



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720640/2014-71
ACÓRDÃO	1402-007.184 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERMERCADO FARIA LIMA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. INCONSISTÊNCIAS CONTÁBEIS E FISCAIS.

O arbitramento do lucro é cabível quando a escrituração apresentada pelo contribuinte revela inconsistências, como divergências entre registros contábeis e fiscais, ausência de registros de devoluções e falhas na individualização das operações, tornando inviável a apuração do lucro real. A falta de apresentação de documentos fiscais obrigatórios e a não observância dos artigos 251, 259 e 260 do RIR/99 justificam o arbitramento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124 DO CTN. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM NÃO CONFIGURADO.

A atribuição de responsabilidade solidária com base no artigo 124, inciso I, do CTN exige a demonstração inequívoca do interesse jurídico comum, direto e imediato, na realização do fato gerador da obrigação tributária. Não configura interesse jurídico comum o mero compartilhamento de sócios em diversas pessoas jurídicas, nem a existência de um suposto grupo econômico, quando não há comprovação de participação conjunta no fato gerador. A menção genérica ao artigo 124 do CTN, sem descrição suficiente da hipótese fática e da base legal que sustentem a autuação, é insuficiente para responsabilizar solidariamente pessoas físicas ou jurídicas.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. TERMOS. STF. RE 574.706/MG.

O STF fixou a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, nos termos do decidido no RE 574.706/MG, julgado em 15/03/2017. E, de acordo com a modulação dada a essa decisão no julgamento dos Embargos de Declaração opostos àquele decism, em 13/05/2021, deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, nos processos administrativos protocolados até 15/03/2017, como no caso dos autos.

INTIMAÇÕES NO ENDEREÇO DO REPRESENTANTE LEGAL (ADVOGADO) DO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação – seja por qualquer meio – dirigida ao advogado do contribuinte, nos termos da Súmula CARF nº 110, cujos efeitos são vinculantes.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. REDUÇÃO AO LIMITE LEGAL DE 100%. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA.

A multa de ofício agravada em 112,5%, aplicada com fundamento no artigo 44, inciso I c/c § 2º, da Lei nº 9.430/96, é passível de redução ao limite de 100% do valor do crédito tributário apurado, conforme disposto no artigo 14 da Lei nº 14.689/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i)manter o lançamento de multa por atraso na entrega de arquivos magnéticos; i.ii)manter o lançamento dos tributos pelo regime do Lucro Arbitrado; i.iii) reconhecer a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS; na forma a ser apurada na execução do acórdão; i.iv) excluir do polo passivo da lide, i.iv.i) as pessoas físicas FADEL HABKA, FAISSAL HABKA e FARIZE HABKA, e, i.iv.ii) as pessoas jurídicas SUPERMERCADO SANTO AMARO LTDA - CNPJ 10.830.772/0001-04; SUPERMERCADO SAVANA LTDA - CNPJ 10.887.035/0001-48; SUPERMERCADO GUAICURUS LTDA -CNPJ 10.842.440/0001-40; SUPERMERCADO CÁSPER LÍBERO LTDA - CNPJ 10.842.429/0001-80; SUPERMERCADO GENERAL JARDIM - CNPJ 10.842.430/0001-04; e SUPERMERCADO ANGÉLICA LTDA - CNPJ 10.842.431/0001-59; ii) por maioria de votos, manter a multa aplicada e agravada ao percentual de 112,50%, reduzindo, porém, o percentual para 100%, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, divergindo os Conselheiros Alessandro

Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone que afastavam o agravamento e reduziam a multa ao patamar de 75%

Sala de Sessões, em 21 de novembro de 2024.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento do recurso administrativo na primeira instância administrativa, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ:

Os autos de infração a folhas 1.337 a 1.378 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 6.492.102,06, assim discriminado:

TRIBUTOS JUROS DE MORA MULTA TOTAL

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) 911.787,29 317.911,71 1.025.760,71
2.255.459,71 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) 421.104,28 146.861,33 473.742,32
1.041.707,93 Contribuição p/ Financiamento da Seg. Social (Cofins) 926.650,00 336.582,38
1.042.481,25 2.305.713,63 Contribuição p/ o Programa de Integração Social (PIS) 200.667,55
72.890,88 225.750,99 499.309,42 Multa Regulamentar 389.911,37 389.911,37 1.1

1.1 DESCRICÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

Auto de infração de IRPJ A autuante, fazendo referência ao termo de verificação fiscal a fls. 1.379 a 1.395, atribui à autuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

Antes, porém, esclarece que decidiu arbitrar o lucro em virtude da falta de apresentação do livro registro de inventário do ano-calendário de 2010, apesar da intimação para o apresentar, e também em virtude da desclassificação da escrituração contábil, por esta não individualizar os lançamentos por documento fiscal e por seus históricos e valores não corresponderem aos documentos indicados, o que impossibilitou apurar o lucro das atividades operacionais e, conseqüentemente, impediu a correta apuração do lucro real.

Enquadramento legal do arbitramento: artigo 530, inciso III, do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1999).

1 – RECEITAS DA ATIVIDADE – RECEITA BRUTA NA REVENDA DE MERCADORIAS – Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de revenda de mercadorias. Datas do fato gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010. Enquadramento legal: artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 532 do RIR 1999.

Auto de infração de outras multas administradas pela RFB A autuante, fazendo referência ao termo de verificação fiscal a fls. 1.379 a 1.395, atribui à autuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

1 – FALTA OU ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVO MAGNÉTICO – Multa regulamentar equivalente a 0,02% por dia de atraso, pelo não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas. Data do fato gerador: 23/12/2013.

Enquadramento legal:

artigo 11 e artigo 12, inciso III, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pelo artigo 72 da Medida Provisória nº 2.158-34, de 2001, e suas reedições.

Termo de verificação fiscal No termo de verificação fiscal a folhas 1.379 a 1.395, a autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

Infração por atraso ou falta na apresentação de arquivos magnéticos Através do Termo de Início de Procedimento Fiscal datado de 27/12/2011, com ciência do contribuinte, por via postal, em 30/12/11, o contribuinte foi intimado a, no prazo de 20 dias, apresentar à fiscalização os arquivos magnéticos fiscais previstos na Instrução Normativa SRF N° 86/01 e no Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15 de 23/10/01, relativos ao ano-calendário de 2010.

Em 23/01/2012, o contribuinte foi reintimado a apresentar os documentos e arquivos no prazo de vinte dias a contar da ciência pessoal do Termo de Reintimação, através de seu procurador.

No Termo de Constatação e Reintimação Fiscal de 16/02/12, o contribuinte foi alertado que permanecia válida a solicitação efetuada nos termos anteriores, bem como que esse alerta constou na maioria dos termos lavrados durante a fiscalização. O Termo de Constatação, Reintimação e Intimação Fiscal de 25/10/2013, com ciência por via postal em 01/11/2013, foi o último a lembrá-lo, especificamente, que permanecia válida a solicitação formulada no Termo de Início de Procedimento Fiscal de 27/12/2011, referente aos arquivos fiscais, que atendessem os requisitos previstos na IN 86/01 e no Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15 de 23/10/01. Entretanto, o contribuinte não atendeu a fiscalização.

Assim, considerando o Termo de Constatação, Reintimação e Intimação Fiscal de 25/10/2013 e o parágrafo que informava que permaneciam válidos todos os Termos

anteriormente emitidos em relação à presente fiscalização nas partes não atendidas, lembrando que permanecia em atraso a apresentação dos arquivos fiscais previstos na IN 86/01, solicitados no item 11 do Termo de Início de Procedimento Fiscal de 27/12/11, como sendo uma nova intimação para atendimento imediato, no dia 23 de dezembro de 2013, decorreram 50 dias da data em que deveriam ter sido apresentados os arquivos magnéticos previstos na IN SRF 86/01.

Portanto, fica o contribuinte sujeito à infração prevista no art. 266 do RIR/99 à alíquota de 0,02% por dia de atraso na entrega dos arquivos magnéticos, até o limite de 1% (a partir do 50º dia) sobre a receita bruta, em vista de se terem passado mais de 50 dias do prazo renovado no Termo de Constatação, Reintimação e Intimação Fiscal de 25/10/13, para atendimento à solicitação formulada no item 11 do Termo de Início de Procedimento Fiscal de 27/12/11.

A base de cálculo para a aplicação da multa é o valor do faturamento informado pelo contribuinte nas GIAS 2010, no montante de R\$ 38.991.136,95, valor resultante da soma das receitas de vendas menos as respectivas devoluções de vendas, considerado para o arbitramento do lucro, efetuado nesse procedimento.

Consequentemente, o valor da multa prevista no art. 980, inciso I, do RIR/99, com fulcro no disposto nos artigos 11 e 12, III, da Lei nº 8.218/91, com as alterações e redação introduzidas pela Medida Provisória 2.158-34/2001 (atualmente MP 2.158-35/01), pelo atraso no cumprimento da obrigação prevista nos artigos 265 e 266 do RIR/99 é de R\$ 389.911,37. Do arbitramento do lucro Apesar de intimado e reintimado a apresentar o Livro Registro de Inventário e os arquivos magnéticos fiscais previstos na IN 86/01 - AC 2010, o contribuinte permaneceu inerte, deixando de apresentar o Livro Registro de Inventário 2010 e os arquivos fiscais da IN 86/01, que permitissem conferir a efetiva apuração do CMV e o correspondente lucro real.

A fiscalização, também, não pode considerar válida a escrituração apresentada pelo contribuinte, devido às inconsistências encontradas na escrituração AC 2010, conforme se constatou na análise da conta 1.1.3.01.001.00001 - Mercadorias para Revenda, constante do arquivo SPED CONTABIL-AC 2010, em confronto com os registros efetuados no arquivo SINTEGRA 2010, apresentado com pendências, e, também, constatado na escrituração do Livro Registro de Entradas nº 02 (Vol 1 a 3) - 2010, conforme Anexo 1, denominado "COMPARATIVO LD E RAZ CONTA MERCADORIAS PARA REVENDA_SPED CONTÁBIL 2010 X LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS 2010".

Mediante o confronto das notas fiscais de compras apresentadas, relativas ao mês de julho/10, com os respectivos registros contábeis 2010, confirma-se a veracidade dos fatos acima relatados, conforme cópias das referidas notas fiscais juntadas no processo.

Ressalva-se, também, que na conta 1.1.3.01.001.00001 - Mercadorias para Revenda, não se localizaram todos os registros de devoluções de compras de mercadorias constantes do livro registro de entradas, no arquivo Sintegra, bem como na escrituração

apresentada no SPED. Constata-se que todos os registros de pagamentos e recebimentos são lançados diretamente na conta caixa, sem registro da movimentação bancária.

Consideram-se contrárias ao estabelecido nos artigos 251, 259 e 260 do Decreto 3.000 de 26 de março de 1999 - RIR/99 as condutas de falta de apresentação do Livro Registro de Inventário AC 2010, bem como a escrituração apresentada através do SPED, que não observa a determinação legal de escriturar todas as operações realizadas, de maneira individualizada, impossibilitando a apuração do efetivo custo da mercadoria e o lucro real dos períodos (1º ao 4º trimestres - AC 2010).

Procedeu-se, então, através do site da SEFAZ/SP, com respaldo no Convênio nº 02337/2002 (vigente até 05/13), firmado entre a RFB e a SEFAZ/SP, substituído pelo novo convênio - Cooperação Técnica - Intercâmbio, assinado em 22/05/13, com vigência até 31/05/2018, publicado no DOU nº 99 de 24/05/13 (fl.84 - seção 3), à pesquisa das GIAS AC 2010 (cópias anexas ao processo), constatando-se as informações prestadas pelo contribuinte, relativas às vendas de mercadorias efetuadas no período referido.

Assim, nos termos do artigo 530, incisos I, II-b e III do RIR 1999 e, também, com fulcro no artigo 532 do RIR/99; artigos 45 e 47 da Lei nº 8.981/95; arts. 16 da Lei nº 9.249/95 e artigos 1º e 27, inciso I, da Lei 9.430/96, procedeu-se ao arbitramento do lucro sobre a receita conhecida, aplicando-se o percentual de 9,6% à receita conhecida, nos quatro trimestres do AC 2010, com base nas informações prestadas pelo contribuinte à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, nas GIA's do estabelecimento, haja vista a desclassificação de sua escrita contábil, esclarecendo-se que os dados extraídos das GIAS encontram-se discriminados no ANEXO 2, denominado RESUMO MENSAL DAS GIAS POR CFOP DE COMPRAS E DE VENDAS - AC 2010.

Dos tributos IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) Mediante o arbitramento do lucro obteve-se a base de cálculo para aplicação das alíquotas do IRPJ, e por reflexo, das contribuições CSLL, PIS e COFINS. A contribuições para o PIS e a COFINS declaradas em DCTF foram deduzidas na autuação das referidas contribuições nos respectivos períodos.

Da multa agravada Os atos praticados pelo contribuinte, deixando de atender as solicitações formuladas pelo fisco, no prazo marcado, dificultaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, configurando-se a aplicação da multa agravada de 112,5%, nos termos do artigo 44, inciso I, parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07.

Da responsabilidade solidária A responsabilidade solidária, no âmbito das normas gerais e aplicável ao presente caso, é tratada nos artigos 121 e 124, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, atribui-se a responsabilidade solidária aos sócios integrantes do quadro social da última alteração contratual registrada na JUCESP e às pessoas jurídicas, a seguir discriminadas, em razão do interesse comum, caracterizado pelo quadro societário das pessoas

jurídicas, que possuem os mesmos sócios que integram o quadro social do contribuinte, pelo uso da marca Futurama e pelo motivo de que a constituição social de cada uma dessas pessoas jurídicas decorreu do encerramento das filiais do Futurama Supermercado Ltda - CNPJ 68.361.468/0001-45, objeto de procedimento de fiscalização que culminou na formalização do processo nº 19515.722.577/2013-27, no qual se encontram todas as peças probantes dos fatos mencionados neste termo:

•FADEL HABKA - CPF 021.940.938-26 (sócio administrador solidário); •FAISSAL HABKA - CPF 010.843.068-59 (sócio administrador solidário); •FARIZE HABKA - CPF 022.615.608-77 (sócio administrador solidário); •SUPERMERCADO SANTO AMARO LTDA - CNPJ 10.830.772/0001-04; •SUPERMERCADO SAVANA LTDA - CNPJ 10.887.035/0001-48; •SUPERMERCADO GUAICURUS LTDA - CNPJ 10.842.440/0001-40; •SUPERMERCADO CÁSPER LÍBERO LTDA - CNPJ 10.842.429/0001-80; •SUPERMERCADO GENERAL JARDIM - CNPJ 10.842.430/0001-04; •SUPERMERCADO ANGÉLICA LTDA - CNPJ 10.842.431/0001-59.

As pessoas físicas integrantes do quadro societário do contribuinte SUPERMERCADO FARIA LIMA LTDA, participam duplamente no quadro societário do próprio contribuinte e de cada uma das novas pessoas jurídicas constituídas, acima discriminadas, diretamente como sócios, e indiretamente, através da empresa NOVOS RUMOS ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA. - CNPJ 07.830.932/0001-00, cujo quadro societário é composto pelas mesmas pessoas físicas - os senhores Fadel Habka, Faissal Habka e Farize Habka - antigos sócios administradores da empresa Futurama Supermercados LTDA e sócios administradores da contribuinte em pauta.

O CNPJ da sócia pessoa jurídica NOVOS RUMOS ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA foi baixado de ofício do cadastro RFB, por inexistência de fato, através do Ato Declaratório - ADE nº 276, de 19/11/2013, publicado no DOU - Seção 1, pág, 43, em 09/12/2013, conforme Processo Administrativo nº 19515.720.995/2013-80, uma vez que no endereço constante do cadastro RFB não foi encontrado nenhum responsável pela referida pessoa jurídica, conforme Termo de Constatação e de Declaração lavrado pelo AFRFB Roque Eijo Hayashi, em 16/01/2013.

Os únicos sócios dessas novas pessoas jurídicas constituídas, imputadas como sucessoras dos estabelecimentos filiais da empresa Futurama, direta e indiretamente, são as pessoas físicas Fadel Habka, Faissal Habka e Farize Habka - antigos sócios administradores da empresa Futurama Supermercados Ltda, que teve o CNPJ baixado de ofício, através do Ato Declaratório nº 290, publicado em 19/12/2012, no DOU - pág 49, conforme Processo nº 19515.722.244/2012-17, por inexistência de fato, em decorrência de sua inatividade constatada em 09/02/12, nos termos do relatório de fls. 29 a 31 do Processo nº 10932.000020/2012-65, que através do ADE nº 14 deu ciência da alteração de ofício do seu endereço da Av. Assembléia, nº 183 - Vila Elida - Diadema, para o endereço anterior sito à Av. Angélica, nº 546 - Santa Cecília - São

Paulo, tendo ficado constatada, afinal, a inexistência da atividade da empresa, que não foi encontrada em nenhum lugar mencionado, conforme as diversas diligências realizadas.

Ao longo de sua atividade, a empresa Futurama abriu diversas filiais. Em junho de 2009 procedeu ao encerramento de todas filiais, remanescendo apenas o estabelecimento matriz, conforme se observa na Ficha Cadastral extraída do site da JUCESP. Entretanto, mesmo depois de encerrados na JUCESP, constata-se movimentação de compras e vendas por esses estabelecimentos filiais, conforme informação nas próprias GIA, resumidas em tabela constante do termo de verificação fiscal.

Embora a empresa Futurama tenha informado em carta datada de 17/09/12, que em razão de desentendimento familiar e empresarial ocorrido entre os ex-sócios e o sócio remanescente, concretizou-se a venda das quotas sociais mantidas pelas pessoas físicas Faissal, Farize e Fadel para o sócio remanescente Sr. Elias, pelo valor de R\$ 600.000,00 para cada sócio, sendo constituídas novas empresas "supermercados" pelos sócios retirantes, e que o sócio remanescente, no intuito ressarcir os sócios retirantes, no valor total de R\$ 1.800.000,00 tenha cedido a eles o uso da marca Futurama, para que fosse utilizada nas novas lojas, assim como a "home page" da empresa, nenhum documento foi apresentado para confirmação desse fato.

Por outro lado, o instrumento de alteração contratual da Futurama Supermercados, registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo, reza, textualmente, que as quotas dos referidos sócios, foram transferidas pelo valor de R\$ 600.000,00 para cada um, os quais receberam no ato a respectiva importância em dinheiro do sócio remanescente, Elias Brahim Habka.

As pesquisas efetuadas nas últimas GFIP's apresentadas pelos estabelecimentos filiais do Futurama Supermercados, comparadas às primeiras GFIP entregues pelas novas pessoas jurídicas "sucessoras", demonstram que pelo menos cerca de 90% dos empregados dos estabelecimentos filiais da Futurama permaneceram empregados dos novos mercados, conforme demonstram as planilhas comparativas anexadas ao Processo Administrativo nº 19515.722.577/2013-27.

As comparações entre as GFIP foram feitas entre os estabelecimentos filiais da Futurama Supermercados e os "novos" mercados, constituídos nos mesmos endereços das antigas filiais ou com o mesmo ativo imobilizado, estoque e empregados, conforme se constata em relação ao contribuinte em pauta, cujos empregados, na sua maioria, foram transferidos da antiga filial Futurama de final de CNPJ 0006-50, e que exercia suas atividades no mesmo endereço: rua Pinheiros, 1.518/1.536 – CEP 05422-002 - Pinheiros – São Paulo/SP.

Assim, foi imputada a responsabilidade solidária aos sócios (pessoas físicas) da contribuinte e aos novos supermercados acima relacionados, em razão do interesse comum, caracterizado pela idêntica composição do quadro societário dessas pessoas jurídicas, pelo uso da marca Futurama e pelo motivo de que a constituição social de cada uma dessas pessoas jurídicas decorreu do encerramento das filiais do Futurama Supermercado Ltda.

1.2TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA A folhas 1.413 a 1.415 acha-se o termo de sujeição passiva solidária, pelo qual foram arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário as seguintes pessoas físicas e jurídicas: Fadel Habka - (sócio administrador solidário); Faissal Habka - (sócio administrador solidário); Farize Habka (sócio administrador solidário); Supermercado Santo Amaro Ltda; Supermercado Savana Ltda; Supermercado Guaicurus Ltda; Supermercado Cásper Líbero Ltda; Supermercado General Jardim Ltda; Supermercado Angélica Ltda.

1.3CIÊNCIA DO LANÇAMENTO, SUA IMPUGNAÇÃO E DILIGÊNCIA PARA SANEAR FALHA DE REPRESENTAÇÃO Conforme aviso de recebimento a fls. 1.418, a pessoa jurídica em nome de quem foram lavrados os autos de infração foi cientificada do lançamento por via postal, em 10/06/2014.

Conforme aviso de recebimento a fls. 1.419 a 1.422, em 16/06/2014, foram cientificados do lançamento por via postal, na condição de responsável solidário, Supermercado Cásper Líbero Ltda, Supermercado Savana Ltda e Supermercado Santo Amaro Ltda.

Conforme aviso de recebimento a fls. 1.419 a 1.422, em 16/06/2014, foram cientificados do lançamento por via postal, na condição de responsável solidário, Supermercado Angélica Ltda, Supermercado General Jardim Ltda, Faissal Habka, Fadel Habka e Farize Habka.

Conforme avisos de recebimento a fls. 1.406 a 1.414, em 17/06/2014, foram cientificados do lançamento por via postal, na condição de responsáveis solidários, Fadel Habka, Farize Habka, Supermercado Faria Lima Ltda, Supermercado General Jardim, Supermercado Santo Amaro Ltda, Supermercado Savana Ltda, Supermercado Casper Líbero Ltda e Supermercado Guaicurus Ltda.

Conforme aviso de recebimento a fls. 1.426, em 17/06/2014, foi cientificado do lançamento por via postal, na condição de responsável solidário, Supermercado Guaicurus Ltda.

Em 10/07/2014, conforme termo a folhas 1.432, foi apresentada impugnação em nome da pessoa jurídica autuada, a qual foi juntada a folhas 1.433 a 1.522.

Em 10/07/2014, conforme termo a folhas 1.524, foi apresentada impugnação em nome das pessoas físicas e jurídicas arroladas nos autos como sujeitos passivos solidários, a qual foi juntada a folhas 1.525 a 1.643.

Em 14/01/2015, o Presidente da 3ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, concordando com a proposta do relator, expediu o despacho juntado a folhas 1.660 a 1.661, por meio do qual determinou o retorno dos autos à repartição de origem para que fosse providenciada a intimação de todos os interessados do processo, isto é, tanto a pessoa jurídica autuada, como também os arrolados no termo de sujeição passiva a fls. 1.413 a 1.415, para que confirmassem, se fosse o caso, que as petições juntadas aos autos são impugnações apresentadas em seu nome, ou para que apresentassem os instrumentos de mandato que confirmem aos seus signatários poderes expressos para a prática de tal ato.. A motivação dada para a providência solicitada é que os

advogados signatários das impugnações não haviam fornecido os instrumentos de mandato que lhe conferissem poderes para contestar o lançamento fiscal em nome dos sujeitos passivos.

Realizada a diligência, com a juntada a folhas 1.689 a 1.739 dos documentos solicitados pela diligência, o processo retornou a esta DRJ.

Os enunciados seguintes, separados de acordo com os sujeitos passivos em nome de quem se faz a contestação dos lançamentos, resumem o conteúdo das impugnações apresentadas.

1.4IMPUGNAÇÃO APRESENTADA POR SUPERMERCADO GENERAL JARDIM, A PESSOA JURÍDICA AUTUADA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO Pretende o auto de infração imputar lucro (não declarado) à autuada, por conta de movimentação financeira, tendo como base fática as movimentações realizadas nas contas correntes da autuada junto a instituições financeiras. Ressalte-se que tais contas sofreram a irregular quebra de sigilo bancário, conforme confirmado pela própria fiscalização a fls. 3 do termo de constatação.

Além disso, inusitadamente, a agente fiscal entendeu por bem incluir como responsáveis solidários pelo débito seus sócios e outras empresas, nos termos dos artigos 121, 133 e 135 ambos do Código Tributário Nacional.

Em 03/03/2009, as pessoas físicas Faissal Habka, Farize Habka e Fadel Habka cederam/venderam suas quotas sociais que mantinham junto à empresa Futurama Supermercado Ltda para o sócio remanescente ELIAS BRAHIM pelo valor de R\$ 600.000,00 para cada sócio.

Referida venda se concretizou em razão de desentendimento familiar ocorrido entre os exsócios e o sócio remanescente. Diante da saída das pessoas físicas Faissal, Farize e Fadel do quadro societário da empresa Futurama, os mesmos decidiram constituir novas empresas, assim denominadas: Supermercado Angélica Ltda, Supermercado Cásper Libero Ltda e Supermercado Alameda Santos Ltda, em 27/04/2009; Supermercado Adolfo Pinheiro Ltda, Supermercado General Jardim e Supermercado Guaicurus Ltda, em 28/04/2009; Supermercado Faria Lima Ltda, em 08/05/2009; e Supermercado Savana Ltda, em 12/05/2009.

1.4.1DA NULIDADE ANTE O CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA No presente auto de infração há flagrante cerceamento de defesa, violando de forma explícita o artigo 5º, LV, da Constituição Federal A defendente, após receber a notificação de fornecimento de documentos fiscais, em especial seus extratos bancários que, diga-se de passagem, já estavam em poder da Fazenda antes mesmo de iniciada a fiscalização, solicitou junto à Delegacia da Receita Federal cópia integral do processo administrativo dos documentos que materializaram a notificação, para possibilitar a análise deles, conforme se observa pelas inúmeras petições a este carreadas.

Contudo, em que pese ao regular pedido da defendente, a fiscalização se manteve inerte, não autorizando o contribuinte a ter acesso aos autos, o que efetivamente ocorreu somente em meados de julho do ano passado, ocasião na qual lhe foram exibidos documentos esparsos, sem que houvesse sua autuação ou organização em ordem cronológica.

Tem-se no caso em tela, ferimento mortal de inúmeros preceitos constitucionais que resguardam os mais básicos direitos e garantias fundamentais.

Ora, como pode a impugnante fornecer dados à fiscalização, em detrimentos a diversos direitos constitucionais, sem que a Receita Federal, atue com base na legislação norteadora dos agentes públicos, em especial aos princípios da vinculação e da publicidade?

Todavia, a impugnante não cumpriu a solicitação de apresentação da documentação exigida pelo fisco, em razão da manifesta nulidade do procedimento fiscal. Como colocado pela fiscalização, não fora iniciado qualquer trabalho de fiscalização que obrigue a impugnante a entregar qualquer informação. Fora negado o acesso aos autos do processo/procedimento administrativo fiscal, para que a impugnante possa exercer de forma plena o direito de defesa assegurado pela Constituição Federal. Em qualquer procedimento, seja ele preparatório ou não, está resguardado o direito constitucional da não auto-incriminação.

A atitude da impugnante, ou seja, a negativa de entrega da documentação solicitada frente à manifesta nulidade dos autos do procedimento fiscalizatório, causou-lhe diversos problemas, entre os quais a lavratura de Auto de Infração A impugnante ao deixar de informar a fiscalização, apenas exerceu um direito seu, qual seja, de acesso a todos os dados, documentos e informações que formam os autos do referido procedimento/processo administrativo, direito este amparado pelo texto constitucional.

É dever legal da Administração Pública dar publicidade de seus atos a todos os interessados, sendo que no caso em apreço, todas as informações sobre a impetrante lhe devem ser científicas, para que se possa apurar a veracidade e os meios com que foram produzidos.

Por conseqüência, cabe à Administração Pública demonstrar, com clareza, a forma como obteve todas as informações pessoais e sigilosas do contribuinte, que levaram à instauração do procedimento/processo administrativo fiscal.

Segundo Plácido e Silva, procedimento indica a forma e o ritmo do desenvolvimento da prática dos atos administrativos.

Também é óbvio que a atuação do Estado de Direito, na incessante busca da satisfação do interesse público, pauta-se pela obediência a regras e princípios preestabelecidos, procurando sempre o fim maior que sobrepõe e habita sua estrutura e sua missão, qual seja, o alcance da justiça.

Nesse desenrolar da tarefa estatal, nem tudo restará pacífico, incontroverso; nem todas as pretensões estatais encontrarão, naqueles obrigados a satisfazê-las, uma concordância com seu conteúdo e sua forma. Com vistas a apurar a verdade dos fatos e a conformidade da atuação estatal com o ordenamento jurídico, haverá um conjunto de atos a serem desencadeados no tempo e em ordem seqüencial, a partir de um fato previsto em lei e para o qual esta exija a atuação do Poder Público. Essa seqüência de atos terá como finalidade a composição do litígio

verificado, tendo sempre em mira a obediência à legalidade e fazendo surgir verdadeira relação jurídica de natureza processual. Nesse ínterim, estaremos diante do processo.

A dinâmica daqueles atos, o modus operandi de sua realização efetiva, a exteriorização rítmica dos atos e termos legais, tudo isso traduzirá o procedimento. Portanto, a forma como o processo se realiza é o próprio procedimento. A solução do conflito de interesses é da essência do processo e não do procedimento. Entendendo-se o processo como o arcabouço instrumental pelo qual o direito material se realiza, pode-se afirmar, analogicamente, que o procedimento é o instrumento de efetivação do processo.

Na atuação da Administração Pública, ambas as realidades, processo e procedimento, se realizam nitidamente e possuem um valor inadversável quando essa atuação se dá na estrutura de um Estado Democrático de Direito. Visando concretizar, através do ato administrativo final, as hipóteses e exigências previstas na lei, os órgãos da Administração buscam atingir a finalidade legal do ato percorrendo um caminho previamente definido, obedecendo ao processo e exteriorizando este conforme seu procedimento. Esse itinerário é imprescindível num Estado que seja condicionado pelo seu próprio ordenamento jurídico. Em nosso país já não basta aos administrados o atingimento da finalidade do ato público pelo administrador, mas também interessa que este (o administrador) observe os meios, condições e formas fixados em lei para alcançar aquela finalidade e que esse iter seja do prévio conhecimento de todos.

Fica claro que a Administração Pública, em sua atuação geral e em especial na área tributária, estará cingida pela conformidade com o *due process of law*, como exigiu o próprio legislador constitucional no artigo. 5º, LIV, Constituição Federal de 88, o que faz desaparecer ou no mínimo fragilizar a visão tradicional de que no âmbito administrativo somente existe procedimento e não processo.

Nas últimas edições de sua obra (desde 2001), Celso Antônio Bandeira de Mello, reviu seu posicionamento a respeito da nomenclatura a ser dada ao fenômeno administrativo em questão; se bem que, em relação ao processo tributário, o autor já optara desde há muito pela denominação “processo”. Ele conclui que atualmente não é desprovido de razão falarmos em um Direito Processual Administrativo, considerando o conjunto de regras previamente estabelecidas que compõem o caminho a ser observado pelo Estado em suas manifestações. Informa que qualificados doutrinadores, há bastante tempo, já reconheciam e reconhecem que processo não é monopólio do Poder Judiciário, em sua função típica jurisdicional, mas sim se verifica também no âmbito das funções administrativa e legislativa.

Assim, percebe-se que a Administração deve obediência não só ao direito material, com suas regras e finalidades que estabelece, mas também ao modus operandi que o legislador prefixa, composto de normas de caráter processual. Nesse seguimento, a Administração Pública irá dar origem ao ato próprio da sua função, o administrativo, assim como o Poder Judiciário fará nascer o ato judicial, todos os veículos de uma manifestação estatal sobre a aplicação do direito.

Por outro lado, é fato incontroverso que os atos administrativos devem ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos. Portanto, traz a vinculação dos atos da administração, o que pressupõe a existência de materialização de todos os atos e o arquivo dos mesmos, em ordem cronológica e numerados por folhas, sendo que a referida numeração será seqüencial e conterá rubrica de todas as páginas que compõem o processo.

Frisa-se que o fato de a atividade administrativa, em regra, não se desenvolver de forma litigiosa, não descarta o reconhecimento da necessidade de um procedimento administrativo.

Afinal, num Estado Democrático de Direito o procedimento é instrumento promotor da democracia na constituição dos atos do Estado e independente da esfera funcional que se desenvolvam, a processualidade é necessária.

Logo, se mostrou descabida a recusa da vista do procedimento fiscal pela fiscalização pela singela argumentação da falta de abertura de procedimento fiscal, pois como exposto acima, além de existir previsão legal para obtenção de cópias, é notório que todo ato emanado da Administração se concretiza através de procedimentos administrativos.

1.4.2DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO, DA LEGALIDADE, DA PUBLICIDADE E DA MOTIVAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS DO CERCEAMENTO DE DEFESA A administração pública deve agir em plena conformidade com os dispositivos legais, ou seja, agir sob a égide da lei, respeitando suas delimitações. Desta feita, deve atuar sob o manto da legalidade, com objetivo ético de respeitar a norma jurídica, bem como fazer respeitá-la.

Possui a administração poder discricionário para decidir e atuar em conformidade com as disposições legais, esta é a opinião de Celso Antonio Bandeira de Mello, na obra “Elementos de Direito Administrativo”.

No Direito Administrativo encontramos vários princípios que, por sua vez, estão lastreados na Constituição Federal. Estes princípios são os mesmos que norteiam o processo administrativo em geral.

Com a Constituição de 1988 restou garantido, no art. 5º LV, o contraditório e a ampla defesa a todos os litigantes, seja no processo judicial, seja no administrativo.

José Afonso da Silva em sua obra Curso de Direito Constitucional Positivo (9ª edição, São Paulo: Malheiros Editores., 1993, p. 378), trata do assunto.

O rol das garantias individuais representa, em seu conjunto, verdadeira conditio sine qua non da validade constitucional do processo administrativo tributário brasileiro, justamente por encontrarem respaldo constitucional no art. 5º, incisos LIII, LIV e LV, da CF/88: a) direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal (art. 5º, LIV); b) direito a autoridade julgadora competente (art. 5º, LIII); c) direito ao contraditório (art. 5º, LV);,; d) direito à cognição

formal e material ampla (art. 5º, LV); e) direito à produção de provas (art. 5º, LV); f) direito a recurso hierárquico (art. 5º, LV).

O princípio do contraditório, como garantia constitucional, propicia ao contribuinte não ser despojado de seus bens sem que a ele resista, mediante a impugnação do lançamento, que constitui ato através do qual o Estado apura o seu crédito.

A impugnação apresentada pelo contribuinte ao órgão competente para apreciá-la, vem caracterizar o conflito de interesses e instala-se o litígio entre o fisco e o contribuinte, dando origem ao processo administrativo.

Assiste, pois, ao impugnante o direito de opor-se nos termos previstos em lei, sobre toda e qualquer pretensão do Estado, nas suas mais variadas formas de manifestação: informações, pareceres, decisões, perícias e documentos formulados ou apresentados pelo órgão exator.

O princípio da ampla defesa, que não significa defesa ilimitada, deve ser observado pelo processo administrativo, sob pena de nulidade e manifesta-se através da oportunidade concedida ao contribuinte de opor-se a pretensão, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações.

Fls. 1.759 Assim, como poderá a impugnante exercer seu direito ao contraditório, garantido não só em juízo, mas em todos os processos/procedimentos administrativos, se foi impedida o acesso ao procedimento cuja fiscalização teve como objeto dados bancários referentes à mesma?

Ora, no curso de um processo devidamente instaurado e livre de vícios – o que infelizmente não se pode dizer do caso em questão – o juiz, face ao seu dever de imparcialidade, coloca-se entre as partes, de forma equidistante a elas. Assim, quando ouve uma, necessariamente deve ouvir a outra, dando-se a ambas possibilidades de expor suas razões, de apresentar suas provas, para que então possa o magistrado exercer seu livre convencimento.

Somente pela porção de parcialidade das partes, uma apresentando a tese e a outra a antítese, é que o juiz pode fazer a síntese. Este procedimento seria estabelecer o contraditório entre as partes.

Segundo Nelson Nery Junior, quando a lei garante aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, quer significar que tanto o direito de ação, quanto o direito de defesa são manifestações do princípio do contraditório.

O contraditório é constituído por dois elementos: a) informação à parte contrária; b) a possibilidade da reação à pretensão deduzida.

Diante de tais considerações, é possível notar que, para que a parte possa estabelecer o contraditório e a ampla defesa, é necessário que esta tenha ciência dos atos

praticados pela parte contrária e pelo juiz da causa, entretanto, em nenhum momento esse direito foi concedido à impugnante.

Existe no presente caso uma evidente violação ao preceito constitucional, viciando a relação processual administrativa. Desse modo, não pôde a fiscalização, através de ato que afronta o ordenamento jurídico pátrio, deixar de atender, seja em procedimento administrativo ou judicial, o princípio constitucional da ampla defesa e contraditório, sob pena de nulidade absoluta do processo, como é o caso dos autos.

Da violação aos princípios da legalidade e da publicidade O princípio da legalidade ou reserva legal constitui em um dos aspectos mais importantes num Estado Democrático de Direito, restando que toda e qualquer atividade administrativa deverá ser regida por este princípio.

Segundo Hely Lopes Meirelles, o princípio da legalidade significa que o administrador público estará, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

Isto quer dizer que toda e qualquer conduta celebrada pela Administração Pública deverá basear-se unicamente nas raízes da Lei, ou seja, no que está prescrito na Constituição, isto sob pena de nulidade.

Pois bem, em que pese à determinação legal, ao não proceder na forma citada acima, a fiscalização deixou de observar os princípios contidos na Constituição Federal, uma vez que impediu acesso da impugnante a dados e informações da própria, contidos nos autos do processo administrativo ora debatido.

O princípio da publicidade, expresso no artigo 37 da Constituição Federal, determina a publicação de todos os atos praticados pelo Estado, competindo à Administração Pública dar conhecimento ao interessado direto de todos os atos produzidos num processo administrativo.

Portanto, tal princípio, elemento central de um estado democrático de direito, impeditivo de atitudes arbitrárias e ilegais, está frontalmente atingido no presente caso, que de forma explícita a fiscalização indeferiu o acesso da impugnante aos autos do procedimento em que figura como ré.

Da violação ao princípio da motivação O princípio da motivação impõe à Administração Pública o dever de expor as razões de direito e de fato pelas quais adotou tal providência, justificando as razões que lhe serviram de apoio para expedi-lo.

Significa dizer que todo o ato administrativo deve ser fundamentado, devem estar materializadas as razões que levaram à instauração do Termo de Início de fiscalização e todos os

demais atos destes decorrentes. Esta é a lição de Adair Loredo Santos, in “Elementos do Direito Administrativo, ed. Premier Máxima - SP, 2ª edição, 2005, pág 76”.

Somente com o enunciado das razões no qual foi alicerçado o ato administrativo, é que se poderá ser observado que tal comportamento obedeceu aos princípios da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade, dentre outros. Esta é a opinião de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Conclui-se que a impugnante, ao se ver impedida de exercer um direito seu, garantido constitucionalmente, ao requerer vistas dos autos para tomar ciência de todas as informações que geraram o procedimento/processo fiscal, incluindo o dossiê de fiscalização, se mostra totalmente nulo o presente lançamento fiscal.

Além disso, é importante deixar claro que a impugnante em nenhum momento tentou questionar o procedimento de quaisquer agentes administrativos, e sim pleitear o direito de verificar e salvaguardar seus legítimos interesses, os quais devem ser respeitados e compreendidos.

Portanto, estamos diante de procedimentos absolutamente contrários à nossa Lei Maior, deixando o contribuinte submetido às vontades dos funcionários do Fisco, um verdadeiro abuso de poder e de atos discricionários, sendo negado até mesmo o direito de vistas aos autos.

Assim, foi negado à impugnante qualquer forma de defesa, que feriu seus direitos assegurados constitucionalmente, devendo ser reconhecida a nulidade do presente lançamento fiscal ora combatido.

1.4.3DO NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DO ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/96
Não bastasse a prática irregular de quebra de sigilo bancário, a fiscalização sequer apreciou os indícios de provas obtidos pela fiscalização, quais sejam os créditos realizados nas contas como forma de pagamento ou recebimento de despesas dos clientes, entre outras, provas estas que apresentadas à fiscalização, simplesmente foram desprezadas, o que ofende o princípio do contraditório, o princípio da verdade material e a instalação de um regime de exceção, pelo qual uma movimentação financeira justificada significa renda e um contrato não significa nada.

Assim, a fiscalização desprezou totalmente as provas e declarações obtidas e açodadamente, sem qualquer fiscalização ou investigação mais profunda, empreendeu interpretação em face de alguns poucos indícios que obteve com a movimentação financeira, em desrespeito ao princípio da verdade material e em ofensa, novamente, ao devido processo legal, ao contraditório e a ampla defesa.

Os incisos II, LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal exprimem os princípios jurídicos da legalidade, do devido processo legal e os princípios basilares das demandas: a ampla defesa e o contraditório.

Seja no âmbito das relações jurídicas privadas como nas relações jurídicas públicas e, muito mais, nas relações jurídicas tributárias, o princípio da legalidade é a estrada única a ser seguida, pois não se admitem nas relações jurídicas as ilicitudes e as ilegalidades. No caso das relações jurídicas tributárias, o princípio da legalidade é mais restritivo ainda, impossibilitando o agente público de praticar qualquer ato que não esteja estabelecido em lei. Ou seja, ainda que o ato pareça legal, somente terá validade se formal e substancialmente esteja previsto em lei a sua prática e as condições para que se efetive.

O lançamento apoia-se na regra prevista no art. 42 da Lei 9.430/96, que estabelece, por presunção, a omissão de receita pela verificação de créditos não comprovados em contas de depósito ou de investimento, mantidas junto à instituição financeiras.

Os pressupostos formais e substantivos para a prática do lançamento (requisitos legais), pelo que estabelece o art. 42, são: (i) intimação regular e (ii) não comprovação da origem dos recursos pelo contribuinte.

Independentemente do vício de origem tipificado pela quebra irregular do sigilo bancário, matéria que será analisada adiante, o que se revela pelos dispositivos legais acima, é a necessidade de cumprimento de algumas regras para que seja possível a presunção de omissão de receita.

O art. 42 estabelece o devido processo legal necessário e irredutível, para que possa ser praticado o ato de lançamento do IRPJ por arbitramento com base na receita não comprovada. E esse devido processo legal não foi plenamente cumprido. Isso porque a fiscalização deixou de intimar a impugnante sobre as informações coletadas unilateralmente, mesmo sabedor do endereço correto da impugnante.

A presunção legal de renda foi ilidida com a falta de intimação regular do impugnante para apresentar provas para demonstrar a origem das movimentações, não encontrando fundamento jurídico para se sustentar.

Nesse sentido, é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Portanto, diante da falta de preenchimento dos requisitos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, deve ser desconsiderada a presunção de omissão de receita realizada pela fiscalização, com o conseqüente reconhecimento da nulidade do presente lançamento ora debatido.

1.4.4DO MÉRITO Da irregular quebra do sigilo bancário A fiscalização não poderia lançar mão da quebra do sigilo bancário da impugnante pelo fato de ofensa às garantias pétreas do art. 5º da Constituição Federal.

O sigilo bancário tem, basicamente, dois vetores de significação: (i) pode ser entendido como um dever jurídico, imposto às instituições bancárias, de não divulgar informações acerca das movimentações financeiras de seus clientes e (ii) um direito do cliente de não violadas as informações sobre as mesmas movimentações financeiras.

[...]

Diante disso, requer seja afastado o lançamento, pois obtido em detrimento do direito constitucional do contribuinte ao sigilo bancário.

Pergunta-se por que houve a quebra de sigilo bancário da impugnante. Em sua modesta atividade comercial não ostenta sinais de riqueza, não tem vida desregrada, não é vista na sociedade como empresa de muitas posses. Note-se, inclusive, que nem mesmo a fiscalização encontrou bens de sua propriedade que justificassem uma fiscalização mais aguda em face de renda não declarada.

E pior, ao verificar os extratos bancários, percebe-se que a impugnante não possuía sequer saldo bancário positivo, para justificar a tributação ora refutada.

A única coisa que levou a fazenda a fiscalizar a impugnante foi a sua movimentação financeira.

Portanto, o ato de quebra de sigilo bancário não tem como motivação fatos relevantes que demonstrassem aumento patrimonial em face das movimentações financeiras. E para que isso fique bem claro, a norma matriz da incidência do Imposto de Renda não tem como fato gerador a movimentação financeira, mas a renda, a renda que traz aumento patrimonial.

Não há, portanto, qualquer pressuposto de fato que confira à Fazenda a motivação para a quebra do sigilo bancário e conseqüentemente para o lançamento do tributo.

Da vedação de utilização de prova ilícita É incontroverso que as provas obtidas ou produzidas de forma ilícita são inadmissíveis no processo, seja judicial, seja administrativo, não sendo hábeis para demonstrar a verdade dos fatos.

Nesse contexto inserem-se as provas obtidas com violação aos direitos e garantias constitucionais, porquanto viciadas desde a sua origem.

A Constituição Federal de 1988 assegura inúmeros direitos e garantias, promovendo a tutela dos direitos individuais fundamentais, como a dignidade humana, a intimidade, a vida privada, a propriedade e a inviolabilidade de dados. Esses direitos constitucionais são plenamente aplicáveis às pessoas jurídicas.

Portanto, a prova obtida com violação a quaisquer desses direitos ou garantias será uma prova ilícita e, por conseqüência, inútil para o processo.

É o que ocorre no lançamento tributário ora debatido, pois o auto de infração foi lavrado com fundamento em dados obtidos por meio ilícito, uma vez que as informações fornecidas pelas instituições financeiras encontram-se resguardadas por sigilo, nos termos da Lei Complementar nº 105/2001.

No que toca ao aproveitamento dessa prova ilícita no processo administrativo fiscal, é de se concluir pela sua inadmissibilidade, ante o disposto no artigo 5º, LVI, da CF/88, art. 332, do Código de Processo Civil.

As normas mencionadas deixam evidente a adoção no nosso sistema jurídico da teoria da ilicitude por derivação, a qual rejeita por completo o uso das provas obtidas por meio ilícito, rechaçando o jargão de que os “fins justificam os meios”.

Sobre isso, como bem exposto pelo jurista José Antonio Minatel, a utilização de prova ilícita é vedada em nosso sistema jurídico.

Diante do exposto, o auto de infração consubstanciado em levantamento fiscal que constatou a ocorrência do fato gerador e apurou o IRPJ e seus reflexos com base em dados ilicitamente obtidos é contrário ao ordenamento constitucional que fulmina de nulidade a prova em questão.

Da falta de prova e da incoerência lógica da presunção de faturamento/lucro O ato de aplicar a norma é dever da administração pública e o sistema normativo cria caminhos e recursos para conferir a atuação da administração atributos que revistam seus atos de legalidade bem como de situá-los no ordenamento jurídico de forma a respeitar os princípios constitucionalmente garantidos, com a finalidade precípua de sempre atender a supremacia do interesse público. Desta forma, permeia seus procedimentos de oportunidades dadas ao sujeito passivo da obrigação, sendo uma dentre tantas, a possibilidade de impugnar administrativamente o ato de lançamento, procedimento, este, que propaga efeitos e garante o acesso a ampla defesa.

Para instruir o competente procedimento administrativo é necessária a colheita de provas indispensáveis à identificação do fato jurisdicionado, de forma a conhecer a verdade material que se submeterá à norma.

Alberto Xavier explica que o Direito Tributário é de natureza indisponível, ou seja, nem o fisco pode deixar de aplicar a norma nem o contribuinte pode pagar tributo que não seja devido. E, ainda, que a Administração não pode prescindir das diligências probatórias previstas em lei para pleno conhecimento do objeto. Assim, no exercício de sua função a administração fiscal tem o dever de provar a ocorrência do fato do qual decorreu a aplicação do Direito, é dele o ônus da prova.

A fiscalização não cumpriu com o seu onus probandi ao trazer aos autos apenas presunções da ocorrência de lucro (faturamento) da impugnante que demonstram a falta de materialidade dos fatos ocorridos, ou seja, não restou demonstrado que os valores constantes em conta corrente são referentes ao faturamento bruto (lucro) do contribuinte.

As provas utilizadas pela fiscalização estão eivadas de vícios, ou sejam, não demonstram com exatidão que os valores ali lançados tratam-se realmente dos valores constantes nas contas correntes da impugnante, por conta dos erros nos arquivos eletrônicos.

Portanto, ante a falta de prova robusta ou mesmo indícios legais da ocorrência da suposta omissão de rendimentos, o presente lançamento tributário deve ser cancelado.

A presunção que foi utilizada pela fiscalização para imputar à impugnante a obtenção de faturamento e lucro não respeita a mínima conexão lógica do fato presumido com o fato indiciário.

A presunção é uma forma de evidenciar a ocorrência possível de um fato, ou seja, por meio de indícios o intérprete é levado a crer que ocorreu um fato. A presunção se insere, portanto, no campo da prova. A presunção busca no fato conhecido as estruturas que indicam a ocorrência do evento desconhecido.

Dos ensinamentos de Alfredo Becker pode-se entender que a presunção não surge de uma vontade da legislação ou de um entendimento subjetivo do intérprete, mas surge sempre da experiência, da observação do acontecer dos fatos na ordem natural das coisas.

Por isso, a presunção não pode ser resultado da iniciativa do legislador, pois ela deve sempre estar apoiada na repetida e comprovada correlação natural entre os dois fatos considerados, o conhecido e o desconhecido. Não há como o legislador tirar do nada uma presunção de fato que seja improvável. Só a certeza da correlação natural entre esses fatos autoriza a inserção da correção lógica entre tais fatos, mediante a via legislativa.

No caso em tela, não se pode dizer ser infalível a consequência lógica entre a movimentação financeira e o faturamento ou lucro.

Essa criação é mais um ardid para o desrespeito às garantias constitucionais do contribuinte que, ao não desvendar para o fisco seu sigilo bancário e a origem dos recursos que transitaram por sua conta, estará apenado pela tributação do total.

Se o contribuinte não apresenta qualquer sinal exterior de riqueza, mas teve uma movimentação de valores consideráveis por sua conta corrente, não é a princípio um sonegador. Poderá ter comprado e vendido alguns bens, algumas vezes e, sem ter alteração em seu patrimônio, ter grande movimentação financeira. Nem por isso tem o dever de abrir sua intimidade para o fisco.

Tanto a quebra do sigilo bancário, como a tributação por presunção de que a movimentação financeira é sinônimo de “lucro ou faturamento”, são medidas que desrespeitam a intimidade do contribuinte por uma coerção injustificada.

A Constituição Federal de 1988 é clara ao determinar que a base de cálculo do IRPJ é o lucro (receita menos custos e despesas), obtido durante o exercício financeiro ou período de apuração, calculados na forma dos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.430/96.

Assim, somente com a realização do lucro no final do período de apuração é que o contribuinte realizará o recolhimento aos cofres públicos, do imposto devido.

Segundo Antônio Carrazza, lucro nada mais é que a diferença entre as receitas obtidas e as despesas relativas ao período de apuração em apreço.

Já o conceito de faturamento (receita bruta) mensal, que é a base de cálculo do PIS para as empresas comerciais e industriais, guarda a mesma identidade com o da COFINS. Como se vê pelo art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a COFINS, faturamento mensal é considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, depois de feitas as deduções do IPI, das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente. A Lei Complementar nº 7/70, em seu art. 3º, caput, "b", determina que a contribuição para o PIS será constituída por duas parcelas, sendo a segunda, com recursos próprios da empresa, calculada com base no faturamento.

Assim, a presunção legal edificada pela Lei nº 9.430/96 (art. 42) colide com o próprio conceito de presunção, pois não reflete a experiência de que o fato conhecido importa no reconhecimento do fato desconhecido, pois não há nexos causal entre a movimentação financeira e a aquisição de lucro e faturamento, bem como colide com a prática jurisprudencial no âmbito administrativo e judicial.

E mais, entre o fato conhecido (movimentação financeira) e o fato desconhecido (a materialidade da ocorrência de faturamento e lucro) deveria haver uma correlação segura e direta, não podendo haver dúvidas sobre a materialização dessa correlação. Não ocorrendo, percebe-se que o artifício legal resulta indevido por absoluta inadequação do conceito jurídico escolhido para sua concreção. A simples prova de que a movimentação financeira não é renda direta desqualifica a presunção realizada pela fiscalização ao atribuir os valores de faturamento e lucro, nos exercícios de 2006 e 2007.

O lançamento está eivado de vícios, tendo em vista que o fisco somente presume a ocorrência de faturamento e lucro, haja vista que não possuem qualquer correlação lógica e direta os depósitos realizados em conta corrente com o fato da existência.

Da ilegalidade do lançamento de PIS/Cofins – exclusão do ICMS A impugnante é empresa que atua no ramo do comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados, auferindo faturamento e receita bruta, decorrente da comercialização dos referidos produtos.

Ocorre que, em recente julgamento, o STF passou a entender que a parcela do ICMS não poderia ser incluída na base de cálculo das ditas contribuições sociais.

Segundo o entendimento do STF, o ICMS é na verdade uma despesa do sujeito passivo das contribuições sociais previstas no art.195, I, CF, e receita do Erário Estadual e é injurídico tentar englobá-lo na hipótese de incidência destas mesmas contribuições.

Assim, de acordo com o novo entendimento do STF, a inclusão do ICMS na hipótese de incidência das contribuições desborda-se do conceito de receita bruta – faturamento – sendo, portanto, passível de ser excluída da base de cálculo.

Esse entendimento já era o conceito de receita adotado pelo próprio STF, ao analisar o RE n.º 240.785/MG qual se encontra hodiernamente com seis votos favoráveis dos onze Ministros que integram a Corte.

Contudo, a fiscalização em afronta ao preceito constitucional exige o recolhimento das contribuições (PIS e COFINS) com a inclusão em suas bases de cálculos da parcela referente ao valor do ICMS, parcela esta que não se insere no conceito de receita bruta – faturamento.

Assim, tal exigência mostra-se ilegal e arbitrária, não podendo prosperar, notadamente por violar os mais mezinhos princípios constitucionais tributários, infringindo inclusive as chamadas “cláusulas pétreas”, lesando direito líquido e certo da impugnante.

Ante a inconstitucionalidade da PIS e da COFINS, requer-se a realização de nova apuração sem o acréscimo na base de cálculo da parcela referente ao ICMS.

Da revogação da multa do artigo 44, I, parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/96 de 112,5% para 50% A exigência fiscal foi fundamentada no inciso II, do art. 44 da Lei no 9.430/96 (conforme se observa às fls. 7 do termo de constatação).

Com a publicação da Medida Provisória nº. 303/2006, convertida na Lei nº. 11.488/2007, seu art. 14 alterou por completo a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sendo que a multa tipificada no inciso II, foi expressamente revogada.

É certo que a norma tributária incide ao tempo do fato, mas não podemos deixar de mencionar que há casos em que a retroatividade é imposta. O art. 106 do CTN indica como exceção a possibilidade de retroação da norma.

O operador do direito não pode, portanto, desprezar em sua interpretação e aplicação do direito que novas leis (normas) podem ser aplicadas retroativamente, devendo fazer o cotejo da nova disposição com o art. 106 do CTN.

Além disso, o ato praticado pela Administração Pública que gera efeitos para o administrado, denomina-se Ato Administrativo, que nada mais é que toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, bem como impor obrigações aos administrados ou a si própria.

Entre os requisitos de validade do ato administrativo, classifica-se como essencial o da legalidade. O princípio da Legalidade da Administração encontra fundamento constitucional no art. 37 da Carta Magna de 1988.

A concepção do princípio da legalidade no Direito Administrativo é ainda mais restrito, já que preceitua que o administrador somente está autorizado a praticar os atos que a lei assim determinar. Nesse sentido, se a lei estabelece algum requisito material ou formal que deva ser obedecido quando praticado, o não-atendimento do requisito macula o ato de vício.

Assim, deve a Administração Pública atuar em plena observância aos ditames da lei para controlar os atos administrativos concedidos, especialmente para retirar do ordenamento jurídico os que sejam nulos/viciados para restabelecer a legalidade administrativa.

Para tanto, considera-se como ato administrativo válido, quando for expedido por autoridade competente e conter todos os requisitos necessários à sua eficácia, ou seja, em absoluta conformidade com as exigências do sistema normativo, obedecendo especialmente o princípio da legalidade.

Em contrapartida, o ato administrativo nulo, é todo ato que tenha sido criado com vícios insanáveis, quer por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos ou mesmo no processo de sua criação.

Sob outra perspectiva, é direito do contribuinte, consagrado no art. 5º, inciso II, da CF/88 que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, ou seja, o princípio da legalidade traz em seu bojo que o ato que constitui obrigação para o contribuinte deve ser expedido nos estritos termos da lei. Outra não é a prescrição do art. 142 do CTN.

Sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada, a autoridade competente deverá atentar para todas as normas do sistema de direito positivo para construir a norma de incidência, processar o fenômeno da subsunção e, então, expedir a norma individual e concreta com todos os requisitos exigidos em lei.

Desta forma, a revogação do tipo legal que fundamentou o lançamento, com a nova redação ao art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, torna-se fato imponível da norma que emana do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

Da inexistência da infração prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

A penalidade agravada aplicada pelo fisco não encontra nos fatos elementos bastantes e suficientes que a suportem.

Assim, em obediência à tipicidade, e como requisito indispensável do tipo, há de ser analisado o art. 71 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, que define como sonegação a ação ou omissão dolosa, para modificar, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, o fato gerador.

A interpretação que emana desse dispositivo informa que a ação ou omissão tem como objetivo modificar, impedir ou retardar o fato gerador. Ou seja o contribuinte pratica atos com o fim de que não apareça no tempo, lugar e intensidade o “fato gerador”, o destinatário da “manobra” é o fato gerador que faz nascer a relação jurídica tributária. É a contaminação do fato gerador que provoca a “redução” do montante do tributo ou, então, evita-o ou difere-o. Não há fraude se não houver contaminação do fato gerador. A simples postergação do pagamento não importa fraude se o contribuinte declara todas as suas obrigações.

No caso em tela, em nenhum momento ficou comprovado que aos valores movimentados na conta corrente da impugnante se trata realmente do faturamento ou lucro obtidos pela mesma, não sendo possível a configuração da sonegação tipificada no art. 71 da Lei 4.502/64.

E mais, a Câmara Superior de Recursos Fiscal, no Acórdão CSRF/01-05.482, reconhece que é imprescindível a comprovação do dolo para aplicação da multa agravada prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, em voto de lavra do Eminente Conselheiro José Henrique Longo.

Para Angela Maria da Motta Pacheco o “dolo” no Direito está ligado à idéia de ato ilícito e dano. Para “configuração do dolo”, ensina a autora, a necessidade de serem verificados os seguintes elementos, necessariamente: 1. consciência do ato e do resultado; 2. consciência da relação causal entre esses; consciência da ilicitude do comportamento e, 4. vontade de praticar o ato que leva ao resultado.

Assim, no caso em tela, também seria imprescindível que a fiscalização comprovasse que a impugnante agiu dolosamente, o que não ocorreu. Todas as páginas do termo de verificação fiscal navegam pela presunção interpretativa, que é ineficaz à comprovação do dolo.

Aliás, a presunção fora realizada através de indícios que estão eivados de vícios, ante os erros nos arquivos eletrônicos.

Logo, não houve intenção da impugnante em sonegar, todo o lançamento decorre de mera presunção interpretativa levada a efeito pelo fisco.

Diante do exposto, estando devidamente demonstrado que a impugnante não preenche os requisitos do artigo 71 da Lei 4502/64 (sonegação), se mostra totalmente indevida a multa agravada, disposta no § 1º, I, do artigo 44, da Lei 9.430/96.

Do não preenchimento da regra-matriz de incidência do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS A fiscalização ao presumir que a movimentação financeira ocorrida nas contas bancárias da impugnante é lucro ou faturamento, feriu o princípio constitucional da capacidade contributiva, princípio este ligado à base de cálculo do IRPJ e reflexos.

A ordem tributária brasileira encontra-se regida pelas normas constitucionais dispostas na Carta Magna no Título IV Capítulo I.

Como bem observa o tributarista Sacha Calmon, no Brasil, a Constituição apresenta de forma detalhada os princípios e regras relativas ao Direito Tributário, discorrendo de forma minuciosa as normas aplicáveis.

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder do Estado. Entre estes, encontra-se o Princípio da Capacidade Contributiva, ditame moral, preceito

orientador do Direito Tributário Brasileiro moderno, que surgiu na Constituição de 1824, e permaneceu dada a sua importância para alcançar a igualdade entre os contribuintes.

Trata-se de um desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza.

Não obstante, existem ainda alguns impostos que, devido à técnica de arrecadação utilizada, dificultam a aplicação deste princípio. Os chamados pela melhor doutrina de impostos reais, que abrangem os impostos indiretos, constitucionalmente conceituados como aqueles tributos que comportam a transferência do ônus tributário, e acabam por tributar o consumidor final do produto, sem nenhuma observância à capacidade contributiva do mesmo, como no caso em tela.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte deva pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens necessários à sua saúde financeira.

Enfim, analisando-se o aspecto social da arrecadação dos impostos no Brasil, se alcança a conclusão de que o sistema pátrio excede a capacidade tributária dos contribuintes, fato este reconhecido por Hugo de Brito Machado.

A Carta Magna Federal prevê no texto do art. 145, §1º, o Princípio da Capacidade Contributiva.

Com a aplicação deste princípio haverá tratamento justo, se o legislador considerar as diferenças existentes entre os cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais, impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão em separado. O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo.

A capacidade contributiva a ser aferida é a capacidade subjetiva do contribuinte, a real aptidão de determinada pessoa para recolher ao Fisco.

Trata-se de uma verdadeira limitação ao poder do Estado de instituir tributos, já que é de aplicação imperativa a referida norma constitucional. Assim, sempre que for possível, os impostos deverão ser graduados de forma progressiva em nome da justiça e da igualdade, sob pena de ser instituído imposto juridicamente inválido.

A capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária. É um critério de comparação que inspira o princípio constitucional da igualdade.

Com a criação da Comissão Constituinte que seria responsável pela elaboração do texto constitucional da Carta Magna Federal, fez-se constar no anteprojeto o Princípio da Capacidade Contributiva, referindo-se aos tributos em geral:

Com as devidas alterações, o texto constitucional promulgado restringiu aplicação do princípio em questão, impondo a sua observância apenas com relação aos impostos, não mais com relação a todas as espécies de tributos, como no texto original.

Todavia, é importante examinar a possibilidade de aplicação deste princípio com relação aos tributos vinculados, em que o montante arrecadado é aplicado diretamente na atividade prestada pelo Estado como contraprestação ao recolhimento.

Baleeiro, atualizado por Mizabeu Abreu M. Derzi, bem observa a imperatividade do princípio objeto deste estudo quanto aos impostos, fazendo relevantes considerações sobre os tributos vinculados.

Desta feita, independentemente de previsão constitucional explícita, o Princípio da Capacidade Contributiva pode ser admitido também com relação aos tributos vinculados. Embora não seja uma imposição, o mesmo pode ser aplicado como uma orientação, funcionando simplesmente como um princípio de justiça fiscal.

Contudo, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto), mas, além, disso, se quer preservar o contribuinte, buscando-se evitar que a tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de suas atividades comerciais, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que isso relativiza a sua capacidade econômica.

De pronto, já se afasta a idéia de se adotar um único critério ou medida, uma vez que as pessoas físicas ou jurídicas têm características que as distinguem e que as distinguirão frente ao Fisco.

Desta forma, tem-se que a cobrança de tal montante afronta os princípios supra elencados e garantidos pelo Supremo Diploma Legal vigente.

Portanto, se mostra totalmente indevida o lançamento ora proposto pela fiscalização, pois em nenhum momento ficou demonstrado que a impugnante teve algum ganho patrimonial, pelo contrário, os próprios extratos bancários utilizados pelo Fisco, demonstram que a impugnante sempre teve as contas negativas, descaracterizando por completo a presunção de lucro e faturamento realizada pela fiscalização.

Assim, demonstrado que a impugnante não preencheu a regra-matriz de incidência tanto do IRPJ como dos reflexos (CSLL, PIS E COFINS), o presente lançamento tributário deve ser cancelado.

Da exclusão dos sócios como responsáveis solidários O agente fiscal entendeu por bem incluir como responsáveis pelo crédito tributário os sócios da impugnante, nos termos dos artigos 121 e 135 do Código Tributário Nacional, sem demonstrar nos autos a ocorrência dos

requisitos autorizadores para direcionamento da responsabilidade para esses pelos créditos tributários.

Assim, está-se diante de flagrante ilegalidade na inclusão dos sócios no pólo passivo do presente lançamento, motivo que deverá ser revisto tal inclusão.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional, estabelece que o sócio somente responde com os seus bens pessoais se atuar com excesso de poderes ou com infração de lei ou do contrato social, prova que deve ser feita pela fiscalização.

No âmbito tributário, o redirecionamento da obrigação pelo crédito tributário para o sócio da sociedade, somente pode ser feito mediante prévia comprovação, pela fiscalização, de atos ilegais e contrários ao contrato social. O que no presente caso a fiscalização não fez.

As condições que podem (mas não necessariamente devem) gerar a responsabilidade do sócio de uma sociedade limitada são as decorrentes de atos que ele tenha exercido na gerência e que ele tenha a responsabilidade comprovada pelos débitos da sociedade, por ter infringido a lei ou o contrato social.

Sobre isso, é importante trazer à baila o entendimento esposado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que em 25/02/2010 editou a Portaria PGFN nº 180, que dispõe sobre a necessidade do preenchimento dos requisitos necessários para solicitar a inclusão de responsáveis (sócios ou ex-sócios) no pólo passivo da obrigação tributária.

Além disso, em decisão proferida no dia 03/11/2010, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 562276, decidiu por unanimidade, pela não responsabilização dos gerentes de empresas, ou o redirecionamento de execução fiscal, quando ausentes os elementos dispostos no “caput” do artigo 135 do CTN, considerando inconstitucional a aplicação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93.

Em que pese à referida decisão tratar de créditos previdenciários, pela amplitude do debate durante o julgamento, o precedente é plenamente aplicável ao presente caso concreto, pois, está claro nos autos que a fiscalização deixou de provar que o sócio Elias agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Sobre isso, cabe esclarecer que o ato de aplicar a norma é dever da administração pública e o sistema normativo cria caminhos e recursos para conferir a atuação da administração atributos que revistam seus atos de legalidade bem como de situá-los no ordenamento jurídico de forma a respeitar os princípios constitucionalmente garantidos, com a finalidade precípua de sempre atender a supremacia do interesse público. Desta forma, permeia seus procedimentos de oportunidades dadas ao sujeito passivo da obrigação, sendo uma entre tantas, a possibilidade de impugnar administrativamente o ato de lançamento, procedimento, este, que propaga efeitos e garante o acesso a ampla defesa.

Para instruir o competente procedimento administrativo é necessária a colheita de provas indispensáveis à identificação do fato jurisdicionado, de forma a conhecer a verdade material que se submeterá à norma.

Alberto Xavier explica que o Direito Tributário é de natureza indisponível, ou seja, nem o fisco pode deixar de aplicar a norma nem o contribuinte pode pagar tributo que não seja devido. E, ainda, que a Administração não pode prescindir das diligências probatórias previstas em lei para pleno conhecimento do objeto.

Assim, no exercício de sua função a administração fiscal tem o dever de provar a ocorrência do fato do qual decorreu a aplicação do Direito, é dele o ônus da prova. Vejamos o que doutrina Alberto Xavier.

Logo, a fiscalização não cumpriu com o seu onus probandi ao demonstrar que qualquer dos sócios tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, que demonstram a falta de materialidade dos fatos ocorridos, ou seja, não restou demonstrada a legalidade de suas inclusões como responsáveis solidários.

Requer-se a exclusão dos sócios do pólo passivo da presente demanda como responsáveis solidários, ante a ausência de prova concreta sobre alguma conduta indicada no artigo 135, do CTN.

Do excesso na cobrança dos valores acessórios Para a sociedade viver em harmonia, e bem sabe isso a Fazenda do Estado, é feito o ordenamento jurídico por meio da representação popular.

Segundo o artigo 5º, inciso II, da Constituição, não é possível que o autor seja obrigado a pagar aquilo que não foi instituído por lei o que com a lei não se coaduna.

Por outro lado, há um anatocismo, pois o Estado atualiza o débito pela UFESP, acresce taxa de juros pela Taxa Selic que incorpora índices de atualização monetária e cobra acréscimo financeiro com fulcro em norma sem lastro de legalidade.

Inobstante tratar-se o IRPF de imposto informado compulsoriamente pelo contribuinte, o Estado impõe a pesada e abusiva multa, que incide sobre o valor do débito devidamente corrigido. A multa não pode ser aplicada, especialmente em tão elevado percentual.

O parágrafo primeiro do art. 145 da Constituição Federal, instituiu a chamada capacidade tributária, ou seja, a capacidade econômica do contribuinte. Disto decorre que a legislação tributária, especialmente no que se refere aos acréscimos, tal como a multa administrativa, deve respeitar o princípio da capacidade contributiva do contribuinte.

Se o autor supostamente deixou de recolher aos cofres públicos os tributos que informou dever, é porque não possuía meios de efetuar tais pagamentos, é porque sua capacidade econômica não lhe permitia agir de maneira diversa. Assim, diante do princípio da

capacidade contributiva, trazida ao mundo jurídico pela disposição do parágrafo primeiro do art. 145 da Constituição Federal, merece ser excluída a multa administrativa aplicada.

Exigir a multa de 150% é o mesmo que utilizar o tributo com efeito de confisco, o que é totalmente vedado pelo texto constitucional. O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal determina de forma expressa que é vedado utilizar tributo com efeito de confisco.

A proibição do confisco tributário atinge qualquer tributo, contribuição social ou penalidade.

O critério confiscatório do imposto ou de multa está na total desproporcionalidade entre: o valor da imposição e o valor tributável ou o valor do imposto devido; e em se tratando de multa ou penalidade, afere-se gravame, confrontando-se: o valor imposto pelo ente político, em comparação com a falta ou infração praticada pelo responsável ou contribuinte infrator. A gradação da multa deve ser lógica. Razão disso reflete-se nas repetidas decisões do Supremo Tribunal Federal, que sempre repeliu a cobrança de caráter confiscatório, mesmo antes da existência do artigo 150, IV, da CF/88.

Concluindo, ao aplicar tais multas, a fiscalização desrespeita a capacidade econômica do contribuinte e utiliza multa, com efeito, de confisco, motivo pelo qual merece ser acolhido o presente.

Da incidência de juros moratórios nos termos do artigo 161, § 1º, do CTN Entre os privilégios introduzidos pelo Código Tributário Nacional, para os créditos tributários, além da correção monetária já para ele exclusivamente criada, estabeleceu, em seu artigo 161, que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, fixados, de acordo com seu parágrafo 1º, em taxa igual ao dobro da prevista na legislação civil, ou seja, em 1% ao mês, “se a lei não dispuser de modo diverso”.

Como se verifica, a estipulação legal de que os juros incidentes sobre débitos tributários são calculados à taxa de 1% ao mês já se trata de um privilégio outorgado ao crédito tributário, vez que corresponde ao dobro do ordinariamente admitido, para os débitos não tributários, de acordo com a legislação civil.

A expressão “se a lei não dispuser de modo diverso”, portanto, somente pode ser compreendida, através de uma interpretação histórica e sistemática, como sendo a possibilidade da legislação ordinária estabelecer taxa menor que a prevista no CTN, nunca podendo ultrapassar a de 1% ao mês.

Clara é a impossibilidade da legislação ordinária estabelecer taxa de juros superiores a 1% ao mês, devendo este limite ser observado como máximo pela legislação ordinária, devendo, pela falta de lei compatível ser aplicada no presente caso. Aliás, ressalte-se que à época dos fatos a legislação de regência não previa a aplicação de juros superior a 1%, não podendo a norma da Taxa Selic operar retroativamente.

É ilegal e irregular a aplicação de juros de mora com base na Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia para Títulos Federais.

Para análise do dispositivo no artigo 161 do CTN, necessário explicitar qual a real significação de juros de mora, ou seja, em que acepção foi utilizada a expressão “juros de mora” neste artigo.

Daí a necessidade de situar os juros de mora e sua abrangência para visualizar sua aplicação. Juros moratórios representam uma indenização devida por aquele que manteve indevida posse e utilização de um capital, ou seja, são devidos em caráter indenizatório ao sujeito ativo de uma determinada obrigação pecuniária, pelo sujeito passivo que não adimpliu sua obrigação no tempo determinado, permanecendo com o valor devido.

Para delimitação do conceito, verifique-se a definição de juros compensatórios, que são interpretados como fruto do capital empregado, ou seja, resultam da utilização consentida de capital de terceiros, que pelo utilizador é remunerado.

Apesar de ambos terem uma veia comum, qual seja a remuneração pela privação do uso do capital, diferem os juros moratórios dos remuneratórios, por três aspectos principalmente: o primeiro relativamente ao “animus” da relação jurídica estabelecida entre o Sujeito Ativo (titular do capital) e do Sujeito Passivo (utilizador do capital), uma vez que no caso dos juros moratórios o Sujeito Ativo não consente a posse do capital pelo Sujeito Passivo; e o segundo, relativamente ao momento em que começa a fruir o prazo para o cômputo dos juros, pois no caso dos juros moratórios, a partir do inadimplemento da obrigação, e dos juros compensatórios, do momento em que o capital estiver disponível em mãos de terceiro até o momento do adimplemento da obrigação negociada; e, por fim, o terceiro, relativamente à natureza jurídica, sendo os juros moratórios advindos de ato ilícito e os juros compensatórios de ato lícito.

Desde logo, descarta-se a possibilidade de aplicação de juros compensatórios numa relação jurídica tributária, haja vista não se tratar de uso consentido de capital de terceiro, mas serve o conceito para delimitar o âmbito de aplicação dos juros moratórios.

É trazida, portanto, para a apreciação a aplicação de juros acima de 1% ao mês, no caso, a aplicação da Taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre os valores tributários inadimplidos.

Ora, a atividade tributária do Estado é ex lege, portanto, qualquer relação jurídica tributária que se estabeleça entre o Estado e o contribuinte deve estar amparada pelo princípio constitucional da estrita legalidade, também expressamente previsto na legislação complementar do Código Tributário Nacional, em seu art. 9º.

Com efeito, apesar de haver disposição legal da aplicação da Taxa Selic para que seja utilizada como taxa de juros moratórios dos créditos tributários inadimplidos, não há

legislação tributária que fixe, delimite ou trace os contornos ou a configuração dessa taxa, deixando para as normas infralegais tal encargo.

Por outro lado, outra irregularidade é verificada no âmbito de aplicação da Taxa Selic, uma o órgão encarregado de disciplinar, calcular e estabelecer o quanto será sua variação, é o Banco Central do Brasil, que, a cada mês, discricionariamente, elege o rol de instituições financeiras que servirão de base para o cálculo. A Taxa Selic - Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia é calculada a partir da variação das operações com títulos federais, acumulada mensalmente, que é pelo Banco Central controlada e divulgada.

Aliás, o Banco Central do Brasil é órgão da administração direta subordinado ao Ministério da Fazenda, assim como a Receita Federal o é. Todos órgãos do Poder Executivo Federal.

Ora, no mínimo há uma incompatibilidade moral ou uma irrazoabilidade, na medida em que é o próprio credor que detém individualmente o arbítrio para estipular o encargo financeiro que o devedor irá pagar, ou seja, uma taxa de juros variável que pode ser alterada ou sujeita de influência por atuação do Poder Executivo no mercado, por seus instrumentos de Banco Central, deixa o devedor em completo estado de insegurança jurídica, e é prática ofensiva aos princípios gerais de Direito.

Por fim, a que se interpretar as normas positivadas de forma sistêmica com todo o ordenamento jurídico. E nesse princípio básico de interpretação a que se analisar os art. 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Entenda-se por definição, conteúdo e alcance, também os limites que a lei e os princípios gerais de direito privado estabeleceram para os juros moratórios.

E foi imbuído desses princípios e conceitos que o legislador federal aprovou a Lei nº. 4.414, de 24/09/1964, que regula o pagamento de juros pela União, pelos Estados, Distrito Federal, Municípios e autarquias.

O seu artigo 1º, a par de sua destinação positivada, veicula um preceito principiológico, qual seja que os juros de mora estão vinculados às disposições do Direito Privado ao qual o Direito Tributário deve se ater quando de sua incidência. Desta forma muitas são as normas que limitam o campo de aplicação dos juros moratórios, exemplo das Leis nº.s 4.595, de 31.12.64, e 4.986, de 18.05.66, bem como o Decreto nº. 22.626, de 07.04.93, citado no recurso.

Diante dessas disposições, entende-se que o parágrafo 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer os juros moratórios a 1% ao mês, o fez como limite máximo de aplicação, que deve ser atendido pelas autoridades tributárias.

Da conclusão e do pedido O auto de infração apresenta nulidades insuperáveis, seja do ponto de vista do cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, seja, ainda, pela completa desconexão entre os fatos narrados e os fatos realmente ocorridos.

De outro lado, ingressando no mérito dos valores considerados como créditos pertencentes à impugnante para efeito de incidência do IRPJ e reflexos na forma do art. 42 da Lei 9.430/96, bem como da incidência de multa regulamentar, ficou demonstrado à sociedade que tais valores não ingressaram para o patrimônio da impugnante, não sendo lucro ou faturamento seu que pudesse ensejar a incidência da referida norma, razão pela qual requer sejam excluídos da base de cálculo do lançamento.

Em face dos argumentos expendidos, o impugnante requer o regular conhecimento e remessa para a competente Delegacia da Receita Federal de Julgamento, com o fim de que seja julgada integralmente procedente a impugnação, e seja extinto o crédito tributário, com o conseqüente arquivamento do Processo Administrativo dele decorrente.

Por fim, pugnam porque todas as futuras publicações e intimações inerentes ao presente feito sejam efetuadas em nome do advogado Laércio Benko Lopes, regularmente inscrito na OAB/SP SOB O Nº. 139.012, sob pena de nulidade processual dos atos realizados (art. 236, §1º, CPC), procedendo-se às anotações de estilo, incluindo seu nome na contracapa dos autos.

1.5IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELOS SUJEITOS PASSIVOS AUTUADOS COMO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO Pretende o auto de infração imputar lucro (não declarado) à autuada, por conta de movimentação financeira, tendo como base fática as movimentações realizadas nas contas correntes da autuada junto a instituições financeiras. Ressalte-se que tais contas sofreram a irregular quebra de sigilo bancário, conforme confirmado pela própria fiscalização a fls. 3 do termo de constatação.

Além disso, inusitadamente, a agente fiscal entendeu por bem incluir como responsáveis solidários pelo débito seus sócios e outras empresas, nos termos dos artigos 121, 133 e 135 ambos do Código Tributário Nacional. Dos fatos Em 03/03/2009, as pessoas físicas Faissal Habka, Farize Habka e Fadel Habka cederam/venderam suas quotas sociais que mantinham junto à empresa Futurama Supermercado Ltda para o sócio remanescente ELIAS BRAHIM pelo valor de R\$ 600.000,00 para cada sócio.

Diante da venda das quotas o sócio remanescente Elias Brahim, no intuito de ressarcir os sócios retirantes no valor de R\$ 1.800.000,00 cedeu o uso da marca “Futurama” para que o utilizassem nas lojas acima identificadas.

Entretanto, os impugnantes receberam pela via postal intimação, tendo por objeto o auto de infração, sob o argumento de que a fiscalização concluiu que a empresa autuada omitiu rendimentos e conseqüentemente deixou de recolher aos cofres públicos IRPJ e seus reflexos, bem como não apresentou documentos fiscais solicitados nas notificações emitidas.

Além disso, os impugnantes ficaram ainda mais indignados ao constatarem que foram inclusos como responsáveis solidários pelo crédito, de acordo com o “Termo de Sujeição Passiva”, sendo que a empresa autuada encontrava-se em plena atividade na cidade de Diadema, conforme se verifica pelas próprias informações tecidas pela auditora fiscal.

Os impugnantes demonstrarão que as suas inclusões no pólo passivo como responsáveis pelo crédito é flagrantemente ilegal e arbitrária.

1.6DA DEFESA REFERENTE À INCLUSÃO INDEVIDA DOS IMPUGNANTES Do cerceamento do direito à ampla defesa e do contraditório – falta de motivação A simples análise do termo de sujeição passiva e do auto de infração revela que os impugnantes foram inclusos com responsáveis, mas sem qualquer fundamentação ou mesmo a conclusão para inclusão no pólo passivo.

Ora, tais fatos demonstram a insubsistência da inclusão dos impugnantes no pólo passivo como responsáveis tributários, pois, ao se admitir tal inclusão se estará ferindo os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

A administração pública deve agir em plena conformidade com os dispositivos legais, ou seja, agir sob a égide da lei, respeitando suas delimitações, com objetivo ético de respeitar a norma jurídica, bem como fazer respeitá-la.

Possui a administração poder discricionário para decidir e atuar em conformidade com as disposições legais, conforme ensina Celso Antonio Bandeira de Mello, in Elementos de Direito No Direito Administrativo encontram-se vários princípios que, por sua vez, estão lastreados na Constituição Federal. Estes princípios são os mesmos que norteiam o processo administrativo em geral.

Com a Constituição de 1988 restou garantido, no art. 5º LV, o contraditório e a ampla defesa a todos os litigantes, seja no processo judicial, seja no administrativo.

Assim, diante da flagrante ofensa aos princípios da ampla defesa e contraditório, requer-se a exclusão dos impugnantes ante a falta da indicação dos reais motivos que levaram à conclusão da fiscalização para incluí-los como responsáveis solidários pelo crédito, uma vez que não consta, no corpo do lançamento tributário, indicação do motivo que originou a inclusão dos impugnantes no pólo passivo.

A simples alegação que os sócios possuem interesse, ao gerar pela fiscalização a presunção de solidariedade passiva, está nítido que estamos diante de alegações levianas da Sra. Auditora e sem qualquer fundamentação jurídica ou fática para tanto e não possui qualquer nexo com a realidade.

•Logo, se mostra totalmente indevida a inclusão dos impugnantes no pólo passivo do lançamento em apreço, ante a falta de indicação de elementos que demonstram de forma irrefutável a ocorrência dos requisitos exigidos pela legislação tributária.

1.6.1DA EXCLUSÃO DOS IMPUGNANTES COMO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS DO LANÇAMENTO •A agente fiscal não logrou êxito em justificar a inclusão das impugnantes como solidariamente responsáveis, tendo meramente referenciado o interesse comum, caracterizado pela idêntica composição do quadro societário dessas empresas, pelo uso da marca Futurama pelo

motivo de que a constituição social de cada uma dessas pessoas jurídicas decorreu do encerramento das filiais do Futurama Supermercado Ltda.

Não ficou demonstrado, quiçá por provas irrefutáveis, que as pessoas arroladas como responsáveis solidárias teriam qualquer interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Igualmente, a sugestão de caracterização de fundo de comércio, timidamente suscitada pela agente fiscal ao mencionar que a constituição social de cada uma dessas pessoas jurídicas decorreu do encerramento das filiais do Futurama Supermercado Ltda não encontra guarida na documentação angariada pela fiscal, sequer na legislação pátria.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional estabelece que os sócios somente respondem com os seus bens pessoais se atuarem com excesso de poderes ou com infração de lei ou do contrato social, prova que deve ser feita pela fiscalização.

No âmbito tributário, o redirecionamento da obrigação pelo crédito tributário para o sócio da sociedade, somente pode ser feito mediante prévia comprovação, pela fiscalização, de atos ilegais e contrários ao contrato social. No presente caso a fiscalização não fez qualquer prova nesse sentido. Abona-se o argumento com a citação de Hugo de Brito Machado.

Além disso, o ato de aplicar a norma é dever da administração pública e o sistema normativo cria caminhos e recursos para conferir a atuação da administração atributos que revistam seus atos de legalidade bem como de situá-los no ordenamento jurídico de forma a respeitar os princípios constitucionalmente garantidos, com a finalidade precípua de sempre atender a supremacia do interesse público.

Desta forma, permeia seus procedimentos de oportunidades dadas ao sujeito passivo da obrigação, sendo uma entre tantas, a possibilidade de impugnar administrativamente o ato de lançamento, procedimento este que propaga efeitos e garante o acesso a ampla defesa.

Para instruir o procedimento administrativo é necessária a colheita de provas indispensáveis à identificação do fato jurisdicionado, de forma a conhecer a verdade material que se submeterá à norma.

Alberto Xavier explica que o Direito Tributário é de natureza indisponível, ou seja, nem o fisco pode deixar de aplicar a norma nem o contribuinte pode pagar tributo que não seja devido. E, ainda, que a Administração não pode prescindir das diligências probatórias previstas em lei para pleno conhecimento do objeto. Assim, no exercício de sua função a administração fiscal tem o dever de provar a ocorrência do fato do qual decorreu a aplicação do Direito, é dele o ônus da prova.

Logo, ao analisar o presente feito depara-se que a fiscalização não cumpriu com o seu onus probandi ao demonstrar que os impugnantes agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto que demonstram a falta de materialidade dos fatos

ocorridos, ou seja, não restou demonstrada a legalidade da inclusão dos mesmos como responsáveis solidários.

Requer-se a exclusão dos sócios impugnantes do pólo passivo, ante a falta de prova concreta sobre alguma conduta indicada no “caput”, do artigo 135, do CTN, bem como, pela falta de motivação para sua inclusão, bem como, por conseguinte, das demais empresas onde esses figuram em seu quadro societário.

Da não ocorrência da responsabilidade das demais empresas A responsabilidade por sucessão tributária em razão de aquisição de fundo de comércio está tratada no Código Tributário Nacional no artigo 133, incisos I e II.

Essa forma de sucessão sempre deixou margem a dúvidas porque envolve conceitos diversos daqueles estudados no Direito Tributário, devendo ser analisado, ao início, o conceito puramente comercial sobre o que é o fundo de comércio.

Segundo Rubens Requião, o fundo de comércio ou estabelecimento comercial é o instrumento da atividade do empresário. Com ele o empresário comercial aparelha-se para exercer sua atividade. Forma o fundo de comércio a base física da empresa constituindo um instrumento da atividade empresarial.

O pensamento de outrora estava intrinsecamente vinculado ao estabelecimento físico do empresário. Com o tempo, verificou-se que o conceito de fundo de comércio tornou-se cada vez mais abrangente, tomando forma em tudo que possa caracterizar como ativo da empresa.

O fundo de comércio é muito mais que o simples estabelecimento empresarial, é todo o ativo e passivo que engloba a empresa, desde seus bens móveis, utensílios, mercadorias, até seus clientes, lista de fornecedores, empregados e funcionários, marcas, registros comerciais e industriais, etc.

Caso tenha havido somente a ocupação do espaço físico, e dos móveis e utensílios do antigo empresário (como no caso dos autos), mesmo que seja no mesmo ramo de atividade mercantil, não haverá sucessão tributária. Estamos diante de um quadro onde haverá uma nova empresa apenas se fixou no mesmo espaço outrora utilizado por outro lojista. Abona-se o argumento com passagem atribuída a Joaquim Roque Volkweiss.

O Poder Judiciário, conforme exemplos de julgados citados na impugnação, já vem há tempos julgando casos em relação à aquisição de fundo de comércio, entendendo que a simples utilização do local onde havia estabelecido empresa do mesmo ramo comercial não caracteriza a transferência do fundo de comércio.

Portanto, no caso concreto, com base na doutrina e jurisprudência consolidadas, não existirá sucessão tributária por parte dos impugnantes, uma porque estabelecidas em locais diversos do local da autuada, e segundo que a autuada encontra-se em plena atividade e

regularmente inscrita no cadastro da Secretaria da Fazenda, sendo pessoa jurídica totalmente distinta das demais.

Além disso, a agente fiscal ao relatar suas conclusões no termo de verificação sobre a suposta existência sujeição passiva solidária, somente se alicerçou no simples fato de as defendentes terem interesse comum por fazerem uso da mesma marca e terem seu quadro social composto pelas mesmas pessoas, deixando, contudo, de trazer aos autos quaisquer provas e fundamentos que justificassem a inclusão.

O ato de aplicar a norma é dever da administração pública e o sistema normativo cria caminhos e recursos para conferir a atuação da administração atributos que revistam seus atos de legalidade bem como de situá-los no ordenamento jurídico de forma a respeitar os princípios constitucionalmente garantidos, com a finalidade precípua de sempre atender a supremacia do interesse público.

Desta forma, permeia seus procedimentos de oportunidades dadas ao sujeito passivo da obrigação, sendo uma entre tantas, a possibilidade de impugnar administrativamente o ato de lançamento, procedimento, este, que propaga efeitos e garante o acesso a ampla defesa.

Para instruir o procedimento administrativo é necessária a colheita de provas indispensáveis à identificação do fato jurisdicionado, de forma a conhecer a verdade material que se submeterá à norma.

Alberto Xavier explica que o Direito Tributário é de natureza indisponível, ou seja, nem o fisco pode deixar de aplicar a norma nem o contribuinte pode pagar tributo que não seja devido. E, ainda, que a Administração não pode prescindir das diligências probatórias previstas em lei para pleno conhecimento do objeto. Assim, no exercício de sua função a administração fiscal tem o dever de provar a ocorrência do fato do qual decorreu a aplicação do Direito, é dele o ônus da prova.

Logo a fiscalização não cumpriu com o seu onus probandi ao trazer aos autos apenas presunções, despidas de qualquer fundamentação legal minimamente plausível a justificar a responsabilização solidária das impugnantes, fatos esses que demonstram a falta de materialidade dos fatos ocorridos.

Mostra-se indevida e arbitrária a inclusão das defendentes como responsáveis pela autuação, haja vista ser estranha à relação obrigacional traduzida pelo art. 133 ou pelos referenciados artigos 121 e 124 do Código Tributário Nacional, devendo ser excluídas como responsáveis solidárias.

Da não responsabilização dos impugnantes pelas multas fiscais Sobre a responsabilidade dos impugnantes pelas multas aplicadas aplica-se o mesmo fundamento apresentado no item anterior.

A doutrina tem apresentado argumentos em favor da não inclusão das multas, especialmente de caráter punitivo, ao responsável solidário, por analogia ao sucessor, dividindo-os em três tópicos, quais sejam: a) o princípio da pessoalidade da pena; b) a despeito de a redação do art. 129 do CTN se referir a créditos tributários, os demais dispositivos que integram a seção do CTN fazem menção exclusivamente a “tributos”, cuja definição legal exclui expressamente as sanções de atos ilícitos (art. 3º); c) o legislador, mesmo na hipótese que empregou a expressão obrigação tributária para demarcar o âmbito da responsabilidade (art. 134), limitou seu alcance às sanções de caráter moratório. Abona-se o argumento citando Luciano Amaro.

Diante de Luciano Amaro, constata-se que o artigo 133 do CTN é claro ao determinar que aquele que adquiriu o fundo de comércio ou estabelecimento comercial responderá pelos tributos relativos ao fundo devidos até a data do ato.

A exigência da multa pecuniária lançada no presente auto de infração afronta preceitos constitucionais e legais.

É fato incontroverso que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (art. 3º)

Diante do conceito de tributo não há que falar na responsabilização dos defendentes sobre multas pecuniárias provenientes de ato ilícitos, haja vista que o auto de infração fora motivado pela omissão de apresentação de documentação fiscal que estava em poder da alienante. Nesse sentido é o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Logo, entender de forma contrária é ferir a própria Constituição Federal, que em seu artigo 5º, inciso XLV, determina que a pena não pode ultrapassar a pessoa do infrator, por ser inaceitável que alguém seja castigado por um ato que não cometeu, vetando, conseqüentemente, a transmissão da multa fiscal aos sucessores tributários.

princípio constitucional da personalização da pena, indubitavelmente, é o precípua motivo de ser impossível transferir aos sucessores tributários as multas fiscais de responsabilidade de seu antecessor.

Tal disposição constitucional, per si, tem o condão de justificar e autorizar a inconstitucionalidade da transferência desse ônus à defendente. Com efeito, a multa fiscal, ostentando autêntica natureza de pena, está adstrita ao referido princípio constitucional e, por isso, não pode ultrapassar da pessoa do infrator (antecessor) para atingir o sucessor tributário.

Por outro lado, também é consagrado pela Constituição Federal em seus artigos 5º, “caput” e 150, inciso II, o princípio da isonomia ou do tratamento igualitário entre os contribuintes. De acordo com este princípio, entre outras coisas, é vedado ao legislador estabelecer discriminação entre os iguais, que devem ser tratados igualmente.

O Código Tributário Nacional, no artigo 133, § 1º, estatui que é proibida a cobrança de tributo ao adquirente de fundo de comércio mediante alienação judicial. A aludida disposição da lei tributária, confere um benefício ao sucessor tributário falimentar.

Tal benesse legal, sob o crivo da Constituição Federal, deve estender-se a todos os demais sucessores tributários, porquanto é vedado ao legislador à discriminação entre iguais (sucessores), que devem ser tratados igualmente.

Esse é também o entendimento abarcado pelo Código Tributário Nacional, que nesse assunto, encontra-se em perfeita harmonia com as disposições emanadas da Constituição Federal. O fato de o CTN ter utilizado, em seu artigo 129, da expressão “crédito tributário”, não induz afirmar, como pensa a fiscalização, que se tenha permitido que a multa pecuniária seja transferida aos sucessores tributários, tendo por supedâneo o fato de esta estar compreendida no crédito tributário.

Essa colocação deve ser analisada com sérias ponderações, requerendo interpretação sistemática e não meramente literal das disposições legais pertinentes.

A multa pecuniária é um instituto anômalo aos demais ali reunidos, porquanto não nutre qualquer vínculo com o tributo, objeto daquele crédito, enquanto todos os demais componentes agregados, decorrem diretamente do tributo, sendo-lhe seus consectários lógicos.

Infere-se, pois, que somente a existência de um motivo especial teria levado o legislador tributário a quebrar aquela harmonia lógica empregada na reunião dos elementos para formação do crédito tributário (o pagamento do tributo e seus decorrentes consectários), para nele fazer inserir um instituto com características totalmente diversas, sem guardar qualquer identidade com os que havia agregado até então, pois com a aglutinação dos institutos não visava o Código, por óbvio, contradizer suas próprias disposições.

Indagando a natureza jurídica e as peculiaridades de cada um dos institutos que o compõem, deduz-se que essa inclusão, deu-se, unicamente, por uma medida de política fiscal, pois tributo e multa não se confundem, segundo a dicção do próprio CTN.

Dessa forma, o objetivo da lei ao permitir a inclusão da multa pecuniária dentro do conceito de crédito tributário foi beneficiar o Fisco, facilitando-o em sua atuação num eventual processo de execução fiscal, que abrangeria de uma só vez, não só apenas o genuíno crédito fiscal (tributo e seus consectários), mas também a multa sancionatória.

Portanto, a idéia da lei foi exatamente conferir um compreensível privilégio ao Poder Público em sede de execução fiscal e não determinar que tributo e multa tivessem um tratamento jurídico igualitário.

Assim, a benemerência da lei para com a Fazenda Pública não tem o condão de ocasionar a fusão desses institutos para conferir-lhes o mesmo destino. Isto é, embora reunidos pelo CTN sob a mesma denominação, o crédito fiscal, oriundo do dever de pagar o tributo, não

pode ser confundido com o dever de pagar a multa fiscal, pois tributo e multa, são institutos diversos.

Veja-se que já é preciso verdadeira profissão de fé para aceitar que ambos possam ser agregados sob a mesma nomenclatura. Agora asseverar que em virtude dessa aglutinação legal ambos vieram a tornar-se um único e idêntico instituto é uma “aberração jurídica” que merece o repúdio jurídico.

O crédito pelo tributo advém de um vínculo jurídico existente entre a Fazenda Pública e o devedor tributário que dá origem a um liame jurídico entre tais partes, conferindo a elas direitos e deveres no âmbito dessa relação.

A multa, por sua vez, decorre da prática de uma infração à lei, inexistindo qualquer vínculo jurídico entre o Fisco e o infrator, mas apenas o dever do Estado de punir a transgressão da lei que resulta de um mandamento da própria lei em razão do ilícito praticado.

Diante da prática de uma infração, surge para o Estado em decorrência da outorga legal, o dever e não o direito de punir.

No que tange ao crédito tributário, tendo em vista o liame jurídico existente entre Fisco e devedor nasce para a Fazenda Pública o direito de receber o valor tributário devido, pois este é direito subjetivo do Estado.

Contudo, em relação à multa, inexistente qualquer relação jurídica entre o Erário Público e o transgressor, mas, tão-somente, o dever de punir do Estado que está adstrito à pessoa do infrator e somente a ele.

Em suma, no crédito tributário há o direito subjetivo do Estado em recebê-lo, enquanto na multa há o dever do Estado em punir o transgressor.

Disso resulta a tranqüila plausibilidade da interpretação acima exposta, pois tributo e multa, sendo institutos diversos, não podem comportar o mesmo tratamento jurídico.

É esse o motivo, pelo qual se autoriza a transmissão aos sucessores dos tributos devidos pelo antecessor, porquanto em relação a estes, há o direito indisponível do Estado na percepção do crédito.

O mesmo não ocorre com a multa pecuniária, pois havendo apenas o dever do Estado em punir o autor da infração, é evidente a impossibilidade de que sejam irrogadas aos sucessores tributários. Permitindo-se também a transmissão da multa pecuniária, estaríamos admitindo a existência de um direito subjetivo de punir do Estado, o que não se coaduna com a ciência jurídica, pois a aplicação de uma sanção não pode jamais ser convertida em uma relação jurídica.

Portanto, admitir a possibilidade de transmissão da multa fiscal, como deseja o Fisco, tendo por arrimo a interpretação isolada de um vocábulo utilizado pela lei, seria acenar para

uma indevida conversão da aplicação de uma sanção em relação jurídica que pudesse se prolongar no tempo para castigar outros que não o agente responsável pela violação da lei.

Por todos esses apontamentos, a melhor maneira de se interpretar o vocábulo “crédito tributário”, lançado no artigo 129 do Código Tributário Nacional, é como sendo sinônimo das expressões “impostos” e “tributos”, que foram utilizadas, a seguir, pelo mesmo legislador, na redação dos artigos 130 a 133.

emprego dos diferentes vocábulos trata-se, unicamente, de mero recurso literário perfeitamente válido e muito comum para evitar a repetição de palavras em orações ou períodos oracionais próximos.

Por outro lado, conquanto tenha feito uso no artigo 129 da expressão “crédito tributário”, o Código ao disciplinar de forma específica a responsabilidade dos sucessores, em seus artigos 130 a 133, não mais a utilizou, substituindo-a, em todas as situações, pelas expressões “impostos” e “tributos”, vocábulos estes que não abrangem e não se confundem com a multa fiscal, consoante dispõe o artigo 3º do CTN, afirmando expressamente a dicotomia existente entre tributo e multa, institutos amplamente diversos e inconfundíveis.

Dessa maneira, não prevalece o argumento daqueles que sustentam que a expressão “tributo”, lançada pelo Código Tributário Nacional, englobaria também as multas fiscais, que seriam, então, transmitidas na sucessão tributária, sob o argumento de que se assim não fosse, a disposição constante do artigo 134, parágrafo único do Código, seria inócua e isso estaria em frontal dissonância com o preceito hermenêutico de que a lei não consagra dispositivos desnecessários.

Essa assertiva também não procede. Em primeiro lugar, porque emprega critérios diversos de interpretação, ora pautando-se por critérios literais como o utilizado em relação à disposição constante no artigo 129 e ora abandonando esse critério ao analisar os artigos 130 a 133.

O certo é que ou o critério de interpretação é útil para esclarecer todos os dispositivos ou não é útil para esclarecer nenhum. O que não pode ser aceito é a transmutação da diretriz interpretativa para que se consiga justificar um entendimento postulado.

Por outro lado, acolhendo essa interpretação, teríamos que admitir que o Código Tributário Nacional se contradiz em suas próprias determinações, porquanto ou o tributo não se confunde com a multa conforme a disposição constante no artigo 3º, ou são ambos o mesmo instituto conforme querem alguns doutrinadores, ao afirmarem que as expressões “impostos” e “tributos”, lançadas pelo CTN nos artigos 130 a 133, devem ser entendidas no sentido de englobarem também as multas.

Ademais, a aceitação dessa posição importa na admissão da possibilidade de que através de uma simples interpretação legal se autorize a alteração da natureza jurídica de um determinado instituto para conferir-lhe uma nova roupagem mesmo que em contraposição a

todas as demais determinações legais e assim permitir que se consiga conciliar entre si, por força de mera interpretação, institutos que por sua índole são inconciliáveis.

De outra parte, entender que a multa é intransmissível ao sucessor não é tornar inócua a redação do artigo 134, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Pelo contrário, nessa disposição, o Código autoriza, expressamente, a transmissão das multas moratórias aos responsáveis tributários em sentido estrito.

O Código consagra dois entendimentos: de que não se permite a transmissão de multas de índole punitiva, mas apenas de multas moratórias; e de que a transmissão dessas multas deve ser feita de forma expressa.

Destarte, apenas confirmou o Código Tributário Nacional, em irrestrita consonância com suas próprias anteriores disposições, de que no silêncio da lei (como ocorre em relação aos sucessores), não há que se cogitar de qualquer responsabilidade por multa, já que essa responsabilização deve ser feita de forma expressa.

Observe-se que as disposições legais relacionadas à matéria resultam esclarecedoras e suficientemente coerentes entre si, não abarcando qualquer contradição.

Assim, procedendo-se a uma interpretação sistemática e mesmo teleológica do CTN e dos institutos jurídicos em questão, denota-se, de forma manifestamente desnublada, que o Código não autorizou a transmissão da multa à defendente, que responde apenas pelos tributos devidos pelo antecessor até a transferência do fundo de comércio.

Ademais, a interpretação no sentido de ampliar a extensão dos vocábulos “impostos” e “tributos” utilizado pelo Código nos artigos 130 a 133, para nele também englobar as multas, é rechaçada pelo próprio CTN, nas disposições em que disciplina as formas de interpretação da lei tributária, consagrando no seu artigo 112, a vedação à interpretação extensiva de normas punitivas e o princípio da interpretação mais favorável ao agente, que como visto, é princípio inerente às multas fiscais (in *dúbio pro contribuinte*).

Portanto, a desejada interpretação, refoge, inclusive, das técnicas hermenêuticas adotadas pelo próprio Código, deixando transparecer o amplo desacerto em que incorre esse entendimento.

Além disso, a interpretação jurídica não pode conduzir a ilogicidade da legislação interpretada, o que aconteceria se fosse aceito o argumento pela possibilidade do sucessor responder por multas aplicadas ao sucedido.

Admitir a possibilidade da multa ser irrogada aos sucessores, além de um único parágrafo, conduziria a inocuidade de diversos preceitos do Código Tributário Nacional, afirmando que estariam totalmente desprovidos de lógica, já que afirmaria que a confissão do autor é suficiente para elidir a sua punibilidade, mas a sua morte não; que ora tributo e multa seriam institutos diversos, e ora seriam o mesmo instituto, o que é inconcebível.

Por derradeiro a multa possui algumas características ínsitas que a tornam indissociável da pessoa do infrator, inexistindo qualquer motivação para que seja transmitida aos sucessores. Entre essas características peculiares, destaca-se o pressuposto ensejador e o objetivo principal da aplicação da multa.

A multa tem como pressuposto ensejador uma determinada conduta que acarreta em transgressão de um dever tributário, autorizando a imposição da penalidade.

Na sucessão, por seu turno, inexistente esse pressuposto ensejador da aplicação da multa, não havendo qualquer supedâneo lógico ou jurídico para que seja transmitida ao sucessor, pura e simplesmente, por ocasião do evento sucessório.

Por outro lado, a multa tem por objetivo a cominação de um castigo ao transgressor de um preceito legal tributário, desencorajando-o da prática de novas infrações tributárias, pois, como visto, o Código Tributário Nacional adotou claramente o princípio do caráter penal das sanções tributárias.

Por isso, não há razão para sua transmissão ao sucessor tributário, já que este não transgrediu qualquer dever tributário e não necessita da reprimenda legal, sendo incabível que venha a ser penalizado com tal gravame.

Assim, por todos esses motivos, oriundos de uma interpretação sistemática dos diversos dispositivos legais consagrados pelo próprio CTN, conclui-se que a responsabilidade tributária dos sucessores, consagrada especificamente no artigo 133 do Código Tributário Nacional, não compreende as multas, alcançando apenas os tributos devidos pelo sucedido.

Não bastasse arcar com a “penalidade” dos tributos, penalizar novamente o sucessor, com o pagamento das multas fiscais devidas pelo antecessor, seria realmente ferir os ditames da equidade e do bom senso, integrantes e indissociáveis da idéia de Justiça.

Diante do exposto requer-se a exclusão das multas em relação aos impugnantes.

Da impugnação do lançamento Na seção da impugnação intitulada “IV-Da impugnação do lançamento”, a defesa reitera textualmente todo o conteúdo da impugnação anterior, tanto no concernente a questões que considera como preliminares, como nas questões que considera dizerem respeito ao mérito do lançamento fiscal. A única mudança que se observa é que, nas orações em que aparece na impugnação anterior o sujeito “impugnante”, este é substituído pela expressão “autuada”. Assim, torna-se desnecessário relatar novamente aqui o conteúdo dessa fração da impugnação, que vai do fim da sua página 33 à primeira metade da página 118, limitando-se a fazer remissão à seção deste relatório que se ocupa do conteúdo respectivo da primeira impugnação.

1.7DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO Conclui-se, desta forma, que o auto de infração, ora impugnado, apresenta nulidades insuperáveis, seja do ponto de vista do cerceamento do

direito à ampla defesa e ao contraditório, seja, ainda, pela completa desconexão entre os fatos narrados e os fatos realmente ocorridos.

De outro lado, ingressando no mérito dos valores considerados como créditos pertencentes à autuada para efeito de incidência do IRPJ e reflexos na forma do art. 42 da Lei 9.430/96, ficou demonstrado à sociedade que tais valores não ingressaram para o patrimônio da autuada não sendo lucro ou faturamento seu que pudesse ensejar a incidência da referida norma, razão pela qual requer seja excluídos da base de cálculo do lançamento.

Além disso, os impugnantes demonstraram que a inclusão no pólo passivo como responsáveis solidários pelos créditos tributários, afrontam diversos dispositivos constitucionais e legais, em especial os artigos 133 e 135 ambos do CTN.

Portanto, em face dos argumentos expendidos, os impugnantes requerem o regular conhecimento e remessa para a competente Delegacia da Receita Federal de Julgamento, com o fim de que seja julgada integralmente procedente a presente impugnação, e seja reconhecida a ilegal e arbitrária inclusão dos defendentes como responsáveis tributários solidários, bem como a extinção do crédito tributário, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo dele decorrente.

Por fim, pugnam porque todas as futuras publicações e intimações inerentes ao presente feito sejam efetuadas em nome do advogado Laércio Benko Lopes, sob pena de nulidade processual dos atos realizados (art. 236, §1º, CPC), procedendo-se às anotações de estilo, incluindo seu nome na contracapa dos autos.

Em sessão de 18 de agosto de 2015 (e-fls. 1.747) a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2010

ARBITRAMENTO DE LUCROS

Será arbitrado o lucro do contribuinte cuja escrituração contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CSLL - PIS - COFINS - MULTA REGULAMENTAR O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA

Sujeitar-se-á a um acréscimo de 50% no percentual da multa de ofício imposta em razão do lançamento de ofício o contribuinte que deixar de atender intimação dentro do prazo fixado para prestar esclarecimento ou apresentar os livros e os documentos especificados na legislação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - INTERESSE COMUM

São solidariamente obrigadas as pessoas físicas e jurídicas que tenham, comprovadamente, interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

ENVIO DE INTIMAÇÕES A INTERESSE DIVERSO DO DOMICÍLIO FISCAL DO SUJEITO PASSIVO Não existe nenhuma disposição legal que autorize o envio de correspondência ou intimação ao domicílio do advogado do contribuinte, ainda que regularmente constituído, nem a qualquer outro endereço que não se caracterize como o domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientes da decisão de primeira instância, tanto a pessoa jurídica autuada, quanto as pessoas físicas e jurídicas responsabilizadas apresentaram Recurso Voluntário em conjunto (e-fls. 1864), no qual expõe os fundamentos de fato e de direito que serão desenvolvidos no voto.

Ao final, pede a revisão do Acórdão da DRJ no sentido de que seja deferido seu pleito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAFAEL ZEDRAL**, Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DO MÉRITO

De início, há que se observar que o texto do Recurso Voluntário, que agrega a defesa de todos os contribuintes envolvidos (empresa atuada e contribuintes responsabilizados) repisa os mesmos argumentos da impugnação.

Excluindo o tópico sobre a inclusão das demais pessoas jurídicas e físicas no polo passivo, que demais falaremos, o Recurso Voluntário, assim como na impugnação, ocupa longas páginas para tratar de temas irrelevantes à presente lide, o que nos dá a impressão de que estes trechos faziam parte de outro processo e foram aqui adicionados por erro.

Refiro-me aos tópicos “2.3. DA IRREGULAR QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO”; 2.4. DA VEDAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DE PROVA ILÍCITA; 2.5. DA FALTA DE PROVA E DA INCOERÊNCIA LÓGICA DA PRESUNÇÃO DE FATURAMENTO/LUCRO, que iniciam a partir da e-fls. 1908 e terminam na e-fls. 2009, onde a atuada discorre longamente sobre a ilegalidade de uma inexistente quebra de sigilo bancário realizada pelo Fisco.

Pela leitura dos autos, sabe-se que o presente lançamento foi motivado pela não apresentação de livros fiscais, resultando na apuração do Lucro Arbitrado.

Em nenhum momento há referências nos autos de obtenção de informações bancárias da atuada, fato que não fugiu à análise do relator do Acórdão recorrido:

“Os impugnantes mais uma vez se equivocam ao dedicar considerável parte de sua defesa a contestar procedimento que a fiscalização não adotou. Segundo se queixam, teria havido quebra irregular do sigilo bancário da atuada, em virtude de a fiscalização supostamente ter usado informações de suas contas bancárias para apurar omissão de receita, sem que antes obtivesse autorização judicial para tanto. Objetam, com o mesmo argumento, de que teria havido violação do princípio constitucional que veda o uso de prova ilícita.

Todavia, conforme já demonstrado em subseção precedente deste voto, a fiscal atuante em nenhum momento recorreu a dados bancários para efetuar o lançamento.

Não consta dos autos nem sequer uma intimação para que a atuada, durante a auditoria fiscal, fornecesse dados ou documentos relativos a sua movimentação bancária. Não foi imputada nenhuma omissão de receita que tenha como fundamento legal o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Em realidade, as exigências fiscais decorrem de arbitramento de lucro, motivado por omissões e deficiências

da escrituração mercantil e fiscal da atuada, e o lucro arbitrado teve como base de cálculo a receita bruta declarada pela atuada ao fisco estadual paulista.”

Também é estranha aos autos o teor do tópico “2.7. DA REVOGAÇÃO DA MULTA DO ARTIGO 44, I, PARÁGRAFO 2º, DA LEI Nº 9.430/96 DE 112,5% PARA 50%”, que trata da multa sobre o não recolhimento de estimativas. Ocorre que o lançamento fiscal não lançou esta multa, mas apenas, como já dito, apurou IRPJ e reflexos sobre o Lucro Arbitrado em vista da não apresentação de livros fiscais.

No tópico “2.9. DO NÃO PREENCHIMENTO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IRPJ, CSLL, COFINS E PIS” a recorrente repisa o argumento da quebra de sigilo bancário:

“Portanto, se mostra totalmente indevida o lançamento ora proposto pela fiscalização, pois, como bem exposto pelo mestre Roque A. Carrazza, em nenhum momento ficou demonstrado que a Recorrente teve algum ganho patrimonial, pelo contrário, **os próprios extratos bancários utilizados pelo Fisco, demonstram que a Recorrente sempre teve as contas negativas, descaracterizando por completo a presunção de lucro e faturamento realizada pela Fiscalização.**”

E em relação aos fatos e às conclusões efetivamente apresentadas pela autoridade fiscal no auto de infração, a atuada não apresenta nenhum argumento em seu favor, nem indiretamente.

Não há no Recurso Voluntário nem a menção ao arbitramento do lucro, muito menos aos motivos que levaram a autoridade a adotar este método de apuração.

O que não é de causar surpresa visto que o Recurso Voluntário inicia nos primeiros parágrafos do seguinte modo:

“Pretendeu, assim, o Auto de Infração, ora impugnado, imputar lucro (não declarado) à Atuada, por conta de movimentação financeira, **tendo como base fática as movimentações realizadas nas contas-correntes da Atuada junto a instituições financeiras.** Ressalte-se que tais contas sofreram a IRREGULAR QUEBRA DE SIGILO BACÁRIO, conforme confirmado pela própria Fiscalização às fls. 3 do “TERMO DE CONSTATAÇÃO”.”

Ou seja, desde o início do texto, o Recurso Voluntário não ataca os fundamentos de fato e de direito que motivaram o arbitramento do lucro.

Portanto, há que se manter o lançamento fiscal, calculado pelo Lucro arbitrado em vista da não apresentação de livro registro de inventário do ano-calendário de 2010.

Ademais, além do lançamento de IRPJ e reflexos pelo Lucro Arbitrado, houve também lançamento de multa por atraso na entrega de arquivos magnéticos (e-fls. 1386). Esta multa não é mencionada nas peças de defesa da empresa atuada.

Portanto, voto por manter o lançamento pelo Lucro arbitrado e a multa pelo atraso na entrega de arquivos magnéticos.

DA NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS , CONFORME ENTENDIMENTO DO STF.

A Recorrente reitera do pedido de exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme orientação do STF.

A decisão recorrida negou provimento à pretensão da Recorrente por entender que, no momento em que foi proferida a decisão (2015), não havia decisão do vinculante do STF sobre o tema.

Ocorre que, em 13/05/2021 o Supremo Tribunal Federal julgou os embargos declaratórios opostos pela PGFN ao Recurso Extraordinário 574.706. Confira-se:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 - DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS”-, RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS. (RE 574706 ED, Rel. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 13/05/2021, Processo Eletrônico DJe-160, Divulg. 10-08-2021, Public. 12/08/2021) (grifo nosso)

A decisão do STF nos embargos teve a seguinte parte dispositiva:

O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS

destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).” (grifo nosso)

Em 24/05/2021, foi publicada a Ata no 14, de 13/05/2021 (DJE no 98), divulgada em 21/05/2021, dando publicidade ao decidido. Posteriormente, foi publicado o Parecer SEI 7.698, de 2021, aprovado pelo despacho PGFN/ME no 246 em 26/05/2021 que, por sua vez, ratificou o decidido pelo STF. Confira-se excerto:

1. Considerando o recente julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, dos embargos de declaração opostos contra o acórdão do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (tema nº 69 de repercussão), a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CRJ) (...). 11. Em suma, portanto, dois foram os principais comandos do julgamento realizado (...). a) os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e requerimentos administrativos protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e b) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais. (...) 14. Essa orientação é relevante para que a Secretaria Especial da Receita Federal passe a observar, quanto ao tema, o teor art. 19-A, III e § 1º da Lei nº 10.522/2002, de maneira que não mais sejam constituídos créditos tributários em contrariedade à referida determinação do Supremo Tribunal Federal, bem como que sejam adotadas as orientações da Suprema Corte para fins de revisão de ofício de lançamento e repetição de indébito no âmbito administrativo. 15. Essa medida visa a reforçar o absoluto compromisso da Administração Tributária com a Constituição Federal e com o Estado Democrático de Direito e garante máxima efetividade ao comando da Suprema Corte, de sorte que, independentemente de ajuizamento de demandas judiciais, a todo e qualquer contribuinte seja garantido o direito de reaver, na seara administrativa, valores que foram recolhidos indevidamente. (grifo nosso)

Portanto, restou assentado de maneira definitiva pela Suprema Corte o entendimento de que o ICMS destacado nas Notas Fiscais não compõe a base de cálculo para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, sendo que os efeitos da decisão se estendem a todas as ações administrativas protocoladas antes de 15/03/2017 - como é o caso dos presentes autos, no qual a impugnação ao lançamento foi protocolada em 16/06/2014.

Tratando-se de apuração de crédito tributário, compete a unidade de origem da RFB proceder e analisar a documentação dos autos e aferir o valor a ser excluído da autuação.

DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Ademais, esta multa de ofício de 75% foi agravada em 50%, assim motivada pela autoridade fiscal (e-fls. 1391) conforme abaixo:

“Os atos praticados pelo contribuinte, **deixando de atender as solicitações formuladas pelo fisco, no prazo marcado**, dificultaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, **configurando-se a aplicação da multa agravada de 112,5%**, nos termos do artigo 44, inciso I, parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07.” Grifei.

E como bem observou o relator do Acórdão recorrido, a defesa não ataca os fundamentos de fato que motivaram o agravamento da multa, que é o não atendimento de intimações para apresentar documentos, limitando-se a apontar a revogação da norma que fundamenta a multa.

No entanto, recente alteração legislativa promovida na lei 14.689/2023 reduziu a imposição de multas fiscais até o limite de 100%:

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte. (Promulgação partes vetadas)

§ 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional providenciará, de ofício, o imediato cancelamento da inscrição em dívida ativa de todo o montante de multa que exceda a 100% (cem por cento), independentemente de provocação do contribuinte, e ficará obrigada a comunicar o cancelamento nas execuções fiscais em andamento.

§ 2º O montante de multa que exceder a 100% (cem por cento) nas autuações fiscais, já pago total ou parcialmente pelo contribuinte, apenas poderá ser reavido, se não estiver precluso o prazo, mediante propositura de ação judicial, ao final da qual será determinado o valor apurado a ser ressarcido, que será liquidado por meio de precatório judicial ou compensado com tributos a serem pagos pelo contribuinte.”

Mantenho, portanto, o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 100%.

DA RESPONSABILIZAÇÃO DAS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS E FÍSICAS

Neste ponto, divirjo respeitosamente das conclusões da autoridade fiscal, corroborada pelos julgadores da DRJ.

O lançamento fiscal atribuiu responsabilidade tributária à 9 outras pessoas físicas e jurídicas, a saber:

- FADEL HABKA - CPF 021.940.938-26 (sócio administrador solidário);
- FAISSAL HABKA - CPF 010.843.068-59 (sócio administrador solidário);
- FARIZE HABKA - CPF 022.615.608-77 (sócio administrador solidário);
- SUPERMERCADO SANTO AMARO LTDA - CNPJ 10.830.772/0001-04;
- SUPERMERCADO SAVANA LTDA - CNPJ 10.887.035/0001-48;
- SUPERMERCADO GUAICURUS LTDA - CNPJ 10.842.440/0001-40;
- SUPERMERCADO CÁSPER LÍBERO LTDA - CNPJ 10.842.429/0001-80;
- SUPERMERCADO GENERAL JARDIM - CNPJ 10.842.430/0001-04;
- SUPERMERCADO ANGÉLICA LTDA - CNPJ 10.842.431/0001-59

As pessoas físicas e jurídicas acima listas foram responsabilizadas *“em razão do interesse comum, caracterizado pelo quadro societário das pessoas jurídicas, que possuem os mesmos sócios que integram o quadro social do contribuinte, pelo uso da marca Futurama e pelo motivo de que a constituição social de cada uma dessas pessoas jurídicas decorreu do encerramento das filiais do Futurama Supermercado Ltda - CNPJ 68.361.468/0001-45, objeto de procedimento de fiscalização que culminou na formalização do processo nº 19515.722.577/2013-27”*

O termo de encerramento, nas e-fls. 1391, inicia o argumento da responsabilização abordando o teor do artigo 124 do CTN.

Traça um histórico da criação da empresa FUTURAMA SUPERMERCADOS, que originou a criação de outras pessoas jurídicas acima relacionadas, dentre as quais também originou a recorrente autuada, sendo que em todas estas figuram no quadro social os senhores FADEL HABKA, FAISSAL HABKA e FARIZE HABKA.

Conclui que não só os senhores FADEL, FAISSAL e FARIZE HABKA, mas também as pessoas jurídicas das quais eles são sócios, ou seja, o SUPERMERCADO SANTO AMARO LTDA - CNPJ 10.830.772/0001-04; SUPERMERCADO SAVANA LTDA - CNPJ 10.887.035/0001-48; SUPERMERCADO GUAICURUS LTDA - CNPJ 10.842.440/0001-40; SUPERMERCADO CÁSPER LÍBERO LTDA - CNPJ 10.842.429/0001-80; SUPERMERCADO GENERAL JARDIM - CNPJ 10.842.430/0001-04; e SUPERMERCADO ANGÉLICA LTDA - CNPJ 10.842.431/0001-59 **teriam interesse no fato gerador da obrigação tributária**, motivo pelo qual responsabilizou todas estas pessoas físicas e jurídicas.

Com a devida vênia, não vislumbro qualquer interpretação do artigo 124 do CTN que dê amparo a esta conclusão.

A fiscalização tenta argumentar que em verdade havia um grupo econômico de fato, visto que os senhores acima citados eram sócios da FUTURAMA SUPERMERCADOS, os quais criaram outras pessoas jurídicas, também do ramo de supermercado, mas mantendo a mesma marca “FUTURAMA SUPERMERCADOS”. Daí o argumento de que haveria um “interesse comum” entre as pessoas físicas e jurídicas.

Este relator possui uma interpretação restritiva do teor do artigo 124 do CTN, o que significa que, a nosso ver, a autoridade fiscal se equivocou ao responsabilizar “solidariamente” as pessoas físicas e jurídicas.

O artigo 124 trata de extensão da sujeição passiva da obrigação tributária, e não de responsabilização por ato contrário ao Direito, que tem previsão no artigo 135.

Vejamos.

O Capítulo V do CTN tem o título ‘Sujeito Passivo’. A seção I trata de “Disposições Gerais” e inicia com o artigo 121 apresentando as definições das figuras do “contribuinte” e do “responsável”.

O artigo 124, por sua vez, estende o alcance da obrigação tributária às pessoas tenham “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*” e às designadas por lei, em perfeito paralelismo com o artigo 121:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.	Art. 124. São solidariamente obrigadas:
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;	I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei	II - as pessoas expressamente designadas por lei.
	Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Um exemplo didático para compreender o “**interesse comum** na situação que constitua o fato gerador” é o caso dos herdeiros nos tributos devido na sucessão. Há também os tributos vinculados à propriedade, como o IPTU e IPVA, em que são solidários os coproprietários dos imóveis (IPTU) e dos veículos (IPVA).

Assim, o artigo 124 do CTN trata das pessoas que figuram na relação tributária desde o início do fato gerador, em fatos da vida cotidiana ocorridos dentro da normalidade jurídica que geram a obrigação tributária.

Vê-se que é incabível a aplicação do artigo 124 no caso aqui analisado, pois a autoridade fiscal pretendia atribuir a responsabilidade (e não solidariedade) aos sócios apenas pelo fato de figurarem no quadro social da autuada e das demais pessoas jurídicas.

Neste sentido é o entendimento do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator do Resp ^o [1.529.066 - PE](#), que analisava questão semelhante ao caso aqui tratado:

“9. É certo que o CTN preconiza que são solidariamente obrigadas (art. 124, I) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e em seu inciso II, as pessoas expressamente designadas por lei.

10. O art. 124, II do CTN, segundo se entende, não autoriza a responsabilização de quem não tenha sem vinculação ao fato gerador. Eis a lição do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, com essa orientação:

(...) propositadamente, deixamos para o final a menção ao inc. II do art. 124, que declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está **circunscrito ao âmbito da situação factual** contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição. A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico. Falta a ele, legislador competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1996, pp. 216-217).

11. Aliás, a respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, doutrina tributarística orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar aquele liame obrigacional, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN.”

13. Na verdade, como muito bem anotado pelo Professor HUGO DE BRITO MACHADO, discorrendo exatamente sobre esse tipo de responsabilidade, é

fundamental que a pessoa de quem se pretende exigi-la tenha participado do fato gerador:

Pudesse o legislador atribuir a pessoa estranha ao fato gerador de um tributo a condição de devedor solidário deste, restaria amesquinhada a garantia constitucional consubstanciada no desenho das limitações constitucionais do Poder de Tributar, ou, dito com outras palavras, no desenho das competências tributárias atribuídas às pessoas jurídicas de direito público, às quais são constitucionalmente atribuídas parcelas daquele importantíssimo Poder do Estado (Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II, São Paulo, Atlas, 2004, p. 465).

14. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação. Eis o trecho do acórdão proferido no REsp. 859.616/RS:”

Nestes autos, entendo que é cabível apenas a análise da aplicabilidade ou não da responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN, ou seja, se os sócios cometeram atos contrários do Direito.

Ocorre que neste ponto, a autoridade fiscal não apresentou qualquer argumento quanto a atos dos sócios com excesso de poderes, limitando-se a vincular suposta íntima relação entre as pessoas físicas (FADEL, FAISSAL e FARIZE HABK) materializada pela atuação das pessoas jurídicas (os supermercados acima listados), concluindo ao final que se trata de um grupo econômico de fato, motivo pelo qual todos (pessoas físicas e jurídicas) estariam coobrigados dos tributos aqui lançados.

Aliás, há que se atentar que no caso aqui analisado sequer há espaço para debates sobre a definição do que seja ato contrário à lei ou a estatuto social, e muito menos à própria individualização dos atos praticados pelos coobrigados, questão sempre muito polêmica neste CARF.

De fato, o que se tem neste atos é uma simples atuação, que lançou IRPJ e reflexos, calculados pelo Lucro Arbitrado motivado pela falta de apresentação de livro de controle de estoques.

Não vislumbro como a recusa em apresentar um livro fiscal, que inclusive pode ter sido cometida por erro, poderia ocasionar o redirecionamento da exigência fiscal aos sócios apenas por figurar no quadro societário.

Quantos às pessoas jurídica coobrigadas, menos justificado está o lançamento.

Diante do exposto, quanto a este ponto, dou provimento ao Recurso Voluntário para excluir do polo passivo as pessoas físicas FADEL HABKA, FAISSAL HABKA e FARIZE HABKA, e as pessoas jurídicas SUPERMERCADO SANTO AMARO LTDA - CNPJ 10.830.772/0001-04; SUPERMERCADO SAVANA LTDA - CNPJ 10.887.035/0001-48; SUPERMERCADO GUAICURUS LTDA - CNPJ 10.842.440/0001-40; SUPERMERCADO CÁSPER LÍBERO LTDA - CNPJ 10.842.429/0001-80; SUPERMERCADO GENERAL JARDIM - CNPJ 10.842.430/0001-04; e SUPERMERCADO ANGÉLICA LTDA - CNPJ 10.842.431/0001-59.

Intimações encaminhadas aos procuradores.

A recorrente requer que as intimações sejam encaminhadas aos procuradores.

Todavia, tal pretensão não encontra respaldo na legislação de regência, especialmente no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72. Neste diapasão, a matéria foi consolidada no âmbito do CARF por meio da Súmula CARF nº 110:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para:

1. Manter o lançamento de multa por atraso na entrega de arquivos magnéticos;
2. Manter o lançamento dos tributos pelo Lucro Arbitrado;
3. Reduzir a multa de ofício para 100%;
4. reconhecer a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS;
5. Excluir do polo passivo as pessoas físicas FADEL HABKA, FAISSAL HABKA e FARIZE HABKA, e as pessoas jurídicas SUPERMERCADO SANTO AMARO LTDA - CNPJ 10.830.772/0001-04; SUPERMERCADO SAVANA LTDA - CNPJ 10.887.035/0001-48; SUPERMERCADO GUAICURUS LTDA - CNPJ 10.842.440/0001-40; SUPERMERCADO CÁSPER LÍBERO LTDA - CNPJ 10.842.429/0001-80; SUPERMERCADO GENERAL JARDIM - CNPJ 10.842.430/0001-04; e SUPERMERCADO ANGÉLICA LTDA - CNPJ 10.842.431/0001-59.

É como voto.

Assinado Digitalmente

RAFAEL ZEDRAL