financeiros movimentados junto à Caixa Econômica Federal ou do oferecimento à tributação das receitas auferidas.

Permanece, na ausência de prova em contrário, a convicção de que os recursos movimentados nessas contas pertencem à sua titular de direito, a ora recorrente Zapi Comercial Eletrônica Ltda.

A interessada passa, então, a combater a multa qualificada de 150% aplicada ao lançamento. Sustenta que a mera omissão de receitas não poderia dar azo à qualificação da multa, e colaciona ementas de julgados do CARF nesse sentido, além da Súmula CARF nº 14. Afirma que teria sido mal interpretada sua declaração no curso da ação fiscal, não havendo prova de que teria conhecimento do ilícito mesmo antes da ação fiscal. Conclui que a suposta omissão de receita não teria advindo de fraude pela recorrente. Ademais, reclama que a alíquota máxima (150%) caracterizaria violação aos princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade, do que decorreria também o confisco. Pede, então, a limitação da multa a 20%.

Conforme anteriormente ressaltado, a infração que motivou o lançamento foi a omissão de receitas, quantificada com base na presunção legal estatuída pela Lei nº 9.430/1996, art. 42, qual seja, depósitos bancários para os quais, regularmente intimado, o sujeito passivo não logrou comprovar suas origens. No que toca à multa aplicada, eis como se manifestou o Auditor-Fiscal autuante (Termo de Verificação Fiscal, fl. 382):

8) Dada a tipificação da infração cometida, como sonegação (artigo 71 da Lei 4502/64), caracterizada por haver omitido à RFB as informações sobre o total do seu faturamento, de forma sistemática e continuada durante todos os meses de 2006, como também deixou de efetuar os recolhimentos incidentes sobre esta receita omitida, fica o contribuinte sujeito a multa com percentual duplicado, passando a 150% sobre os valores devidos, conforme previsto no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei 9.430/96.

Como se vê, o Fisco levou em conta a conduta “*sistemática e continuada*” ao longo do ano, além da enorme disparidade entre o valor declarado (R\$ 562.094,28) e as receitas omitidas por presunção legal (R\$ 8.746.406,21). A Autoridade Julgadora em primeira instância se manteve na mesma linha, conforme se depreende da leitura do parágrafo 43 do voto condutor do acórdão recorrido (fl. 550):

43. No presente caso, o fato de a contribuinte ter apresentado Declaração Simplificada e escriturado Livro Caixa com receita anual no montante de R\$562.094,28, escriturado Livro Registro de Saídas no montante de R\$587.594,38, ao mesmo tempo em que auferiu receita bruta no importe anual de R\$8.746.406,21, conforme quadros de fls. 367 e 368, configura o dolo descrito no artigo 71 da Lei nº 4.502/ 1964, motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual § 1º (antigo inciso II) do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Não é lógico, razoável ou proporcional afirmar que esta omissão tão grande decorra apenas de erro ou culpa.

Das circunstâncias dos autos, tenho que se impõe a aplicação da Súmula CARF nº 25, *verbis*:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Com efeito, tendo o lançamento sido efetuado exclusivamente com base nas receitas omitidas, apuradas e quantificadas por presunção legal, e não tendo o Fisco apontado qualquer outra circunstância, além da omissão em si, capaz de levar à conclusão do intuito de ocultar da autoridade administrativa a ocorrência do fato gerador tributário, a multa qualificada não pode subsistir, devendo ser reduzida ao percentual de 75%.

No que tange aos reclamos de violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco, e ao pedido de redução da multa para 20%, já foi anteriormente esclarecida a falta de competência deste colegiado para a apreciação de questionamentos atinentes à constitucionalidade de leis. Desde que a multa foi imposta em procedimento de ofício, o percentual aplicável é 75%, descabendo cogitar de sua redução para 20%, percentual este reservado para procedimento de recolhimento espontâneo a destempo.

Afinal, a recorrente Zapi Comercial Eletrônica Ltda. aduz razões pela inexistência da corresponsabilidade tributária em relação ao representante legal da recorrente, Sr. Cláudio Ribeiro Ramalhoso.

De se observar que o Sr. Cláudio Ribeiro Ramalhoso, apesar de cientificado do lançamento, não apresentou impugnação. Da mesma forma, cientificado da decisão de primeira instância, não apresentou recurso voluntário.

Entendo que a contribuinte Zapi Comercial Eletrônica Ltda. carece de interesse de agir e de legitimidade processual, no que toca à responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Cláudio Ribeiro Ramalhoso.

O Decreto nº 70.235/1972 não se refere de forma específica às condições de interesse e legitimidade para propor impugnação e recurso, mas, do conteúdo de seus artigos 14 e seguintes depreende-se que é legitimado para tanto aquele indicado como sujeito passivo no lançamento.

A Lei nº 9.784/1999, em seu artigo 9º, inciso II, traz de forma expressa o vínculo entre legitimidade no processo administrativo e interesse de agir, nos seguintes termos:

Art. 9º São legitimados como interessados no processo administrativo:

[...]

II - aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada;

Releva, também, observar o que dispõe a Lei nº 5.869, de 11/01/1973 (Código de Processo Civil – CPC), aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal. Transcrevo, abaixo, os artigos 2º, 3º e 6º.

Art. 2º Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais.

Art. 3º Para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade.

[...]

Art. 6º Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei.

O interesse de agir e a legitimidade de parte são duas das três condições da ação², segundo a teoria do Direito Processual Civil. Ensina Humberto Theodoro Júnior³ que:

[...] a existência da ação depende de alguns requisitos constitutivos que se chamam “condições da ação”, cuja ausência, de qualquer um deles, leva à “carência de ação”, e cujo exame deve ser feito, em cada caso concreto, preliminarmente à apreciação do mérito, em caráter prejudicial.

Nessa ordem de idéias, *condições* ou *requisitos* da ação, como os conceitua Arruda Alvim, “são as categorias lógico-jurídicas, existentes na doutrina e, muitas vezes na lei (como é claramente o caso do direito vigente), mediante as quais se admite que alguém chegue à obtenção da sentença final”.

Por conseguinte, à falta de uma condição da ação, o processo será extinto, prematuramente, sem que o Estado dê resposta ao pedido de tutela jurisdicional do autor, isto é, sem julgamento de mérito (art. 267, nº VI). Haverá ausência do direito de ação, ou, na linguagem corrente dos processualistas, ocorrerá *carência de ação*.

Prossegue o Mestre⁴, especificamente acerca do interesse de agir:

A segunda condição da ação é o *interesse de agir*, que também não se confunde com o interesse *substancial*, ou primário, para cuja proteção se intenta a mesma ação. O interesse de agir, que é instrumental e secundário, surge da *necessidade* de obter através do processo a proteção ao interesse substancial. Entende-se, dessa maneira, que há interesse processual “se a parte sofre um prejuízo, não propondo a demanda, e daí resulta que, para evitar esse prejuízo, necessita exatamente da intervenção dos órgãos jurisdicionais”.

Localiza-se o interesse processual não apenas na *utilidade*, mas especificamente na *necessidade* do processo como remédio apto à aplicação do direito objetivo no caso concreto, pois a tutela jurisdicional não é jamais outorgada sem uma *necessidade* [...]. Essa necessidade se encontra naquela situação “que nos leva a procurar uma solução judicial, sob pena de, se não o fizermos, vermo-nos na contingência de não podermos ter satisfeita uma pretensão (o direito de que nos afirmamos titulares)”. [...] Só o dano ou o perigo de dano jurídico, representado pela efetiva existência de uma lide, é que autoriza o exercício do direito de ação.

Quanto à legitimidade de parte, o trecho a seguir transcrito⁵ é de clareza lapidar e, entendo, perfeitamente aplicável à situação sob exame:

² A terceira condição da ação é a possibilidade jurídica do pedido, de que aqui não se trata.

³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil, 40ª Ed., vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 49.

⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Obra citada, p. 52.

⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Obra citada, p. 54.

Destarte, legitimados ao processo são os sujeitos da lide, isto é, os titulares dos interesses em conflito. A legitimação ativa caberá ao titular do interesse afirmado na pretensão, e a passiva ao titular do interesse que se opõe ou resiste à pretensão.

De par com a legitimação *ordinária*, ou seja, a que decorre da posição ocupada pela parte como sujeito da lide, prevê o direito processual, em casos excepcionais, a legitimidade *extraordinária*, que consiste em permitir-se, em determinadas circunstâncias, que a parte demande em nome próprio, mas na defesa de interesse alheio. Ressalte-se, porém, a excepcionalidade desses casos que, doutrinariamente, se denominam “substituição processual”, e que podem ocorrer, por exemplo, com o marido na defesa dos bens dotais da mulher, com o Ministério Público na ação de acidente do trabalho, ou na ação civil de indenização do dano *ex delicto*, quando a vítima é pobre etc.

A não ser, portanto, nas exceções expressamente autorizadas, em lei, a ninguém é dado pleitear, em nome próprio, direito alheio (art. 6º) [...].

Quanto à falta de interesse de agir, observo que o pedido, feito pela Zapi Comercial Eletrônica Ltda., de exclusão da responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Cláudio Ribeiro Ramalhão em nada aproveita à recorrente. Examinemos, por hipótese, a situação em que o crédito tributário fosse mantido, e excluída a responsabilidade da pessoa física indicada: a Zapi Comercial Eletrônica Ltda. ocuparia, sozinha, o pólo passivo da relação jurídico-tributária, e somente dela poderia ser exigido o crédito mantido. Vejamos, agora, outra situação igualmente hipotética, em que o crédito tributário fosse mantido, e também assim a responsabilidade da pessoa física indicada: desde que a responsabilidade, no caso, é solidária, o crédito tributário mantido poderia ser exigido, integralmente, de qualquer um dos sujeitos passivos solidários, inclusive a Zapi Comercial Eletrônica Ltda., sem benefício de ordem. Uma terceira hipótese seria o afastamento integral do crédito tributário, caso em que não faria qualquer sentido se falar em responsabilidade tributária.

Como se vê, esse pedido é absolutamente desnecessário aos interesses da recorrente Zapi Comercial Eletrônica Ltda. Não lhe adviria qualquer prejuízo, se negado, nem ganho algum, se provido. Não há dano nem perigo de dano jurídico, caracterizando-se, assim, a falta de interesse de agir.

Diretamente ligada ao exposto verifico a ilegitimidade da Zapi Comercial Eletrônica Ltda. como parte, no que toca à responsabilidade tributária. Aquele que teria direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada nessa matéria seria o Sr. Cláudio Ribeiro Ramalhão. E este, conforme visto, não veio ao processo nem em sede de impugnação nem de recurso, apesar de regularmente intimado tanto do lançamento quanto da decisão de primeira instância. Ao pleitear a exclusão da responsabilidade tributária atribuída à pessoa física, a Zapi Comercial Eletrônica Ltda. pleiteia direito alheio em nome próprio, o que somente seria admissível em caráter excepcional, mediante expressa autorização legal.

Em situação idêntica, este CARF já decidiu da mesma forma, como se verifica nos acórdãos nº 1301-00.067 e 1301-00.068, ambos de 13/05/2009, e no acórdão nº 1302-001.421, de 04/06/2014.

Pelos fundamentos acima desenvolvidos, não conheço dos argumentos e do pedido trazidos pela recorrente Zapi Comercial Eletrônica Ltda. acerca da responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Cláudio Ribeiro Ramalhão.

Processo nº 19515.004748/2010-90
Acórdão n.º **1302-001.707**

S1-C3T2
Fl. 671

Em conclusão, voto no sentido de não conhecer dos argumentos e do pedido acerca da responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Cláudio Ribeiro Ramalhoso, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mais, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa ao patamar de 75%.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha