



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16641.720051/2018-83  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-005.657 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de julho de 2021  
**Recorrente** CHU COMERCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2015, 2016

**NULIDADE.**

Descabe a arguição de nulidade nos casos em que os Autos de Infração foram lavrados por autoridade fiscal competente e que o procedimento fiscal foi realizado em total consonância com a legislação vigente.

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

Ano-calendário: 2015, 2016

**OMISSÃO DE RECEITA.**

Mantém-se a tributação sobre as bases de cálculo determinadas pela sistemática do Lucro Presumido a partir da receita bruta escriturada no Livro de Apuração do ICMS e informada na ECF, apresentados sob ação fiscal.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES.**

Em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado o que for decidido para o Auto de Infração principal, uma vez que todas as exigências tiveram o mesmo suporte fático.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AGRAVAMENTO.**

É cabível o lançamento da multa qualificada, no percentual de 150%, quando constatadas condutas que configuram, em tese, os crimes capitulados no art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. CONDOTA ESPECÍFICA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES LEGAIS.**

A responsabilização do sócio administrador só é possível com a apresentação de um conjunto probatório robusto e preciso, de modo a individualizar sua conduta, demonstrar o ato ilícito, para só para só assim justificar sua responsabilização, de modo a expor sua esfera patrimonial ao Ente tributante.

A mera constatação da função de administração em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas

dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade ao sócio administrador.

**RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DAS RAZÕES JÁ APRESENTADAS ANTERIORMENTE. APLICAÇÃO DO ART. 57, § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.**

Não havendo novas razões apresentadas em segunda instância, é possível adotar o fundamento da decisão recorrida, a teor do que dispõe o art. 57, § 3º do RICARF, com redação da Portaria MF nº 329/17.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para tão somente excluir o Sr. Fernando Brod Manta, apontado como responsável solidário pelo crédito tributário, do polo passivo da exigência fiscal.

(documento assinado digitalmente)

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves** - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Itamar Artur Magalhães Alves Ruga** - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, José Roberto Adelino da Silva, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Ruga e André Severo Chaves.

Fl. 3 do Acórdão n.º 1401-005.657 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16641.720051/2018-83

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão - 2ª Turma da DRJ/SDR (Acórdão 15-45.718, fls. 434 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente.

Em apertada síntese, a pessoa jurídica omitiu receita bruta da atividade de restaurante, conforme relatório fiscal, sendo a infração enquadrada nos arts. 518, 519 e 528 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

Verificou-se em pesquisa no Portal do Simples Nacional que o interessado era optante desta forma de tributação, tendo sido excluído por excesso de Receita Bruta em 30/11/2014, com efeitos a partir de 01/01/2015 (entre 11/2013 e 10/2014 auferiu uma Receita Bruta de R\$ 4.898.584,05);

Após a exclusão, o interessado não mais recolheu qualquer valor a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tampouco declarou valores em DCTF e também não entregou as ECF e ECD a que estava obrigado com a apuração de seus tributos e contribuições federais, mesmo ainda explorando suas atividades “*como é público e notório na cidade de Pelotas/RS*” conforme relata a Autoridade Fiscal.

Relata a Autoridade Fiscal que, inicialmente, após intimada, a fiscalizada não apresentou a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Apresentou apenas os documentos em meio digital (Livros Diário e Razão de 2015 e 2016) com o recibo do SVA, mas em desacordo com a legislação tributária, a qual preconiza o formato dos Arquivos de Registros Contábeis, em meio digital (Ato Declaratório Executivo (ADE) da Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) da SRF n.º 15, de 23/10/2001 (redação do ADE/Cofis/RFB n.º 25/2010).

Somente em 11/05/2018 a fiscalizada apresentou as ECF com a apuração dos tributos e contribuições federais feita com base no lucro presumido. No entanto, essas declarações foram apresentadas com erro de enquadramento do coeficiente do lucro presumido de parte das receitas, enquadradas em 32%, sendo que o coeficiente correto é de 8% para atividades de restaurantes. Também, não foi preenchido o registro Q100 (livro caixa) da ECF referente ao ano de 2015, obrigatório para as empresas do lucro presumido, que tenham uma receita bruta anual superior a R\$ 1.200.000,00. Em 06/08/2018 a fiscalizada apresentou a ECF retificadora referente ao ano-calendário de 2016 corrigindo esses pontos.

Foi emitido ofício para a Receita Estadual, solicitando cópias das Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIA) que deveriam ter sido apresentadas pela fiscalizada àquele órgão. Em resposta, a Delegacia da Receita Estadual de Pelotas informou que a fiscalizada apresentou as GIAs sem movimento, sem débitos e sem créditos do imposto Estadual, e que “*diante dessas e de outras irregularidades foi lavrado auto de lançamento 0039083527, no qual foi refeita a escrita fiscal para fins de cálculo do ICMS devido*”.

Após ter sido intimada e reintimada, a fiscalizada apresentou os livros de registro e apuração do ICMS com as assinaturas do responsável pela empresa e do responsável pela escrituração.

Em relação ao período de 01/08/2015 a 31/12/2016, efetuou-se o lançamento dos tributos tendo como base a receita bruta do contribuinte registrada nos livros de Registro e Apuração do ICMS e informada pelo contribuinte nas ECF apresentadas. Para o lançamento foi aplicado o coeficiente de 8% da Receita Bruta para apuração das bases de cálculo do IRPJ e de 12% para apuração das bases de cálculo da CSLL. Deixaram de ser considerados neste lançamento os valores declarados pela fiscalizada em DCTF após o início do procedimento fiscal.

Foi aplicada nas infrações a multa de 150%, tendo em vista o volume da receita bruta omitida, que chegou a R\$ 7.810.945,28 no período de 01/08/2015 a 31/12/2016 e ao fato de o contribuinte ter reiterado a prática de omitir as receitas em todos períodos de apuração do imposto entre 01/08/2015 a 31/12/2016, sem a apresentação das ECF a que estava obrigado, “*fatores que indicam a intenção dolosa do contribuinte de suprimir suas obrigações tributárias*”.

Foi atribuída responsabilidade solidária de fato, pelo crédito tributário, ao Sr. Fernando Brod Manta, constando a seguinte motivação: “*pertencia ao quadro societário da fiscalizada como sócio-administrador no período fiscalizado e, após, como administrador da empresa, com poderes de administração previstos em alteração contratual acostada a este processo*”. O enquadramento legal foi o art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172 de 1966.

Consta das fls. 377/379 (AR fl. 385) o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária contra a referida pessoa física.

Em seu recurso voluntário, reitera as alegações expostas na impugnação, discorrendo sobre:

- a) Tratamento diferenciado e favorecido às empresas de pequeno porte;
- b) Presunção relativa da legitimidade do ato administrativo;
- c) Prova emprestada, levantamento pela fiscalização estadual do ICMS, pendente de julgamento, sem ao menos oportunizar o contraditório, cerceamento de defesa;
- d) Inexistência de omissão de receitas;
- e) Ausência de conduta dolosa, solidariedade passiva inexistente;
- f) Multa qualificada, inaplicabilidade por ausência de omissão de receitas; entendeu a interessada que não caberia a “

Segue síntese abaixo:

#### **Preliminarmente**

#### **Do Tratamento Diferenciado e Favorecido À EPP**

– apresentam cópia do Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da contribuinte e alegam que tal documento e mais o enquadramento da empresa no faturamento anual dentro do limite previsto na lei de regência contemplam ao pequeno restaurante o direito aos benefícios conferidos para Empresas de Pequeno Porte – EPP;

– conquanto a LC 123 de 14/12/2006 atribua tratamento diferenciado e favorecido às ME e EPP, a fiscalização agiu em sentido oposto consoante o aludido relatório fiscal

imputando cobrança de tributos e multas, cujo expressivo valor monetário atribuído mostra-se incompatível com a atividade do comerciante;

– o Fisco inaugurou o auto de lançamento ora impugnado tomando como base o lançamento ICMS n.º 0039083527 oriundo do arbitramento, levado a efeito pela fiscalização da Fazenda Estadual, apurado a partir do equivocado conceito de que apenas montante inexpressivo dos produtos estariam sob o tratamento ST, circunstância em perfeito descompasso com a atividade do restaurante em que quase a totalidade dos insumos utilizados na elaboração das refeições postas ao público consumidor, assim como as bebidas consumidas, estão ao abrigo de tributação monofásica via substituição tributária (ST). Aquele famigerado auto de infração foi devidamente impugnado e está pendente de julgamento, logo sendo imprestável para dar guarida ao presente Al contestado pelo contribuinte;

#### **DA PRESUNÇÃO RELATIVA DE LEGITIMIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO**

– colaciona a lição de Paulo Celso B. Bonilha erigida a partir da doutrina italiana que não admite inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos, fonte do direito voltada para alimentar a tese discorrida pela autora;

#### **NO MÉRITO**

#### **IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS DO LANÇAMENTO COM BASE NO AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO PELA FISCALIZAÇÃO ESTADUAL – ICMS**

– o auto de infração tomou por base a escrituração fiscal submetida à fiscalização da Fazenda Estadual, na espécie o livro do ICMS. Entretanto, inadequadamente, a tese de defesa sustentada pelo contribuinte em oposição ao lançamento do tributo estadual a douta fiscalização deixou de incluir no Relatório Fiscal que forra o procedimento administrativo;

– por esta razão, o contribuinte pede vênia para transcrever os fundamentos alinhados no processo fiscal 17140400259085, auto de lançamento n.º 0039083527. ICMS (transcreve);

– diante da robusta prova carreada ao processo administrativo que alberga a ação fiscal movida pelo Fisco Estadual é plausível vislumbrar-se a desconstituição do lançamento do ICMS, por corolário lógico implicando na também nulidade do lançamento ora impugnado, porquanto se estribou naquele auto de infração para motivar a presente autuação;

– evitando tautologia, no escopo de impugnar o lançamento objeto desta oposição, o contribuinte reproduz os fundamentos alinhados na defesa contra o auto de infração lavrado pelo fisco estadual consoante grafado no item 6 da sua impugnação;

– buscando arrimo na doutrina trazida a lume (sobre prova emprestada) pelo consistente estudo jurídico publicado no site JUS.com.br pelo Dr. Rodrigo Saito Barreto (transcreve), vem impugnar, não só (i) a forma de obtenção da prova inserida no processo administrativo estadual, mas acima disso (ii) arguir a ausência da garantia de ampla e irrestrita defesa, visto que a fiscalização simplesmente calcou-se nos livros do ICMS sem ao menos intimar o contribuinte a manifestar-se a respeito do lançamento tempestivamente impugnado e carente de julgamento;

#### **INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS – art. 528, RIR/99**

– o órgão atuador capitulou no artigo 528 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/1999 e alterações vigentes, o lançamento vertido neste processo fiscal. Data máxima vênia, não pode ser equiparada a entrega, mesmo que tardia dos livros

contábeis, mas alfim disponibilizados ao ente fiscalizador, como bem confirma o Relatório Fiscal, com omissão de receitas;

– o exame superficial do Relatório Fiscal leva a entender que a fiscalização da RFB baseou-se no livro de saídas do ICMS para apurar o ingresso da receita que serviu de base à apuração do Lucro Presumido, sequer socorreu-se do arbitramento. O livro de saídas tem lastro na emissão das notas fiscais, na época "cupom fiscal" e atualmente "nota fiscal eletrônica", obrigação tributária acessória dos restaurantes, como na espécie o impugnante;

– destarte, a receita bruta no período narrado no auto de infração, somando R\$ 3.357.510,24, emergiu dos assentamentos nos livros do ICMS que foram tomados como inquestionáveis pela fiscalização da RFB;

– nenhuma passagem do Relatório faz alusão a determinado ponto que viesse importar ao menos em mera presunção de receita omitida;

– a tipificação do artigo 528 do RIR/99 conclama a prova de circunstância específica para caracterizar omissão de receitas, a saber: a) desembolsos superiores aos recursos; b) dispêndios superiores à receita bruta; c) passivo fictício ou improvado; d) diferenças na escrita fiscal; e) saldo credor do caixa; f) depósitos em conta bancária não incluídos na base de cálculo do IRPJ; g) compras – recursos de origem não comprovada; i) divergências entre a receita declarada pelo contribuinte em DIPJ e as receitas de venda de mercadorias apuradas pelo fisco em auditoria fiscal; j) depósitos bancários de origem não comprovadas.

– nessa direção caminha mansa e pacífica a jurisprudência administrativa, consoante noticiam os arestos adiante elencados vindo ao conforto da tese do impugnante a respeito da ausência de omissão de receita, mormente quando o lançamento baseou-se na escrituração do próprio livro do ICMS que registra as saídas das refeições e bebidas comercializadas pelo restaurante anotadas no documentário fiscal emitido regularmente;

– na espécie, a acusação de receita omitida deveria ter alicerce pelo menos em uma das inúmeras hipóteses previstas como omissão ou presunção de omissão de receitas à luz da orientação jurisprudencial emanada do CARF, fato capaz de desconstituir o lançamento, vez que o dispositivo legal eleito: o artigo 528 do RIR/99 (transcreve), interpretado pela jurisprudência e doutrina, adota como fundamento indispensável a caracterizar omissão de receitas somente as hipóteses infra enunciadas. Em apertada síntese, a fiscalização não comprovou omissão de receitas, conquanto o fato não se enquadra na previsão contida no artigo 528 em comento, o que leva à nulidade irremediável do lançamento por carência de tipicidade equivalente a falta de motivação (transcreve jurisprudência);

### **RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO – IMPROCEDÊNCIA POR AUSÊNCIA DA COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA**

– o impugnante desafia a presença de conduta dolosa, sequer alusão neste contexto emerge do Relatório Fiscal. O ente autuador apenas acenou retoricamente pelo enquadramento do fato no artigo 124, I, do CTN (transcreve), sem ao menos esclarecer o motivo de imputar a indigitada responsabilidade tributária, circunstância que espelha indiscutível ausência de motivação (traz jurisprudência judicial sobre interesse comum);

– o simples fato de o impugnante participar do quadro societário, sem que tenha impulsionado conduta dolosa comprovada, é insuficiente para atribuir-lhe o ônus de "responsável tributário", pois não tem as vestes do "interesse comum" à ocorrência do fato gerador. Somente agindo com excesso de mandato ou infringência à lei poderia assumir "responsabilidade tributária" por encargo próprio do sujeito passivo, pessoa jurídica contribuinte impugnante (cita doutrina acerca da prova do dolo e responsabilidade tributária e jurisprudência do Superior Tribunal Federal ementada:

EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO NÃO GERENTE. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS);

**DA MULTA QUALIFICADA DE 150% – AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS**

– o impugnante tem aqui como reproduzidas as razões que alicerçam a tese da "inexistência de omissão de receitas", deixando de reprisá-las para evitar tautologia, sem prejuízo de adotá-las para afastar a incidência da multa qualificada de 150% uma vez não comprovada infração capaz de atrair a exorbitante penalidade;

– forte nos fundamentos aduzidos e com arrimo na jurisprudência do CARF (transcreve ementa), o impugnante suplica pela reforma do lançamento para afastar o agravamento da multa fixada, uma vez que a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus de trazer elementos para os autos que provem a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte de forma a demonstrar que este quis os resultados que os artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 elencam como caracterizadores da fraude, exegese da jurisprudência do CARF vertida no processo 10580.732439/2011-36, cuja ementa transcreve.

**DO REQUERIMENTO**

*EX-POSITIS*, com base nos dispositivos legais invocados, nas provas carreadas aos autos, e conclamando os doutos suprimentos jurídicos de VOSSAS EXCELÊNCIAS, pede o acolhimento integral deste RECURSO VOLUNTÁRIO, com a completa desconstituição do hostilizado Auto de Lançamento, decidindo pela improcedência da AÇÃO FISCAL, implicando na nulidade do o lançamento dos tributos IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, com o acréscimo de multa qualificada e juros, merece ser integralmente desconstituído, vez que a incidência calcada na capitulação do artigo 528 do RIR/99 adotou como referência omissão de receitas comprovadamente inexistente.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 1401-005.657 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16641.720051/2018-83

## Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Em essência, a recorrente apresenta os mesmos argumentos já expostos na impugnação. Dessa forma, utilizo-me da faculdade do art. 57, § 3º do Regulamento Interno do CARF, para transcrever e adotar as razões de decidir consignadas no voto condutor da decisão recorrida, o qual enfrentou adequadamente todas as questões levantadas na defesa exordial, reiteradas na peça recursal.

### ***Do Voto Condutor do Acórdão 15-45.718 - 2ª Turma da DRJ/SDR (fls. 442 e ss.)***

---

A impugnação é tempestiva, assinada pelo representante legal da pessoa jurídica atuada e está em consonância com os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), por isso dela tomo conhecimento.

Com relação à doutrina e à jurisprudência citadas ou transcritas pela impugnante em sua defesa, registre-se que servem apenas como forma de ilustrar e reforçar sua argumentação, não vinculando a administração àquela interpretação, isto porque não têm eficácia normativa.

Portanto, não cabe ao agente do Fisco deixar de aplicar a legislação tributária com base em entendimentos doutrinários contrários à legislação tributária ou com fulcro em decisões judiciais sem efeito erga omnes, em que o sujeito passivo não for parte do processo.

Ademais, a simples leitura de acórdãos não permite uma vinculação imediata à situação em que se enquadra a situação concreta, dada as peculiaridades de cada caso, nem sempre evidenciadas pelas ementas transcritas. Da mesma forma, se utilizadas neste voto, as citações e transcrições jurisprudenciais ou doutrinárias terão como objetivo ilustrar e reforçar o posicionamento desta relatora.

### **DAS PRELIMINARES**

Preliminarmente, a impugnante argui a nulidade dos Autos de Infração por ausência de motivação. Afirma que diante da robusta prova que teria sido carreada ao processo administrativo que alberga a ação fiscal movida pelo Fisco Estadual do Rio Grande do Sul considera plausível a desconstituição do lançamento do ICMS, o que implicaria na também nulidade do lançamento aqui impugnado, pois este estaria estribado naquele Auto de Infração para motivar a presente autuação. Aduz a ausência da garantia de ampla defesa, porque a Fiscalização simplesmente teria se calcado nos livros de ICMS sem ao menos intimar o contribuinte a se manifestar a respeito do lançamento tempestivamente impugnado e carente de julgamento. Alega, ainda, que a autoridade fiscal não teria comprovado a omissão de receita, o que também levaria à nulidade irremediável do lançamento por carência de tipicidade equivalente à falta de motivação.

Sobre o assunto nulidade no processo administrativo fiscal, o artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, dispõe textualmente que:



*Art. 59. São nulos;*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Só há, portanto, duas hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal, e entre elas não se acham as hipóteses arguidas pela impugnante. Na hipótese de o lançamento padecer de semelhantes falhas, deverá ser julgado improcedente, mas não nulo. A nulidade reserva-se para os vícios de natureza puramente processual elencados no art. 59, acima transcrito, enquanto a demonstração de que ocorreu ou não fato constitui matéria de mérito. Portanto, deve-se rejeitar o pedido de declaração de nulidade com base nas alegações de incorrência da infração apontada – omissão de receita. Contudo, a discussão de tais alegações será retomada adiante, neste voto, quando se julgar o mérito do lançamento.

Observe-se, também, que cerceamento do direito de defesa classifica-se como vício processual cujo cometimento pode levar à nulidade do ato. Não obstante, nem por isso cabe acatar a arguição da impugnante.

É verdade que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, assegura o direito à ampla defesa aos litigantes em processo administrativo ou judicial. Note-se, porém, que o texto constitucional alude a litigante, e não meramente a investigado ou fiscalizado. Significa que antes de instaurado o litígio não se pode falar em cerceamento do direito de defesa. Isso porque o procedimento de fiscalização tem natureza inquisitiva.

De acordo com o artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, no âmbito do processo administrativo fiscal, é a impugnação que instaura a fase litigiosa. Já o artigo 15 do mesmo decreto dispõe que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. Logo, é após a ciência do lançamento que se abre ao contribuinte a oportunidade de exercer o seu direito de defesa. Então, ele tem o prazo de trinta dias para ter vistas do inteiro teor do processo e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar.

Ressalte-se que nos Autos de Infração constantes do presente processo foram identificados os fatos geradores, delineadas as matérias tributáveis, calculados os montantes dos tributos devidos, identificados os sujeitos passivos, proposta a aplicação da penalidade cabível, com clara descrição dos fatos e enquadramento legal, abrindo-se o prazo legal para impugnação, com perfeita observância aos princípios constitucionais da legalidade e da ampla defesa e o do contraditório.

A contribuinte teve acesso a todos os elementos constantes das peças de autuação, os quais permitiram identificar o fundamento da exigência fiscal, de forma que a autuada apresentou sua impugnação – no prazo de 30 (trinta) dias da data da ciência da exigência tributária, conforme preceitua o artigo 15 do mencionado Decreto – cujo teor demonstra amplo conhecimento da matéria tratada, exercendo plenamente o seu direito de defesa.

Assim, deve-se rejeitar arguição de nulidade.

Passa-se à análise das questões de mérito.

A matéria em discussão cinge-se às receitas auferidas pela contribuinte, no período autuado, provenientes da atividade de restaurante, obtidas com base nos registros contidos no Livro de Apuração de ICMS e informadas na ECD (apresentada após o

início do procedimento fiscal), tributadas pela sistemática do Lucro Presumido, regime de tributação correspondente à opção da contribuinte, informada em resposta à intimação fiscal, uma vez que, quando do início do procedimento fiscal, a contribuinte, excluída do Simples em 30/11/2014, com efeitos a partir de 01/01/2015, encontrava-se omissa em relação à transmissão da ECF e ECD a que estava obrigada, com a apuração de seus tributos e contribuições administradas pela RFB, assim como não havia declarado débitos em DCTF, tampouco efetuado recolhimentos a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Em linhas gerais, a contribuinte afirma que a Fiscalização: teria agido em sentido oposto ao que está preconizado na Lei Complementar n.º 123, de 2006, que atribui tratamento diferenciado e favorecido às ME e EPP, ao imputar cobrança de tributos e multas em valores incompatíveis com a atividade do comerciante; teria tomado por base o Auto de Infração lavrado pelo Fisco Estadual do Rio Grande do Sul, o que qual se encontra pendente de julgamento, sendo imprestável para dar guarida ao presente Auto de Infração; tomou por base a escrituração fiscal submetida à Fazenda Estadual – Livro de ICMS, entretanto, deixou de incluir no Relatório Fiscal a tese de defesa sustentada pela contribuinte em oposição ao lançamento do tributo estadual; não poderia capitular o lançamento no art. 528 do RIR/1999, por entender que não poderia equiparar a entrega, mesmo que tardia, dos livros contábeis a omissão de receita.

Inicialmente, importa esclarecer que, efetivamente, a Lei Complementar n.º 123, de 2006, estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante o regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias, denominado Simples Nacional, consoante arts. 1.º, I, 12 e 13.

Entretanto, conforme noticiado no Relatório Fiscal, a contribuinte era optante dessa forma de tributação, mas foi excluída por excesso de receita bruta, em 30/11/2014, com efeitos a partir de 01/01/2015, por imposição expressa contida na citada LC 123/2006 a qual, também prevê, e seu art. 32, que:

*Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.*

(...).

*§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.*

Assim sendo, e considerando que em resposta à intimação fiscal a contribuinte informou que a sua opção é pelo Lucro Presumido, verifica-se que as bases de cálculo de IRPJ e CSLL obtidas por esta modalidade de tributação estão em perfeita consonância com a legislação fiscal de regência.

Em relação à arguição de que a autoridade fiscal teria se utilizado de prova emprestada do Auto de Infração lavrado pelo Fisco Estadual do Rio Grande do Sul, de início, deve-se observar que a doutrina processual usualmente utiliza essa denominação para se referir ao traslado e aproveitamento em um processo de prova produzida em outro, seja ela documento, depoimento pessoal ou exame pericial.

O art. 369 do Código do Processo Civil – CPC, fonte subsidiária do PAF, prescreve que todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados naquele código, podem ser empregados para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz. Nesses termos, é

perfeitamente válida a utilização de provas produzidas em outros processos, desde que, naturalmente, guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer. A prova emprestada, ademais, está sujeita ao escrutínio da outra parte e assim atende à garantia constitucional do contraditório.

Saliente-se, ainda, que a obtenção de informações pelo Fisco Federal junto às Secretarias de Fazenda Estaduais, não constitui prova emprestada, uma vez que não passa de intercâmbio de informações no âmbito da Administração Pública, expressamente autorizada pelos arts 198 e 199 do Código Tributário Nacional – CTN.

Portanto, é lícita tanto a utilização da prova emprestada como de informações obtidas junto às Secretarias de Fazenda Estaduais.

Não obstante a licitude tanto da prova emprestada quanto da utilização informações obtidas junto às Secretarias de Fazenda Estaduais, no caso concreto, entretanto, não há que se falar em utilização de prova emprestada do Auto de Infração lavrado pelo Fisco Estadual.

As receitas que serviram de base para a determinação do Lucro Presumido, foram extraídas do Livro de Apuração do ICMS, entregue, pela contribuinte à autoridade fiscal e também informadas pela contribuinte na ECF apresentada sob ação fiscal. Para que fossem infirmadas, total ou parcialmente, as receitas apuradas com base nas saídas escrituradas no citado livro, as quais, por sua vez, são lastreadas nas notas fiscais de vendas por ela emitidas, caberia à contribuinte demonstrar, com documentação hábil e idônea, que aquelas saídas, no todo ou em parte, não corresponderiam a vendas de sua atividade e isso a impugnante não logrou fazer.

Quanto aos questionamentos acerca da omissão de receita, com citações de hipóteses de presunções legais de omissão de receita, observe-se que, no presente processo, a autoridade fiscal apurou de forma direta a receita não oferecida espontaneamente à tributação, com base nos registros efetuados no Livro de Apuração do ICMS e informações contidas na ECF, ambos só apresentados sob ação fiscal, ressaltando-se que, quando do início do procedimento fiscal a contribuinte encontrava-se omissa, também, em relação à ECD e DCTF.

De tudo isso, depreende-se estar em conformidade com a legislação de regência o lançamento do IRPJ calculado pelo regime do Lucro Presumido que, por sua vez foi determinado mediante a aplicação do coeficiente de 8% (oito por cento) sobre as receitas auferidas da atividade de restaurante, obtidas com base nas vendas escrituradas no Livro de Apuração de ICMS, uma vez que em relação ao período autuado, quando do início da ação fiscal, a contribuinte encontrava-se omissa em relação à transmissão da Escrituração Contábil Digital – ECD, da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, das DCTF e não efetuou espontaneamente qualquer recolhimento deste tributo.

Por se tratar de exigências reflexas realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ constitui prejudgado nas decisões dos lançamentos decorrentes relativos à CSLL, ao PIS e à Cofins, motivo pelo qual é de se concluir pela manutenção destes.

A impugnante insurgiu-se, também, contra a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, incidente sobre os tributos lançados, alegando a inexistência de omissão de receita e afirmando que a autoridade lançadora não teria se desincumbido do ônus de trazer elementos para os autos que provem a presença de elemento subjetivo na conduta da contribuinte, de forma a demonstrar que esta quis os resultados que os art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 elenca como caracterizadores de fraude.

Reproduz-se o inciso I e § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, base legal da exigência da multa qualificada:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

(...)

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

Para explicitar a aplicabilidade da multa em exame, transcrevem-se os

dispositivos da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que a fundamentam, in verbis:

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

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

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

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

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

Em todas estas situações existe a figura do dolo, que ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

A sonegação se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, em que, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia-se a ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, que a diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

No caso concreto, vê-se que a aplicação da multa qualificada de 150% deu-se em virtude de a Fiscalização haver constatado a prática reiterada de omitir receitas em todos os períodos de apuração do imposto e contribuições, não apresentando as ECD, ECF e DCTF a que a empresa estava obrigada, fatores que indicam a intenção dolosa da contribuinte de suprimir suas obrigações tributárias, caracterizando sonegação fiscal.

Todos esses fatos provam que, efetivamente, houve intenção de ocultar a apuração da base de cálculo dos tributos e esquivar-se dos pagamentos, pois não deixam dúvidas de que o administrador agiu no sentido de ocultar do Fisco as informações necessárias para apuração dos tributos devidos.

Assim, reputa-se correta a conclusão fiscal ao identificar dolo na ação da contribuinte e caracterizar a situação fática aqui configurada, como sonegação fiscal, tal como descrito no inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Por conseguinte, deve ser mantida a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, aplicada sobre os montantes do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins lançados.

A responsabilidade tributária solidária imputada ao senhor Fernando Brod Manta foi refutada pelo impugnante, que desafia a presença de conduta dolosa, arguindo que sequer alusão neste contexto emerge do Relatório Fiscal. Argui que foi mencionado o art. 124, I, do CTN, sem ao menos esclarecer o motivo de imputar a referida responsabilidade tributária, circunstância que espelharia indiscutível ausência de motivação. Acrescenta que o simples fato de participar no quadro societário, sem que tenha impulsionado conduta dolosa comprovada, é insuficiente para atribuir-lhe o ônus de responsável tributário, pois não tem as vestes do “interesse comum” à ocorrência do fato gerador e que somente agindo com excesso de mandato ou infringência à lei poderia assumir “Responsabilidade Tributária” por encargo próprio do sujeito passivo, pessoa contribuinte impugnante.

Entretanto, é importante lembrar que a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus administradores, diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, que demonstram capacidade de expressar vontade, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade. Assim, não há que se apontar um ato específico do administrador, de forma personalíssima, para que o responsabilize solidariamente pelo crédito tributário decorrente de ilicitude implementada pela empresa por ele administrada.

Aqui, a conduta contrária à lei do único sócio e administrador da contribuinte (2ª Alteração Contratual de fls. 90/95) está na decisão por ele tomada de, unilateralmente e deliberadamente, transgredir a legislação tributária no que tange à reiterada omissão das receitas auferidas na atividade da pessoa jurídica, deixando de apresentar, em todos os períodos de apuração autuados, as ECD, ECF a que estava obrigada, assim como as DCTF relativas aos tributos devidos, conduta dolosa esta que teve como objetivo impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores dos aludidos tributos. Note-se que não se trata aqui de mera inadimplência, mas sim da intenção de ocultar o fato gerador dos tributos e esquivar-se dos pagamentos.

Dessa forma, as circunstâncias descritas e demonstradas nos autos justificam a qualificação do senhor Fernando Brod Manta como responsável solidário pelo crédito tributário em discussão, destinada a subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional caso o débito em questão venha a ser objeto de inscrição na Dívida Ativa da União.

Ante o exposto, voto por julgar improcedente a impugnação, rejeitando as preliminares de nulidade e, no mérito, mantendo, na íntegra, o crédito tributário constituído, assim como a sujeição passiva atribuída ao senhor Fernando Brod Manta.

(assinado digitalmente)

Márcia Miranda Gomes Clementino

### ***Da Responsabilidade Solidária e da Multa Qualificada***

---

A Autoridade Lançadora imputou a responsabilidade solidária com fulcro no art. 124 do CTN, alegando que “pertencia ao quadro societário da fiscalizada como sócio-administrador no início do período fiscalizado e após como administrador da empresa, com poderes de administração previstos em alteração contratual acostada a este processo”.

O recorrente aduz que o simples fato de participar no quadro societário, sem que tenha impulsionado conduta dolosa comprovada, é insuficiente para atribuir-lhe o ônus de responsável tributário, pois não tem as vestes do “interesse comum” à ocorrência do fato gerador e que somente agindo com excesso de mandato ou infringência à lei poderia assumir “Responsabilidade Tributária” por encargo próprio do sujeito passivo, pessoa contribuinte impugnante.

Nesse ponto cabe razão à recorrente.

A Autoridade Lançadora não demonstrou a conduta específica do administrador de modo a configurar o ato ilícito. Com efeito, o que autoriza a imputação da responsabilidade ao administrador é a comprovação do ato ilícito praticado. Embora a pessoa jurídica exteriorize seus atos por meio dos seus representantes, pessoas físicas, entendo não ser suficiente demonstrar apenas a omissão de receitas para imputação da responsabilidade. Há inúmeras causas possíveis para o não recolhimento dos tributos, desde a desorganização, má administração como até mesmo o planejamento tributário abusivo. No entanto, há de se demonstrar, por meio de provas robustas, a conduta específica do administrador na prática do ato ilícito para só assim justificar sua responsabilização, de modo a expor sua esfera patrimonial ao Ente tributante.

Se assim não fosse, qualquer não recolhimento de tributos permitiria a responsabilização direta, pois trata-se de conduta ilícita (pela omissão). Da mesma forma, há que se apontar o vínculo do responsável solidário por “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”, considerando também o que preconiza 128 do CTN.

Apenas demonstrar a omissão de receitas e justificar alegando que o responsável “pertencia ao quadro societário da fiscalizada como sócio-administrador no início do período fiscalizado e após como administrador da empresa, com poderes de administração previstos em alteração contratual acostada a este processo” não é suficiente para incluí-lo no polo passivo com fulcro no art. 124 do CTN.

Desse modo, entendo que, neste ponto, cabe a reforma da decisão de origem.

Por outro lado, a multa qualificada não necessita da demonstração específica do “ato ilícito”, mas sim do enquadramento nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. Ou seja, a omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais é hipótese que autoriza a qualificação da multa.

### ***Conclusão***

---

Desta forma, voto por afastar as arguições de nulidade e no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, excluindo o responsável solidário do polo passivo da exigência fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator