



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

Processo nº 10183.727732/2015-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.147 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2018
Matéria IRPJ e Outros
Recorrente TREZE ADMINISTRADORA DE BENS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

O lançamento está alinhado às diretrizes contidas nos artigos 142, do CTN e no artigo 50, da Lei nº 9.784/99. Não há que falar em vício formal e/ou material.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CONTAGEM NA FORMA DO ARTIGO 173, I, DO CTN.

De acordo com a Súmula CARF nº 72, caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, consubstanciada na qualificação da multa de ofício, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou e reintimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários. Diante da não comprovação pelo sujeito passivo, pode haver o correspondente lançamento de tributos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SÚMULA 182 DO TFR. INAPLICABILIDADE.

A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso não se aplica aos lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

CONTRATO DE MÚTUO. CONDIÇÕES DE VALIDADE.

Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua efetividade, dentre elas a existência de contrato escrito com definição do valor mutuado e da data da sua disponibilidade, previsão de cobrança de juros e de prazo de vencimento do mútuo e prova do pagamento dos juros e da quitação do valor do empréstimo, pelo mutuário, ao final do contrato. Contratos meramente verbais desprovidos de elementos probatórios não possuem validade frente à administração tributária.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Cabível a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal trouxe elementos probatórios capazes de demonstrar que o contribuinte teria praticado a conduta dolosa descrita no artigo 71, da Lei nº 4.502/64.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO E VIOLAÇÃO À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, invocando o princípio do não-confisco, afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício). Aplicável o teor da Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2010, 2011

PAGAMENTO SEM CAUSA COMPROVADA. TRIBUTAÇÃO.

Estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não,

quando não for comprovada a operação que lhe deu causa, sem prejuízo da glosa das despesas que resultam em redução indevida do lucro líquido do período.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. Cabe a autoridade fiscalizadora demonstrar o elemento subjetivo da conduta, o dolo precisa ser provado. Se não há a causa do pagamento (artigo 674 do RIR/99), *a priori* não há como presumir ou provar o intuito doloso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para que os valores de R\$ 6.229,29 e R\$ 250.000,00 (itens 105 e 138, respectivamente) sejam retirados da base de cálculo de receitas omitidas. E ainda que o valor de R\$ 250.000,00 não seja considerado pagamento sem causa para incidência do IRRF de 35%, bem como afastar a multa qualificada em relação a autuação do IRRF, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que afastava toda a autuação de IRRF; e José Carlos de Assis Guimarães que afastava a multa qualificada das autuações e também afastava a responsabilidade solidária.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado), José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

1. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, o relatório constante da decisão de primeira instância:

“Trata-se de ação fiscal levada a efeito sobre a empresa TREZE ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, doravante TREZE, para apuração de IRPJ e reflexos e IRRF relativos aos anos-calendário 2010 a 2012, que foram lançados nos seguintes montantes:

	Imposto	Juros	Multa	Total do Crédito Tributário
IRPJ	R\$ 1.130.248,34	R\$ 520.086,86	R\$ 1.695.372,53	R\$ 3.345.707,73
CSLL	R\$ 399.327,67	R\$ 184.083,30	R\$ 598.991,53	R\$ 1.182.402,50
COFINS	R\$ 427.528,61	R\$ 200.601,63	R\$ 641.292,96	R\$ 1.269.423,20
PIS/PASEP	R\$ 92.629,27	R\$ 43.462,96	R\$ 138.943,97	R\$ 275.036,20
IRRF	R\$ 6.227.368,65	R\$ 2.924.783,33	R\$ 9.341.053,65	R\$ 18.493.205,63
				R\$ 24.565.775,26

Foi imputada Responsabilidade Tributária solidária aos sócios administradores Cláudio Fernando Mendonça, CPF 453.171.511-04 e Viviane Aparecida da Costa, CPF 473.952.061-34.

Toda a motivação de fato e de direito em que se fundamenta a autuação fiscal está consubstanciada no Termo de Verificação Fiscal e Responsabilidade Solidária – TVF acostada às folhas 368 a 384 do processo administrativo fiscal.

A sociedade tem por objeto social a Administração e Locação de imóveis próprios (CNAE principal), e exploração de estacionamento para veículos (CNAE secundário), tendo sido optado pela tributação pelo Lucro Presumido trimestral nos anos calendário 2010 e 2011, conforme DCTF's apresentadas.

A empresa TREZE ADMINISTRADORA DE BENS LTDA foi uma das empresas investigadas na Operação ARARATH desenvolvida pelo Ministério Público Federal e Polícia Federal. Naquela Operação foi demonstrado que empresas ligadas ao Sr. Gércio Marcelino Mendonça Jr e Sr. Cláudio Fernando Mendonça, este último sócio administrador da TREZE, estariam atuando como instituições financeiras sem autorização do Banco Central do Brasil.

Em sede de delação premiada, o Sr. Gércio informou que fazia empréstimos a agentes políticos do Estado de Mato Grosso, por meio do então Secretário de Fazenda do Estado, Sr. Éder de Moraes Dias, que depositava valores devidos a título destes empréstimos em alguma de suas empresas (Petróleo Ltda, Globo Fomento Ltda e Treze Administradora de Bens Ltda). Com a quebra de sigilo fiscal das empresas autorizada pelo Judiciário, os investigadores identificaram depósitos bancários feitos pela Globo Fomento nas contas de diversas empresas, conforme transcrito na Denúncia do Ministério Público Federal.

Neste contexto, foi identificado que a TREZE teve movimentação financeira muito incompatível com suas receitas declaradas em DIPJ (fls. 206 a 243).

A contribuinte foi então intimado e reintimado por diversas vezes (Itens 08 a 21 do TVF) a apresentar vários documentos, dentre os quais todos os extratos bancários de suas contas correntes e de investimento, em meio papel e meio digital, além de escrituração contábil digital de 2012 (ECD/SPED).

Segundo consta no TVF, foram apresentados Livros Diário e Razão dos anos 2010 a 2012 (impressos), Extratos bancários de 2012 (impressos) e contratos de locação também de 2012. Não

foram apresentados: extratos bancários em meio digital e todos os Livros contábeis em meio digital (ADE/COFIS 025/2010).

Como a contribuinte não apresentou os extratos bancários em meio magnético, o acesso a estes foi franqueado pelo Ministério Público Federal observando o compartilhamento de provas da operação ARARATH.

Ato contínuo foram enviadas duas planilhas aa contribuinte: “MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA – CRÉDITOS” – onde foi instado a comprovar, através de documentação hábil e idônea, a motivação das entradas dos recursos nas suas contas correntes; e “MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA – DÉBITOS” – onde foi instado a comprovar, através de documentação hábil e idônea, a motivação das saídas dos recursos das suas contas correntes.

*Em resposta às duas planilhas, a contribuinte apresenta as mesmas planilhas em excell, porém com nova coluna onde apenas descreve a “natureza” de cada operação em **“Operação Atividade Imobiliária”** e **“Operação de mútuo Cláudio Fernando Mendonça”**, sem, contudo, juntar qualquer documentação probatória daquelas operações.*

Em decorrência da não comprovação de que a vultosa movimentação financeira seria relacionada somente à sua atividade imobiliária e, também da não comprovação da finalidade dos sucessivos pagamentos / retiradas de recursos de suas contas, a contribuinte incorreu em infrações tributárias sujeitas a lançamento de ofício.

*As infrações tributárias foram **“Omissão de Receita por Presunção Legal”** e **“Pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado”**.*

A contribuinte foi cientificado do Auto de Infração e de todos os termos a ele anexos em 29/12/2015 (AR à fl. 445), protocolizando Impugnação ao lançamento em 27/01/2016 (fl.766).

A contribuinte distribui sua inconformidade nas seguintes razões de defesa:

- 1. Nulidade absoluta do Auto de infração por incorrer em diversos erros de fato e em erro de direito na aplicação da multa qualificada;*
- 2. Decadência dos débitos de fatos geradores anteriores a 21/07/2010, considerando a abertura do procedimento fiscal em 21/07/2015;*
- 3. O Imposto de Renda deve incidir somente sobre o acréscimo patrimonial, e as origens dos depósitos/créditos bem como as saídas de recursos foram comprovados nos autos e na documentação juntada a impugnação;*
- 4. Devem ser excluídos da autuação valores já tributados a título de Aplicações e Títulos de Capitalização;*

5. Rendimentos oriundos de aluguel de imóveis declarados e tributados devem ser excluídos do lançamento, conforme documentação probatória juntada;

6. Sobre os Contratos de Mútuo indicados entre a empresa e seu sócio Cláudio Mendonça, devidamente comprovados pelos extratos bancários, não deve incidir IR, considerando já terem recolhido IOF sobre as operações;

7. Os Contratos de Mútuo entre a Impugnante, o seu sócio Cláudio Mendonça e a empresa Globo Fomento Ltda devem ser considerados porquanto comprovados em seus extratos bancários e não configurarem receita tributável;

8. A tributação reflexa de PIS, COFINS e CSLL deve ser cancelada por inexistência do IRPJ que os deu causa, bem como a legislação das contribuições sociais não permitem a receita presumida como fato gerador da exação, mas tão somente o faturamento;

9. Impossibilidade de presunção do Ato administrativo de lançamento segundo a Súmula 182 do TRF;

10. Ausência de responsabilidade solidária dos Sócios, segundo Súmula 430 do STJ;

11. Necessária aplicação dos Artigos 134 e 135 do CTN – segundo artigo 50 do Código Civil, para se imputar responsabilidade tributária aos sócios;

12. Impossibilidade de quebra de sigilo de dados bancários sem autorização judicial;

13. Impossibilidade de aplicação da multa qualificada por ausência de dolo;

14. Nulidade da aplicação da multa de 150% por seu caráter confiscatório, devendo ser aplicada ao patamar máximo de 2%.

15. Necessidade de Perícia Técnica nas contas bancárias do impugnante, de todas as suas empresas, locatários e mutuários para identificar com precisão a origem dos valores creditados em sua conta bancária. Requer, ainda, que seja intimada para apresentar quesitos de perícia e indicar assistentes técnicos.

16. Requer, ao final, que todas as intimações/publicações sejam levadas a efeito, exclusivamente, em nome dos seus advogados, ali discriminados."

2. Em sessão de 11 de julho de 2016, a 10ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, considerou improcedente a impugnação para: (i) manter integralmente, as exigências do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, consubstanciadas nos Autos de Infração, acrescidas de multa de ofício de 150% e dos juros de mora cabíveis; (ii) manter integralmente, as exigências do IRRF, consubstanciadas nos Autos de Infração, acrescidas de multa de ofício de 150% e dos juros de mora cabíveis; (iii) manter a responsabilidade tributária imputada aos sócios Cláudio Fernando Mendonça e Viviane Aparecida da Costa; (iv) considerar não

formulado o pedido de perícia, nos termos do Acórdão nº 02-69.376 (fls. 1156/1199), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010, 2011

Ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, ou ainda a existência de vícios materiais ou formais não passíveis de convalidação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

Ementa:

DECADÊNCIA - REGRA GERAL.

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Considera-se não formulado o pedido de diligência que não trazer a formulação de quesitos referente aos exames desejados, em discordância com o disposto no inciso IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72.

QUEBRA SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui violação ao dever de sigilo a transferência de dados bancários das instituições financeiras para a administração tributária, conforme autorizado pela legislação e referendado pela Suprema Corte Nacional. O Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal podem compartilhar dados entre si, mormente quando autorizados por decisão judicial.

MULTA COM EFEITO CONFISCATÓRIO.

A ofensa a princípios constitucionais, como o do “não confisco”, não é enfrentada pelos órgãos da administração federal, sendo matéria própria do poder Judiciário o controle de constitucionalidade das leis, até então consideradas presumidamente constitucionais até manifestação em contrário do STF.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado nos autos que o sujeito passivo agiu, dolosamente, no sentido de 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.

RESPONSABILIDADE. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO À LEI.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as que cometeram infração à lei - ato ilícito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS NÃO COMPROVADOS. INTIMAÇÃO COM INDIVIDUALIZAÇÃO DOS VALORES. VALIDADE.

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

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SÚMULA 182 DO TFR. INAPLICABILIDADE.

A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso não se aplica aos lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

CONTRATO DE MÚTUO. CONDIÇÕES DE VALIDADE.

Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua efetividade. Requisitos como: contrato escrito com definição do valor mutuado e da data da sua disponibilidade, previsão de cobrança de juros e de prazo de vencimento do mútuo e prova do pagamento dos juros e da quitação do valor do empréstimo, pelo mutuário, ao final do contrato, fazem parte de um conjunto probatório intrinsecamente relacionado à demonstração da efetividade desse contrato. Contratos meramente verbais desprovidos de elementos probatórios não possuem validade frente à administração tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2010, 2011

Ementa:

PAGAMENTO SEM CAUSA COMPROVADA. TRIBUTAÇÃO.

Estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não comprovada a operação ou a sua causa. Esses rendimentos serão considerados líquidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da COFINS o decidido para o lançamento do IRPJ, vez que decorrente dos mesmos fatos e amparado nos mesmos elementos de prova. Verificada a omissão de receita, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição para a seguridade social - COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento do PIS/PASEP o decidido para o lançamento do IRPJ, vez que decorrente dos mesmos fatos e amparado nos mesmos elementos de prova. Verificada a omissão de receita, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

INTIMAÇÃO PARA ADVOGADOS. IMPOSSIBILIDADE.

As intimações devem ser dirigidas exclusivamente ao domicílio tributário apenas do sujeito passivo, que pode ser o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária ou o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que por ele autorizado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

3. Cientificada da decisão, as Recorrentes apresentaram Recurso Voluntário (fls. 1281/1371) em 26/08/2016 (AR de 27/07/2016, fls. 1271, 1272 e 1273), reiterando parcialmente as razões já expostas em sede de impugnação (fls. 766/843) e forçando os seguintes pontos:

3.1. Conforme consignado nos instrumentos de defesa, as operações (ingressos e saídas de valores) objeto de tributação pelos autos de infração ora questionados decorrem em regra de empréstimos (mútuos) em operações indicadas pelos sócios da empresa autuada.

3.2. Por mais que a ação fiscal tenha sido iniciada em decorrência da investigação da operação ARARATH desenvolvida pelo Ministério Público Federal (MPF), as informações contidas nos depoimentos dos envolvidos na operação, prestados ao MPF, foram desconsiderados pela autoridade autuante que entendeu não haver provas das operações financeiras da ora Recorrente.

3.3. Considera que tais provas seriam suficientes para demonstrar a real natureza de grande parte das operações na medida em que seus intervenientes atestam qual o negócio jurídico entabulado e a sua causa.

3.4. Portanto, a realização de diligência fiscal para correta identificação das operações se mostra imprescindível, pois confrontaria as informações contidas nos depoimentos colhidos pelo MPF no bojo da operação ARARATH de forma a identificar a causa da maioria dos valores recebidos, assim como demonstraria a origem dos ingressos na Recorrente.

4. Por fim, a Recorrente requer o conhecimento e provimento do seu recurso, reformando-se a r. decisão recorrida para: (i) preliminarmente, serem considerados decaídos os fatos geradores anteriores a julho de 2010 por entender aplicável a contagem do prazo decadencial conforme prevê o artigo 150, §4º, do CTN c/c o artigo 156, V, ambos do CTN; (ii) cancelar a autuação em razão da ampla comprovação da origem dos valores creditados e debitados na conta bancária da autuada; (iii) afastar os sócios do pólo passivo da autuação; e (iv) afastar a aplicação da multa qualificada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

5. O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Preliminares

I. Da Inexistência de Nulidades nos Autos de Infração

6. Também em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte descreve a necessária observância do princípio da verdade material e conclui pela existência de erros de

fato e erros de direito que verteriam, direta ou indiretamente, pela nulidade do Auto de Infração.

7. Como erros de fato elenca todas as infrações e pontos de discordância que impugna (fl.770), enquanto classifica como erro de direito a aplicação “*da exorbitante multa qualificada de 150% por infrações que não existiram.*”

8. Inicialmente, cumpre consignar que somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

“Artigo 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“ Artigo 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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.

9. A contribuinte notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta e a doughta autoridade fiscalizadora era competente e cumpriu as demais exigências legais para a lavratura dos autos de infração.

10. A constituição do crédito tributário foi feita de maneira correta, razão pela qual não há que se falar em nulidade do lançamento.

11. Por outro lado, quanto a suposta alegação de existência de erros de fato e de direito aptos a macular a autuação em análise, insta trazer ponderações técnicas acerca dos conceitos aqui aduzidos.

12. Segundo Caio Mário da Silva Pereira¹, os erros de fato ocorrem “*quando o agente, por desconhecimento ou falso conhecimento das circunstâncias, age de um modo que não seria a sua vontade, se conhecesse a verdadeira situação*”. Já os erros de direito, não decorrem apenas da ignorância da norma, mas também da seu falso conhecimento, interpretação e aplicação concreta.

13. Na mesma linha, Mizabel Derzi² afirmar que o “*(...) erro de fato resulta da inexatidão ou incorreção dos dados fáticos, situações, atos ou negócios que dão origem à obrigação. Erro de direito é concernente à incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato.*”

14. Relevante, ainda, anotar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.130.545/RJ, sob o rito do Recurso Repetitivo – artigo 543-C do CPC, consolidou entendimento no sentido de que, para a caracterização do erro de fato, exige-se o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

15. Em síntese, o “erro de direito” reside no plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas ao caso concreto, na valoração jurídica dos fatos; já o “erro de fato” recai sobre as circunstâncias do caso em exame, desconhecidas pela autoridade lançadora ou de impossível comprovação à época do lançamento.

16. Os erros de fato decorrem da aplicação da norma correta a um fato conhecido, que, posteriormente, tem a sua natureza modificada por apresentação de dados, provas ou fatos desconhecidos por ocasião do lançamento. É o que ocorreria no caso concreto caso a contribuinte apresentasse as justificativas e documentações probantes não produzidas por ocasião do procedimento fiscal. Tratar-se-ia, portanto, do próprio saneamento das incorreções previstas no artigo 60 do Decreto nº 70.235/72, não importando em qualquer vício passível de nulidade, considerando que sua eventual incorreção decorreu de ação / omissão do próprio sujeito passivo, não da autoridade autuante.

17. O erro de direito por sua vez está relacionado ao não conhecimento da própria norma de incidência tributária imputada, ou da sua equivocada interpretação, o que não ocorre no caso concreto, porquanto a aplicação da multa qualificada decorre da literalidade da lei tributária, conforme será demonstrado em item específico, não implicando em vício de nulidade material.

18. Em consonância com a decisão de piso considero que “*no ato contestado não há o que prejudique o próprio processo, ou o estabelecimento da relação jurídica processual, nele constando todas as formalidades exigidas na legislação para que seja considerado válido ou juridicamente perfeito. Eventuais incorreções, irregularidades e omissões não importam nulidade, mas saneamento quando pautadas em documentações somente agora disponibilizadas à administração tributária.*”

¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, Vol. I, 29ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 434 e ss.

² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição, atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 810.

19. Diante do exposto, resta afastada quaisquer das hipóteses de nulidade dos Autos de Infração lavrados.

II. Da Inocorrência de Decadência

20. Sustenta a ora Recorrente que tendo ocorrido a ciência da abertura do procedimento fiscal em 21/07/2015 (data de ciência do Termo de Início do procedimento fiscal), *“é forçoso reconhecer a ocorrência da extinção do crédito tributário relativo aos supostos débitos dos períodos anteriores a 21/07/2010, em virtude da decadência ou da homologação tácita dos mesmos, já que ultrapassado o prazo de cinco anos”*.

21. Traz em sua defesa o artigo 150, § 4º do CTN, combinado com o artigo 156 que define a decadência como forma de extinção do crédito tributário.

22. Os Autos de Infração de IRPJ e CSLL do presente processo têm como períodos de apuração o 2º trimestre de 2010 ao 4º trimestre de 2011; os Autos de Infração de IRRF alcançam períodos de apuração de 27/04/2010 a 29/12/2011, enquanto os Autos de Infração de PIS/COFINS têm como períodos de apuração os meses de abril/2010 a dezembro/2011.

23. A ciência dos Autos de infração ocorreu em 29/12/2015 (fl.415).

24. A decadência constitui uma das hipóteses de extinção do crédito tributário a que se refere o artigo 156 do CTN, cuja regra geral foi definida no artigo 173, nos seguintes termos:

Artigo 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

25. Nos casos em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar-se à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o recolhimento do tributo ou contribuição devidos, o prazo decadencial foi definido em cinco anos a contar da data do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, transcrito em seguida:

Artigo 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

*§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação** (grifos acrescentados)*

26. Destarte, mesmo nas hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (artigo 150, §4º CTN) fica evidente que as duas situações acima apontadas, a falta de pagamento e as circunstâncias indicativas de dolo e fraude, uma ou outra, fazem com que o prazo de decadência seja o do artigo 173, I, do CTN.

27. Os pagamentos daqueles tributos (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS) foram confirmados nos sistemas de controle da arrecadação da RFB. Atendida, portanto, a condição de pagamento antecipado dos tributos para fins de inclusão nas regras de decadência do artigo 150, §4º.

28. Entretanto, conforme demonstrado nos autos e ratificado posteriormente neste Acórdão, restou evidenciada a conduta dolosa da contribuinte com intuito de sonegação e fraude, o que transporta a contagem do prazo decadencial para o previsto no artigo 173 do CTN, a despeito de tratarmos de tributos sujeitos a lançamento por homologação previsto no artigo 150 daquele Código.

29. Aplicando-se o artigo 173 ao caso concreto, cumpre separar os períodos de apuração dos tributos contra os quais a contribuinte apresenta sua defesa.

30. Quanto ao IRPJ e CSLL, a apuração trimestral mais antiga é o 2º trimestre de 2010. Pelo artigo 173 do CTN a data inicial para contagem do prazo de decadência é 01/01/2011, terminando em 31/12/2015. Como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 29/12/2015, os lançamentos de IRPJ e CSLL do 2º trimestre de 2010 e de todos os trimestres subsequentes não foram alcançados pela decadência, sendo, portanto, legítimos.

31. Quanto ao IRRF incidente sobre pagamentos sem causa, a apuração diária mais antiga é o dia 27/04/2010. Pelo artigo 173 do CTN a data inicial para contagem do prazo de decadência é 01/01/2011, terminando em 31/12/2015. Como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 29/12/2015, os lançamentos de IRRF do dia 27/04/2010 e de todos os períodos de apuração diários subsequentes não foram alcançados pela decadência, sendo, portanto, legítimos.

32. Quanto às contribuições ao PIS/COFINS incidentes sobre receitas omitidas, a apuração mensal mais antiga é abril de 2010. Pelo artigo 173 do CTN a data inicial para contagem do prazo de decadência é 01/01/2011, terminando em 31/12/2015. Como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 29/12/2015, os lançamentos de PIS/COFINS do mês

de abril de 2010 e de todos os períodos de apuração mensais subsequentes não foram alcançados pela decadência, sendo, portanto, legítimos.

33. Por oportuno, registre-se que a validade do prazo decadencial deve levar em consideração a data da constituição do lançamento, qual seja, a data de ciência dos Autos de Infração (29/12/2015), e não a data de ciência do Termo de início do procedimento fiscal (21/07/2015), conforme equivocadamente aduz a contribuinte. Contudo, mesmo neste contexto, foi demonstrado que os lançamentos não foram alcançados pela decadência sequer parcialmente, não merecendo qualquer reparo neste sentido.

Mérito

I. Do Ônus da Prova no caso de Omissão de Receitas

34. Inicialmente, cumpre consignar que os artigos 24 da Lei nº 9.249/1995 e 42, da Lei nº 9.430/96, não deixam dúvidas que a Recorrente está sujeita à presunção de omissão de receita existente na legislação do imposto de renda apurável com base em depósito bancário de origem não comprovada.

35. Importante consignar que, conforme dispõe a Súmula CARF nº 26: "*A presunção estabelecida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada*".

36. Portanto, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a cargo da contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de presunção legal do tipo *juris tantum* e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

37. Vejam que, o aproveitamento dos dispositivos supra juntamente com a interpretação constante da Súmula CARF nº 26, devem observar os limites da lei. Não se trata de "cheque em branco" dado às autoridades fiscais para aplicar indistintamente tal presunção.

38. Assim, considero fundamental a observância de dois pressupostos para legitimar a adoção da presunção em questão: respeito aos limites legais constantes do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, leia-se individualização dos lançamentos considerados de origem não comprovada e efetiva intimação da contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

39. Primeiro, a autoridade deve cuidar de respeitar as disposições e limites constantes, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

40. A partir da análise do dispositivo supra, o lançamento com base em depósito bancário de origem não comprovada tem validade apenas se a autoridade fiscal individualiza os depósitos que entende como não comprovados, para que, com base nessa segregação, o autuado se defenda e apresente provas.

41. Neste sentido, é o r. Acórdão nº 1302001.642, cuja ementa segue abaixo transcrita, *verbis*:

"OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO POR VALORES GLOBAIS. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A ausência de intimação que discrimine individualizadamente os créditos a serem comprovados, nos termos da lei, implica a improcedência do lançamento". (Processo nº 18471.001400/200736, Acórdão nº 1302001.642, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/ 1ª Seção, Sessão de 5 de fevereiro de 2015, Relator Waldir Veiga Rocha). (grifos nossos)

42. Da leitura do julgado em questão, fica claro o dever da autoridade fiscal de intimar regularmente a contribuinte para que esclareça a origem dos créditos bancários e de fazer constar da intimação a discriminação individualizada dos valores a serem comprovados.

Tais deveres asseguram o direito dos contribuintes ao contraditório efetivo e a ampla defesa³, bem como convergem com o disposto no artigo 142, do CTN.

43. Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido.

44. Os indícios em questão decorrem de questões fáticas levantadas tanto pela autoridade fiscal, por meio de suas plataformas tecnológicas de dados, como pela contribuinte, que legalmente intimada, deve fazer prova da origem dos créditos bancários recebidos e demonstrar a ocorrência de lançamentos em duplicidade e/ou que não correspondem às receitas tributáveis, como é o caso dos resgates, estornos e transferências entre contas do mesmo titular.

45. No mais, importante registrar que a prova da origem dos recursos se faz mediante a comprovação das operações que teriam dado causa aos depósitos/créditos nas contas correntes, assim como de que essas operações teriam sido regularmente tributadas, ou não eram passíveis de tributação. Caso contrário, o Fisco está autorizado a presumir, até prova em contrário a ser produzida pela contribuinte, a ocorrência de omissão de receitas ou de rendimentos.

46. Comprovar a “origem dos depósitos” não é tão somente demonstrar de onde veio o dinheiro, qual o seu remetente, mas também comprovar a natureza destes ingressos. Este é o verdadeiro significado de “comprovar a origem”. Esta interpretação é corroborada pelo próprio § 2º do mesmo artigo 42 da Lei 9.430/96, quando estabelece que os valores com origem comprovada e que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos a que estiverem submetidos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação.

47. No caso concreto, depreende-se que a grande maioria dos depósitos / créditos bancários foram efetuados em cheque ou dinheiro, cuja identificação do remetente já deve preceder a classificação da natureza da operação e a sua tributação em momento anterior ao procedimento fiscal. Como foi dito, até mesmo nos casos de transferência bancária onde se identifica a conta origem dos valores depositados, esta identificação não é o bastante para suprir o conceito de “origem” disposto no artigo 42 da Lei 9430/96, quanto mais nos casos em que a própria identificação do remetente já se mostra deficitária (depósitos em dinheiro e cheque).

48. Colocadas estas premissas iniciais a abarcar a legitimidade de todos os pontos de defesa relacionados aos depósitos bancários não comprovados, passamos à análise de cada qual conforme disposto pela Recorrente.

³ Lei nº 13.105/2015

Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

Lei nº 9.784/1999

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

49. Quanto a alegação da Recorrente de que teria comprovado no curso do procedimento fiscal a origem dos créditos e que esta não teria sido acatada pelas autoridades fiscal e julgadora, verifico por meio do exame dos autos e do TVF que a contribuinte se limitou a preencher a planilha fornecida com os depósitos/créditos bancários individualizados e com a descrição do “remetente” daqueles, sem apresentar qualquer documentação hábil e idônea a ampará-los.

50. No que se refere a alegada compatibilidade dos depósitos efetuados com a renda declarada nos respectivos anos-calendário (fl.775), verificou-se que: (i) na DIPJ 2011, ano-calendário 2010, foi declarado como receita da sua “única” atividade econômica, aluguel de imóveis próprios, o montante de **R\$ 227.405,88**, enquanto identificados depósitos do mês de abril de 2010 a dezembro de 2010 num montante de **R\$ 7.201.289,44**; (ii) na DIPJ 2012, ano-calendário 2011, foi declarado como receita da sua “única” atividade econômica, aluguel de imóveis próprios, o montante de **R\$ 937.757,27**, enquanto identificados depósitos/créditos bancários em todo o ano-calendário de 2011 num montante de **R\$ 8.214.526,78**.

51. Logo, resta claro que (i) os depósitos são de fato incompatíveis com as Receitas declaradas espontaneamente e (ii) as origens dos depósitos/créditos bancários não foram demonstradas por ocasião do procedimento fiscal e/ou no curso do presente processo administrativo.

52. Então, assim como fez a Recorrente em seu Recurso Voluntário, vamos reprisar a análise das demais alegações e documentações probatórias juntadas aos autos.

II. Das Aplicações e títulos de capitalização supostamente já tributados

53. A contribuinte alega que a autuação “*tributou valores relativos à aplicações/resgates de títulos de capitalização e/ou previdência privada junto ao Banco Bradesco S/A*”. Acrescenta que “*as aplicações estão devidamente comprovadas através dos extratos bancários, planilha que acompanha a autuação, bem com (sic) extratos emitidos pela Instituição financeira, todos eles já levados à tributação*”.

54. Tem por objetivo afastar a incidência dos artigos 674 e 675 do RIR/99, considerando que “*comprova a operação, causa das aplicações realizadas, seus beneficiários, bem como o preço respectivo através de documentos emitidos por pessoa jurídica apta, não se sujeitando à incidência do IRRF*.”

55. Para corroborar suas alegações, a Recorrente juntou extratos emitidos pelo Bradesco (fl. 985/1004), onde são identificados vários títulos de capitalização com os seus respectivos valores, datas de aplicação, valores e datas de resgate.

56. No entanto, conforme consignado na r. decisão da DRJ, tais valores NÃO FORAM TRIBUTADOS nos autos de infração do presente processo. Pelos extratos do Bradesco juntados e pelo exame das planilhas anexas ao TVF, os valores relacionados aos títulos de capitalização foram devidamente identificados pelas autoridades fiscais.

57. As infrações de omissão de receitas foram pautadas nos depósitos / créditos bancários identificados às fls. 385 a 399, na planilha “Omissão de Receita 2010 e 2011”, anexa ao TVF e cientificada a contribuinte. As infrações e os valores de pagamentos a beneficiários não identificados e pagamentos sem causa foram relacionadas na planilha “Pagamentos sem causa 2010 e 2011”, igualmente anexa ao TVF e cientificada a contribuinte.

58. Nestas duas planilhas não foram identificados os valores relacionados à aplicação e ao resgate dos títulos de capitalização contestados, ou seja, estes montantes não foram considerados como omitidos ou relacionados a pagamento sem beneficiário identificado ou sem causa (fundamentos do lançamento tributário).

59. Tais valores foram inicialmente relacionados (intitulados "títulos de capitalização") e individualizados pela autoridade fiscal, mas foram excluídos quando do lançamento sob a justificativa de se tratarem de aquisição de título de capitalização:

TREZE ADMINISTRADORA DE BENS LTDA - CNPJ 10.962.391/0001-89							
237 - BANCO BRADESCO S/A							
Conta Corrente: 840009 ; Agencia: 1263							
Conta Corrente: 840130 ; Agencia: 1263							
Conta Corrente	Data	Lanço (Valor)	Descrição	D/C	Docto	Resposta ao TIF Nº 03 (Fornecida pelo Contribuinte)	Dados Extraídos dos Extratos Bancários (Favorecido)
84000-9	27/10/2010	2.010,00	TITULO DE CAPITALIZACAO	D	967	OPERAÇÃO DE ATIVIDADE IMOBILIAR	BRADESCO CAPITALIZACAO
84000-9	01/12/2010	5.100,00	TITULO DE CAPITALIZACAO	D	967	OPERAÇÃO DE ATIVIDADE IMOBILIAR	BRADESCO CAPITALIZACAO

60. No que se refere a aplicações/resgates de previdência privada, a contribuinte limita-se a alegar estas causas sem apresentar qualquer documento probatório hábil a esclarecer a que título ocorreu tal pagamento.

61. Identifica na planilha "Pagamentos sem causa 2010 e 2011" (fl. 406) o montante de R\$ 501.000,00 debitado na data de 15/12/2010, cujo histórico do lançamento bancário é "Vida e Previdência". E, em resposta ao TIF nº 03/2015, a Recorrente relaciona na planilha a ela encaminhada que tal lançamento refere-se a "Operação de mútuo – Cláudio Fernando Mendonça".

62. Em clara contradição e sem apresentar qualquer documentação probatória da causa desta transação, fica difícil para o julgador considerar que tal operação é, em termos fáticos e jurídicos, operação de previdência privada.

63. Não localizo nos autos documentação que comprove tratar-se de uma previdência privada firmada em benefício do sócio Cláudio Fernando Mendonça, em contrapartida de uma operação de mútuo (também não comprovada). Em outros termos, estamos diante de forma indireta de pagamento da empresa ao sócio, sem comprovação hábil da operação ou da sua causa.

64. Diante de meras alegações desprovidas de provas/documentação idônea, mantenho o valor do débito de R\$ 501.000,00 efetuado em 15/12/2010 como "pagamento sem causa" sujeito ao IRRF, tutelado pelo artigo 674 do RIR/99 que assim dispõe:

Artigo 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou

sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa [...] (grifos nossos).

65. Peço vênia aos que entendem de forma diversa, mas considero que o §1º do artigo 674 prevê, mesmo diante de beneficiário identificado ("*entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular*"), **na hipótese de não ser comprovada a operação ou sua causa**, a incidência do IRRF à 35%.

66. No presente caso, não se discute ser a causa lícita ou ilícita, até porque não cabe a este órgão analisar a efetiva ocorrência de prática criminosa. Em termos fáticos, o contribuinte alegou em seus instrumentos de defesa e em sede de delação premiada a existência destes mútuos, mas não logrou êxito em comprovar suas alegações (e.g. previdência privada firmada em benefício do sócio em contrapartida de uma operação de mútuo, via regra dinâmica lícita) por meio da respectiva documentação fiscal e contábil. Logo, deve ser mantida a incidência do IRRF à 35%.

III. Dos Rendimentos Oriundos do Aluguel de Imóveis

67. Neste ponto a Recorrente confirma sua atividade econômica de locação de imóveis próprios, alegando que a autuação "*desconsiderou a renda proveniente de suas atividades*". Alega que os imóveis objeto das locações são de sua propriedade e que os recibos, comprovantes de transferência / depósito e contratos são provas robustas do pagamento dos aluguéis para sua conta bancária.

68. A contribuinte relaciona, então, vários contratos de aluguel que teria com vários locatários, e a cada um destes contratos vincula vários depósitos / créditos bancários que foram tributados como receita omitida.

69. Acrescenta importante informação, de que "*mesmo antes da substituição formal do Locador, os depósitos dos aluguéis já eram realizados na conta da Recorrente. Isso porque o antigo locador é exatamente o sócio da Recorrente (Cláudio Mendonça).*"

70. Com o máximo cuidado, o r. relator da DRJ cuidou de conciliar os extratos bancários, a planilha informativa da contribuinte e os documentos comprobatórios juntados pela ora Recorrente à impugnação.

Contrato de aluguel – Empresa DISMOBRÁS

71. O contrato de Locação do sócio Cláudio Fernando Mendonça com a locatária DISMOBRÁS (fls. 958/964), datado de 10/09/2008, tem como objeto o aluguel de imóvel comercial de sua propriedade, localizado na Av. Couto Magalhães, esquina com rua Miguel Leite, nº2.084, Centro de Várzea Grande – MT, com início do período de locação em 10/09/2009 e término em 09/09/2013, pelo valor mensal de R\$ 13.500,00.

72. Apresentou 1º Aditivo Contratual (fls. 955/957), datado de 04/03/2011, onde é trocado o Locador do contrato de locação, passando a figurar como tal a empresa Treze Administradora.

CONTRATO DE ALUGUEL COM A EMPRESA DISMOBRÁS					
C Corrente	Data	Valor	Descrição	Docto	Observação
840130	12/07/2011	14.444,00	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Dismobras

73. No entanto, a despeito de ter juntado o contrato e o aditivo relacionados, não apresenta qualquer documentação que associe o depósito de 12/07/2011 no valor de R\$ 14.444,00 ao referido contrato de aluguel. Diante de apenas um crédito bancário e, portanto, de um mês de locação, é forçoso concluir/presumir que se trata de receita omitida, não relacionada à atividade imobiliária, que supõe recolhimentos regulares, sucessivos e em valores compatíveis com o contrato firmado.

74. Como nada foi apresentado pela Recorrente para afastar tal presunção, considero não comprovada a origem de referido crédito bancário.

Contrato de aluguel – NOVO MUNDO Móveis e Utilidades

75. O contrato de Locação do sócio Cláudio Fernando Mendonça com a locatária DISMOBRÁS (fls. 940/946) datado de 11/12/2009, tem como objeto o aluguel de um salão comercial de sua propriedade, localizado na Av. Couto Magalhães, nº 2.065, Centro de Várzea Grande – MT, com início do período de locação em 15/12/2009 e término em 31/12/2019, pelo valor mensal de 2% do faturamento líquido da Locadora, com o valor mínimo de R\$ 20.000,00.

76. Apresentou 1º Aditivo Contratual (fls. 938/939), datado de 04/03/2011, onde é trocado o Locador do contrato de locação, passando a figurar como tal a empresa Treze Administradora. Para afastar a glosa de omissão de receitas, a contribuinte relaciona com o contrato de aluguel os seguintes lançamentos bancários:

CONTRATO DE ALUGUEL COM A EMPRESA NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA					
C Corrente	Data	Valor	Descrição	Docto	Observação
840130	05/04/2011	16.865,64	TRANSF ENTRE AGENC DINH	2153795	Recebimento de Aluguel Novo Mundo
840130	08/04/2011	5.398,76	TRANSF ENTRE AGENC DINH	2103795	Recebimento de Aluguel Novo Mundo
840130	10/05/2011	5.398,76	TRANSF.ENTRE AGEN.CHEQUE	1250140	Recebimento de Aluguel Novo Mundo
840130	11/05/2011	16.865,64	DEPOSITO EM DINHEIRO	336105	Recebimento de Aluguel Novo Mundo
840130	06/06/2011	22.264,40	TRANSF ENTRE AGENC DINH	2143795	Recebimento de Aluguel Novo Mundo
840130	05/07/2011	22.264,40	TRANSF ENTRE AGENC DINH	2233795	Recebimento de Aluguel Novo Mundo
840130	05/08/2011	22.264,40	TRANSF ENTRE AGENC DINH	2133795	Recebimento de Aluguel Novo Mundo
840130	05/09/2011	22.264,40	TRANSF ENTRE AGENC DINH	2193795	Recebimento de Aluguel Novo Mundo
840130	05/10/2011	22.264,40	TRANSF ENTRE AGENC DINH	2123795	Recebimento de Aluguel Novo Mundo
840130	07/11/2011	22.264,40	TRANSF ENTRE AGENC DINH	2283795	Recebimento de Aluguel Novo Mundo
840130	05/12/2011	22.264,40	TRANSF ENTRE AGENC DINH	2253795	Recebimento de Aluguel Novo Mundo

77. Por sua vez, a r. DRJ promoveu a conciliação entre os dados informados pela contribuinte nos Contratos e Aditivos juntados, nos extratos bancários, na planilha acima relacionada, na planilha “Omissão de Receitas 2010 e 2011” anexa ao TVF, e nos documentos probatórios de pagamento dos aluguéis juntados ao processo.

78. Deste cruzamento de dados, foi identificado que referidos documentos eram hábeis a comprovar a origem dos depósitos / créditos bancários, conforme coincidência de valores e datas, tomada como referência a data da planilha de omissão que amparou todo o lançamento:

Contrato Aluguel - NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA				Referência Crédito	
Folha	Período de locação	Valor	Data Recibo	Data Constante impugnação (dep/transf/TED)	Data Planilha Omissão de Receitas
947	mar/11	R\$ 16.865,64	05/04/2011	05/04/2011	05/04/2011
947	mar/11	R\$ 5.398,76	05/04/2011	08/04/2011	08/04/2011
948	abr/11	R\$ 5.398,76	10/05/2011	10/05/2011	10/05/2011
948	abr/11	R\$ 16.865,64	10/05/2011	11/05/2011	11/05/2011
949	mai/11	R\$ 22.264,40	06/06/2011	06/06/2011	06/06/2011
***	jun/11	R\$ 22.264,40	não apresentado	05/07/2011	05/07/2011
950	jul/11	R\$ 22.264,40	05/08/2011	05/08/2011	05/08/2011
951	ago/11	R\$ 22.264,40	05/09/2011	05/09/2011	05/09/2011
952	set/11	R\$ 22.264,40	05/10/2011	05/10/2011	05/10/2011
953	out/11	R\$ 22.264,40	07/11/2011	07/11/2011	07/11/2011
954	nov/11	R\$ 22.264,40	05/12/2011	05/12/2011	05/12/2011
		R\$ 200.379,60			

79. Registre-se que, mesmo sem a apresentação do recibo do mês de junho de 2011, o crédito bancário de 05/07/2011 de R\$ 22.264,40 foi devidamente considerado pela doura DRJ como de origem comprovada, em razão da correspondência de data e valor com os demais pagamentos dos outros meses, ainda com o respaldo do restante da documentação juntada.

Contrato de aluguel – LOJAS AMERICANAS S/A

80. O contrato de Locação do sócio Cláudio Fernando Mendonça com a locatária LOJAS AMERICANAS (fls. 897/905) datado de 16/07/2009, tem como objeto o aluguel de um salão comercial de sua propriedade, localizado na Av. Couto Magalhães, nº 2.056, Centro de Várzea Grande – MT, com prazo de 10 anos de locação, pelo valor mensal de 2% do faturamento líquido da loja, com o valor mínimo de R\$ 25.000,00.

81. Apresentou 1º Aditivo Contratual (fls. 895/896), datado de 04/03/2011, onde é trocado o Locador do contrato de locação, passando a figurar como tal a empresa Treze Administradora. Para afastar a glosa de omissão de receitas, a contribuinte relaciona com o contrato de aluguel os seguintes lançamentos bancários:

CONTRATO DE ALUGUEL COM A EMPRESA LOJAS AMERICANAS S/A					
C Corrente	Data	Valor	Descrição	Docto	Observação
840130	15/04/2011	26.749,97	TED-TRANSF ELET DISPON	6908432	Recebimento de Aluguel Lojas Americanas
840130	16/05/2011	26.749,97	TED-TRANSF ELET DISPON	8770891	Recebimento de Aluguel Lojas Americanas
840130	15/06/2011	26.749,97	TED-TRANSF ELET DISPON	6774016	Recebimento de Aluguel Lojas Americanas
840130	15/07/2011	26.749,97	TED-TRANSF ELET DISPON	8783864	Recebimento de Aluguel Lojas Americanas
840130	15/08/2011	26.749,97	TED-TRANSF ELET DISPON	6772692	Recebimento de Aluguel Lojas Americanas
840130	15/09/2011	26.749,97	TED-TRANSF ELET DISPON	8877269	Recebimento de Aluguel Lojas Americanas
840130	17/10/2011	26.749,97	TED-TRANSF ELET DISPON	6895726	Recebimento de Aluguel Lojas Americanas
840130	16/11/2011	26.749,97	TED-TRANSF ELET DISPON	8989557	Recebimento de Aluguel Lojas Americanas
840130	15/12/2011	27.060,30	TED-TRANSF ELET DISPON	7174925	Recebimento de Aluguel Lojas Americanas

82. Por sua vez, a r. DRJ promoveu a conciliação entre os dados informados pela contribuinte nos Contratos e Aditivos juntados, nos extratos bancários, na planilha acima

relacionada, na planilha “Omissão de Receitas 2010 e 2011” anexa ao TVF, e nos documentos probatórios de pagamento dos aluguéis juntados ao processo.

83. Deste cruzamento de dados, foi identificado que referidos documentos são hábeis a comprovar a origem dos depósitos / créditos bancários, conforme coincidência de valores e datas, tomada como referência a data da planilha de omissão que amparou todo o lançamento:

Contrato Aluguel LOJAS AMERICANAS S/A				Referência Crédito	
Fl.	Período de locação	Valor	Data Recibo	Data Constante impugnação (dep/transf/TED)	Data Planilha Omissão de Receitas
906	mar/11	R\$ 26.749,97	15/04/2011	15/04/2011	15/04/2011
907	abr/11	R\$ 26.749,97	16/05/2011	16/05/2011	16/05/2011
908	mai/11	R\$ 26.749,97	15/06/2011	15/06/2011	15/06/2011
909	jun/11	R\$ 26.749,97	15/07/2011	15/07/2011	15/07/2011
***	jul/11	R\$ 26.749,97	não apresentado	15/08/2011	15/08/2011
910	ago/11	R\$ 26.749,97	15/09/2011	15/09/2011	15/09/2011
911	set/11	R\$ 26.749,97	17/10/2011	17/10/2011	17/10/2011
912	out/11	R\$ 26.749,97	16/11/2011	16/11/2011	16/11/2011
913	nov/11	R\$ 27.060,30	15/12/2011	15/12/2011	15/12/2011
		R\$ 241.060,06			

84. Registre-se que, mesmo sem a apresentação do recibo do mês de julho de 2011, o crédito bancário de 15/08/2011 de R\$ 26.749,97 foi devidamente considerado pela douda DRJ como de origem comprovada, em razão da correspondência de data e valor com os demais pagamentos dos outros meses, ainda com o respaldo do restante da documentação juntada.

Contrato de aluguel – MULTITUBOS Materiais para Construção

85. O contrato de Locação do sócio Cláudio Fernando Mendonça com a locatária MULTITUBOS Materiais para Construção (fls. 915/919) datado de 27/07/2009, tem como objeto o aluguel de um salão comercial de sua propriedade, localizado na Av. Couto Magalhães, nº 999, Centro de Várzea Grande – MT, com início de locação em 30/07/2009 e término em 29/07/2010, pelo valor mensal de R\$ 4.500,00.

86. Apresentou Termo Aditivo Contratual (fl. 914), datado de 20/06/2012, onde já consta a Treze Administradora como Locadora do Imóvel, onde fazem menção a alteração do contrato 24390/2010 não juntado ao processo. Para afastar a glosa de omissão de receitas, a contribuinte relaciona com o contrato de aluguel os seguintes lançamentos bancários:

CONTRATO DE ALUGUEL COM A EMPRESA MULTI TUBOS MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO

C Corrente	Data	Valor	Descrição	Docto	Observação
840130	10/09/2010	3.281,67	DEPOS CC AUTOAT	4817886	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	17/09/2010	937,62	DEPOS CC AUTOAT	3922758	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	11/10/2010	4.219,29	DEPOS CC AUTOAT	2547060	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	10/11/2010	4.219,29	DEPOS CC AUTOAT	3922044	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	10/12/2010	4.219,29	DEPOS CC AUTOAT	2547123	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	10/01/2011	4.219,29	DEPOS CC AUTOAT	7475998	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	10/02/2011	4.219,29	DEPOS CC AUTOAT	3922045	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	10/03/2011	4.219,29	DEPOS TRANSF AUTOAT	87412	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	11/04/2011	4.219,20	DEPOS CC AUTOAT	8691407	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	10/05/2011	4.219,29	DEPOS CC AUTOAT	719089	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	10/06/2011	4.219,29	DEPOS TRANSF AUTOAT	7475845	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	11/07/2011	4.219,29	DEPOS TRANSF AUTOAT	8690778	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	10/08/2011	4.219,29	DEPOS TRANSF AUTOAT	2547143	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	12/09/2011	4.631,52	DEPOS TRANSF AUTOAT	3922614	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	10/10/2011	4.631,52	DEPOS TRANSF AUTOAT	8690727	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	10/11/2011	4.631,52	DEPOS TRANSF AUTOAT	3922548	Recebimento de Aluguel Multi Tubos
840130	12/12/2011	4.631,52	DEPOS TRANSF AUTOAT	2547889	Recebimento de Aluguel Multi Tubos

87. Por sua vez, a r. DRJ promoveu a conciliação entre os dados informados pela contribuinte nos Contratos e Aditivos juntados, nos extratos bancários, na planilha acima relacionada, na planilha “Omissão de Receitas 2010 e 2011” anexa ao TVF, e nos documentos probatórios de pagamento dos aluguéis juntados ao processo.

88. Deste cruzamento de dados, foi identificado que referidos documentos são hábeis a comprovar a origem dos depósitos / créditos bancários, conforme coincidência de valores e datas, tomada como referência a data da planilha de omissão que amparou todo o lançamento:

Contrato Aluguel - MULTITUBOS Materiais para Construção				Referência Crédito	
Folha	Período de locação	Valor	Data Recibo	Data Constante impugnação (dep/transf/TED)	Data Planilha Omissão de Receitas
921	ago/10	R\$ 3.281,67	10/09/2010	10/09/2010	10/09/2010
921	ago/10	R\$ 937,62	17/09/2010	17/09/2010	17/09/2010
922	set/10	R\$ 4.219,29	11/10/2010	11/10/2010	11/10/2010
923	out/10	R\$ 4.219,29	10/11/2010	10/11/2010	10/11/2010
924	nov/10	R\$ 4.219,29	10/12/2010	10/12/2010	10/12/2010
926	dez/10	R\$ 4.219,29	10/01/2011	10/01/2011	10/01/2011
		R\$ 21.096,45			
927	jan/11	R\$ 4.219,29	10/02/2011	10/02/2011	10/02/2011
928	fev/11	R\$ 4.219,29	10/03/2011	10/03/2011	10/03/2011
***	mar/11	R\$ 4.219,29	não apresentado	11/04/2011	11/04/2011
929	abr/11	R\$ 4.219,29	10/05/2011	10/05/2011	10/05/2011
930	mai/11	R\$ 4.219,29	10/06/2011	10/06/2011	10/06/2011
931	jun/11	R\$ 4.219,29	11/07/2011	11/07/2011	11/07/2011
932	jul/11	R\$ 4.219,29	10/08/2011	10/08/2011	***
933	ago/11	R\$ 4.631,52	12/09/2011	12/09/2011	12/09/2011
935*	set/11	R\$ 5.146,13	10/10/2011	10/10/2011	10/10/2011
936*	out/11	R\$ 5.146,13	10/11/2011	10/11/2011	10/11/2011
937*	nov/11	R\$ 5.146,13	12/12/2011	12/12/2011	12/12/2011
		R\$ 49.604,94			

*Valor do recibo é de R\$ 5.146,13 porque considera a corretagem da Administradora (10%).

Valor relacionado pelo contribuinte foi de R\$ 4.631,52, mas crédito foi integral de R\$ 5.146,13.

89. Registre-se que, mesmo sem a apresentação do recibo do mês de março de 2011, o crédito bancário de 11/04/2011 de R\$ 4.219,29 foi devidamente considerado pela douta DRJ de origem comprovada, em razão da correspondência de data e valor com os demais pagamentos dos outros meses, ainda com o respaldo do restante da documentação juntada.

Contrato de aluguel – Empresa DOELER DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS.

90. O primeiro contrato de Locação apresentado tendo como Locatária a empresa DOELER Distribuidora de Veículos (fls. 876/878) tem como Locadora a empresa AGROPECUÁRIA TAMARINEIRO LTDA, tendo como objeto a locação do imóvel situado à Av. da FEB nº 1330 e 1330 – A, município de Vargem Grande, MT. O contrato tem início em 01/12/2006 e término em 30/11/2012, num valor mensal inicial de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

91. No 1º aditivo do Contrato de Locação em referência (fls. 874/875), datado em 01/03/2010, em função da compra do imóvel pelo Sr. Cláudio Fernando Mendonça, pessoa física, este passa a ser o Locador do referido imóvel. Contudo, já havia previsão para que a condição de locador passasse à pessoa jurídica em novo aditivo contratual futuro.

92. Já no 2º aditivo do Contrato de Locação (fls. 872/873), datado de 10/03/2010, altera-se a condição de Locador da pessoa física para a pessoa jurídica Treze Administradora, permanecendo inalteradas as demais cláusulas contratuais. A certidão emitida pelo Serviço Notarial de Vargem Grande (fls. 890/894) comprova que o imóvel em referência foi integralizado pelo sócio Cláudio Fernando Mendonça ao Patrimônio da Treze Administradora por alteração contratual em 24/05/2010.

93. Para afastar a glosa de omissão de receitas, a contribuinte relaciona com o contrato de aluguel os seguintes lançamentos bancários:

CONTRATO DE ALUGUEL COM A EMPRESA DOELER DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA					
C Corrente	Data	Valor	Descrição	Docto	Observação
840130	13/04/2010	23.392,08	DEPOSITO EM CHEQUE	685107	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	12/05/2010	23.392,08	DEPOSITO EM CHEQUE	872105	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	11/06/2010	23.392,08	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	13/07/2010	23.392,08	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	11/08/2010	23.392,08	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	13/09/2010	23.392,08	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	13/10/2010	23.392,08	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	11/11/2010	23.392,08	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	13/12/2010	23.392,08	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	11/01/2011	25.451,59	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	14/02/2011	26.045,46	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	11/03/2011	25.451,59	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	12/04/2011	39.895,59	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler/Dismobras
840130	11/05/2011	39.895,59	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler/Dismobras
840130	13/06/2011	39.895,59	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler/Dismobras
840130	18/07/2011	28.081,59	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler
840130	11/08/2011	39.895,59	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler/Dismobras
840130	13/09/2011	39.895,59	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler/Dismobras
840130	11/10/2011	41.050,55	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler/Dismobras
840130	11/11/2011	41.050,55	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler/Dismobras
840130	13/12/2011	41.050,55	LIQUIDACAO DE COBRANCA	9084013	Recebimento de Aluguel Doeler/Dismobras

94. Por sua vez, a r. DRJ promoveu a conciliação entre os dados informados pela contribuinte nos Contratos e Aditivos juntados, nos extratos bancários, na planilha acima relacionada, na planilha “Omissão de Receitas 2010 e 2011” anexa ao TVF, e nos documentos probatórios de pagamento dos aluguéis juntados ao processo.

95. Deste cruzamento de dados, foi identificado que referidos documentos são hábeis a comprovar a origem dos depósitos / créditos bancários, conforme coincidência de valores e datas, tomada como referência a data da planilha de omissão que amparou todo o lançamento:

Contrato Aluguel - Locatária DOELER Distribuidora de Veículos Ltda						Referência crédito	
Folha	Período de locação	Valor	Data Recibo	Nº cheque	Data cheque ou vencimento boleto	Data Constante impugnação (dep/transf/TED)	Data Planilha Omissão de Receitas
879/881	mar/10	R\$ 23.392,08	12/04/2010	271465	13/04/2010	13/04/2010	13/04/2010
881/883	abr/10	R\$ 23.392,08	10/05/2010	271472	10/05/2010	12/05/2010	12/05/2010
884	mai/10	R\$ 23.392,08	***	***	10/06/2010	11/06/2010	11/06/2010
885	jun/10	R\$ 23.392,08	***	***	10/07/2010	13/07/2010	13/07/2010
886	jul/10	R\$ 23.392,08	***	***	10/08/2010	11/08/2010	11/08/2010
887	ago/10	R\$ 23.392,08	***	***	10/09/2010	13/09/2010	13/09/2010
888	set/10	R\$ 23.392,08	***	***	10/10/2010	13/10/2010	13/10/2010
889	out/10	R\$ 23.392,08	***	***	10/11/2010	11/11/2010	11/11/2010
não apr.	nov/10	R\$ 23.392,08	***	***	não apresentado	13/12/2010	13/12/2010
		R\$ 210.528,72					

96. Registre-se que, mesmo sem a apresentação do recibo do mês de novembro de 2010, o crédito bancário de 13/12/2010 de R\$ 23.392,08 foi devidamente considerado pela douda DRJ como de origem comprovada, em razão da correspondência de data e valor com os demais pagamentos dos outros meses, ainda com o respaldo do restante da documentação juntada.

97. No entanto, no que se refere ao contrato de aluguel com a empresa DOELER, os comprovantes apresentados de pagamento de aluguel somente alcançam os depósitos até o mês de dezembro de 2010. Nenhum comprovante, contrato aditivo e comprovante de correção de valores foi apresentado para respaldar os créditos relacionados pela contribuinte nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2011. Portanto, considero que a origem e a natureza destes créditos nestes meses não foi comprovada

Consolidação dos comprovantes de depósito/crédito bancário relacionados a Contratos de Aluguel

98. Uma vez identificados os depósitos / créditos bancários com origem comprovada pela documentação juntada ao processo, a r. DRJ procedeu à consolidação em apuração única e fez o cotejo com os valores declarados, a fim de verificar a existência de importâncias a serem deduzidas do lançamento:

Depósitos / créditos relacionados a Atividade Imobiliária		
Locatários	2010	2011
DISMOBRÁS	R\$ -	R\$ -
NOVO MUNDO	R\$ -	R\$ 200.379,60
LOJAS AMERICANAS	R\$ -	R\$ 241.060,06
MULTITUBOS	R\$ 21.096,45	R\$ 49.604,94
DOELER	R\$ 210.528,72	R\$ -
Total comprovados	R\$ 233.635,17	R\$ 493.055,60
Receita declarada na DIPJ 2012 e DIPJ 2011	R\$ 227.405,88	R\$ 937.757,27
Diferenças	-R\$ 6.229,29	R\$ 444.701,67

99. Ato contínuo, a r. DRJ consignou que: (i) os valores comprovados nos itens acima estão relacionados à atividade econômica declarada pela contribuinte, qual seja, atividade imobiliária (depósitos de origem comprovada); (ii) os valores considerados receitas omitidas por presunção legais são aqueles constantes da planilha individualizada (depósitos de origem não comprovada); (iii) os valores recolhidos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS incidentes sobre as receitas declaradas foram corretamente deduzidos dos tributos lançados, conforme campo “deduções” dos autos de infração de fls. 249/276 (os valores declarados foram deduzidos no lançamento dos tributos sobre receitas omitidas); (iv) a contribuinte no curso do procedimento fiscal deixou de apresentar os comprovantes das origens dos depósitos individualizados e, mesmo após devidamente intimada, não conseguiu relacionar sua movimentação financeira com suas atividades econômicas formais; e (v) a vultuosa movimentação financeira foi relacionada à operação clandestina própria de instituições financeiras e a lavagem de ativos por Operação especial do Ministério Público e Polícia Federal.

100. Em vista destes pressupostos fáticos e jurídicos, concluiu que:

"1. Ano calendário 2010: os valores comprovados (R\$ 233.635,17) superam os valores declarados espontaneamente (R\$ 227.405,88). A diferença de R\$ 6.229,29, portanto, compõe parte da Receita omitida presumidamente pela contribuinte, cuja presunção cumpriu o seu papel legal, qual seja, identificar na movimentação financeira da contribuinte valores de receita / faturamento que não foram oferecidos à tributação. Desta feita, embora identificada sua origem e natureza, o valor de R\$ 6.229,29 não deve ser retirado da base de cálculo de receitas omitidas.

Quanto aos valores declarados e comprovados (R\$ 227.405,88) deve-se ratificar que estes já foram considerados no lançamento tributário, ou seja, não devem ser novamente abatidos nos depósitos / créditos bancários a comprovar, o que acarretaria dedução em duplicidade. A presunção legal e a sua contraprova buscam, na essência, identificar receitas tributáveis ou não, que excederem às receitas declaradas espontaneamente, considerando que estas já foram particularizadas por ocasião do lançamento.

2. Ano calendário 2011: os valores comprovados (R\$ 493.055,60) são inferiores aos próprios valores declarados espontaneamente (R\$ 937.757,27). Como os valores já declarados já foram aproveitados integralmente nos lançamentos, conclui-se que os valores parcialmente comprovados não devem ser novamente excluídos da relação de receitas que compuseram o lançamento."

101. Diante do exposto, considero, tão somente, que merece reparo o item 1, visto que o valor de R\$ 6.229,29 deve ser retirado da base de cálculo de receitas omitidas, pois a Recorrente logrou êxito em comprovar a origem dos valores.

IV. Contratos de Mútuo - Da Suposta não Incidência do IR – Recolhimento do IOF das Operações

102. Alega a contribuinte que grande parte dos depósitos em conta corrente são decorrentes de contratos de mútuo “tácitos” entre ela e seu sócio. Acrescenta que *“os mútuos realizados pelo sócio da Recorrente (Cláudio Fernando Mendonça) e suas empresas (Treze Administradora de Bens e Globo Fomento Ltda) estão detalhadamente descritos e comprovados através de seus extratos bancários.”*

103. Sustenta que os extratos bancários seriam *“provas robustas de que o sócio da Recorrente realizava os mútuos com sua empresa, repassando os valores tomados diretamente às pessoas físicas e Jurídicas indicadas”, concluindo ainda que “as operações foram contabilizadas, declaradas ao fisco, tributadas e recolhidos o IOF pertinente.”*

104. Aduz ainda que a tributação pelo IR é indevida, porquanto a base de cálculo do imposto *“é o valor do rendimento obtido na operação de mútuo (artigo 732, §2º, do RIR/99), não podendo jamais ser tributada a totalidade dos valores que ingressaram na conta bancária da Recorrente, por não representarem hipótese de incidência do tributo.”*

105. Por fim, repisa que *“todas as operações de mútuo já foram levadas à tributação pela contribuinte no momento da apresentação de sua DIPJ retificadora (em anexo).”* Lembra que, para fins de Imposto de Renda, *“os rendimentos financeiros de operações de mútuo entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e física são equiparados a rendimentos de aplicação financeira de renda fixa (artigo 18, inciso III, da Instrução Normativa SRF nº 25/2001)”*. Junta vasta jurisprudência administrativa que flexibiliza a necessidade de registro público do contrato de mútuo e alguma de suas formalidades.

106. Em termos fáticos, a contribuinte transmitiu DIPJ retificadoras, em 28/11/2014, conforme consulta ao sistema PORTAL IRPJ. Nestas declarações foram incluídos valores a título de “Rendimentos e Ganhos Líquidos de Aplicações de Renda Fixa e Renda Variável”, sendo R\$ 68.579,44, no 4º trimestre de 2010 e R\$ 77.990,24, no ano-calendário 2011, em consonância com a IN RFB nº 1.022/2010, que convalida este tratamento aos rendimentos auferidos em operações de mútuo.

107. Naquela mesma data, a contribuinte retificou todas as suas DCTF’s do período incluindo apuração de Imposto sobre Movimentação Financeira – IOF. Contudo, insta salientar que tais procedimentos ocorrem no curso da investigação da Operação Ararath do Ministério Público e da Polícia Federal.

108. No mais, os valores acrescidos às Declarações se mostram irrisórios frente à receita omitida da ordem de R\$ 15 milhões, não guardando correspondência com aquele montante omitido. A Recorrente, por sua vez, também não vincula qualquer valor de rendimento financeiro a qualquer depósito que se pretendia comprovar ou a qualquer recolhimento específico de IOF que declarou.

109. Os valores apurados à título de IOF não foram relacionados pela Recorrente em seus instrumentos de defesa, tampouco vinculados a quaisquer operações financeiras, não dando respaldo à caracterização dos depósitos ou saques bancários como mútuos. Junta apenas recibos de pedido de parcelamento (também datados de 28/11/2014) e relatório de consolidação de uma série de valores a título de IOF que foram parcelados (fls. 1005 a 1011), sem qualquer vinculação a operações financeiras específicas. Outrossim, o

recolhimento de IOF não retira a sujeição passiva do rendimento ao IR, sendo tributos de fatos geradores distintos.

110. Alinhada a r. decisão de piso, considero que " (...) *toda a dissertação acerca dos contratos de mútuo e seu tratamento tributário depende de uma questão de ordem prévia: estarmos tratando, de fato, de contratos de mútuo (!). Isto definitivamente não está comprovado no processo, e permeia toda esta análise. Entende a contribuinte que o extrato bancário com os depósitos, muitos deles efetuados em dinheiro e em cheque, além de suas indicações em simples planilha, são prova robusta da operação de mútuo entre a autuada e o seu sócio, ou entre a autuada e outra pessoa jurídica, o que de fato não procede*".

111. Em termos fáticos, nenhum contrato de mútuo foi juntado ao processo. A contribuinte alega a existência destas operações de mútuo na tentativa de justificar a vultosa movimentação financeira a débito e a crédito de suas contas bancárias. No entanto, para que a existência de mútuos seja capaz de justificar a origem e natureza de depósitos/créditos bancários, algumas formalidades mínimas devem ser comprovadas.

112. Os artigos 221 e 586 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), abaixo transcritos, indicam a natureza jurídica do mútuo:

***Artigo 221.** O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.*

***Parágrafo único.** A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.*

***Artigo 586.** O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. (grifos nossos)*

113. O reconhecimento da operação de mútuo requer, portanto, o reconhecimento do instrumento contratual específico.

114. Sobre este aspecto, algumas decisões deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm flexibilizado a exigência do registro do contrato de mútuo no Cartório de Títulos e Documentos, desde que um conjunto de provas ateste a sua efetividade. Confira-se:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercício: 2011*

*(...) MÚTUO. REQUISITOS PARA COMPROVAÇÃO.
IMPROCEDÊNCIA.*

O negócio jurídico de mútuo deve ser comprovado por contrato registrado em cartório à época do negócio, ou por meio de registros que demonstrem que a quantia foi efetivamente emprestada e que posteriormente foi retornado no mesmo montante, ou acrescida de juros e/ou correção monetária. O

contrato particular de mútuo, por si só, não tem condições absolutas de comprovar a efetividade da operação, devendo estar lastreado por elementos que comprovem a sua existência material.

(Processo nº 10240.721208/2014-09, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 2ª Seção, Acórdão nº 2202-003.836, Sessão de 09 de maio de 2017, Relator Martin da Silva Gesto)

115. Ainda assim, é válido afirmar que o registro público do contrato seria medida prudente aos contratantes e traria maior segurança à empresa fiscalizada quando da necessidade de comprovação ao fisco do mútuo que defende ser a causa dos débitos e créditos em suas contas bancárias.

116. No entanto, outros aspectos além da forma escrita e do recomendável registro público, devem respaldar a operação de mútuo para sua validade perante a Fazenda Pública, dentre eles podemos citar: a cobrança de juros prevista no contrato, a temporariedade expressa do contrato, a prova de sua quitação ao término do prazo, a capacidade financeira das partes e a correta contabilização do empréstimo.

117. Todo este conjunto probatório pode constituir meio idôneo de se legitimar a operação de mútuo mesmo na hipótese do contrato não ter registro público. Mas não é só, a partir do precedente supra, evidencia-se que, mesmo diante da existência do contrato, faz-se necessária análise das circunstâncias fáticas acima citadas a fim de que se verifique a efetividade da operação.

118. No caso da Treze Administradora, sequer os contratos escritos foram apresentados. Ao contrário, a contribuinte expressamente afirma que seus contratos com o sócio Cláudio Fernando Mendonça e a sua outra empresa, Globo Fomento Ltda., seriam apenas “verbais”, tácitos e entregues na sua grande maioria “por meio de entrega de numerário em espécie, que somente mediante perícia contábil será possível comprovar sua origem e idoneidade”. Nenhum elemento adicional foi juntado pela contribuinte para firmar suas alegações.

119. Naturalmente, as meras alegações da contribuinte em sede de Delação Premiada, desamparadas de qualquer documentação probatória, não encontram respaldo na legislação civil, na legislação tributária e nem mesmo na legislação financeira e penal que ensejaram a Operação Especial dos órgãos federais.

120. Os depoimentos realizados no curso da Delação Premiada são meios de provas auxiliares e não têm o condão de afastar a necessidade de apresentação da documentação fiscal, contábil, financeira e contratual respectiva.

121. Baixar os autos em diligência para o cotejo dos depoimentos colhidos pelo MPF no bojo da operação Ararath de forma a identificar a causa da maioria dos valores recebidos, assim como para demonstrar a origem dos ingressos na Recorrente, não resolverá a questão da ausência de conjunto probatório específico hábil a justificar a efetiva ocorrência de tais operações no seio deste órgão de julgamento.

122. Ademais, no que concerne à jurisprudência administrativa sobre o tema, trata-se de matéria já extensamente examinada, sendo que firmou-se não acolher as alegações de empréstimos desacompanhadas dos respectivos contratos de mútuo e/ou das provas que

irrefutavelmente demonstrem a transferência do efetivo numerário, com indicação de valor e datas coincidentes.

123. No caso concreto, como a contribuinte não apresentou qualquer contrato de mútuo firmado com o sócio ou com a empresa Globo Fomento e/ou documentação idônea complementar, não pode prosperar as meras alegações de que os seus depósitos ou saídas das contas bancárias decorrem de mútuos reais.

V. Contrato de mútuo com o sócio da Recorrente e suas empresas (Globo Fomento Ltda.)

124. Como já exposto, à Recorrente foram imputadas duas Infrações principais: depósitos/créditos bancários de origem não comprovada, configurando omissão de receita por presunção legal, e pagamentos efetuados sem causa e a beneficiário não identificado, cuja base legal está disposta nos artigos 674 e 675 do RIR/99.

125. As alegações da contribuinte em sua defesa tendentes a refutar diretamente estas duas infrações restringem-se aos contratos de mútuo da ora Recorrente com o seu sócio Cláudio Fernando Mendonça e com outra empresa também de sua propriedade – Globo Fomento Ltda. Com este intuito, relaciona as entradas e saídas em que fundados os lançamentos dos tributos decorrentes das infrações, vinculando cada um deles aos mútuos, seja com o sócio, seja com a empresa.

126. Neste contexto, às fls. 785 a 793, a contribuinte relaciona as entradas lançadas na sua conta corrente, consideradas omissão de receita por presunção legal, sendo a sua grande maioria depósitos em dinheiro e em cheque, como “Mútuo Sócio”. Limitou-se a consignar serem operações de empréstimos com o sócio.

127. Da mesma forma, às fls. 806 a 808, relaciona outras entradas como sendo oriundas da empresa Globo Fomento Ltda, a sua grande maioria também efetuada em dinheiro/cheque, simplesmente relacionando em planilha a observação “Mútuo Globo”.

128. Ato contínuo, às fls. 793 a 806, relaciona todas as saídas lançadas na sua conta corrente, que deram causa ao lançamento de IRRF, todas constantes da Planilha “Pagamentos sem causa” anexas ao TVF e Autos de Infração, como sendo também decorrentes de “Mútuo Treze Sócio”.

129. Nota-se que, diante destas três situações fáticas, a Recorrente não apresentou qualquer documentação probatória hábil demonstrar o alegado, tal qual fez no curso do procedimento fiscal.

130. Portanto, em linha com a decisão de piso, podemos concluir que *"a contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem dos depósitos/créditos bancários que ensejaram o lançamento de receitas omitidas por presunção legal, tampouco comprovou a operação ou a causa dos pagamentos identificados que ensejaram o lançamento do IRRF. Limitou-se a afirmar que as relações de Entradas e Saídas de numerários em vultosa quantia decorrem de Contratos de Mútuos tácitos, afirmação esta desprovida de qualquer validade legal e probatória"*.

131. Cabível aqui, inclusive, as razões de decidir constantes dos itens 65 e 66.

VI. Do estorno de lançamento no valor de R\$ 250.000,00

132. Verifico que o valor de R\$ 250.000,00 em 24/12/2010 (p.7, da Planilha de Omissão de Rendimentos que acompanha o AIIM) lançado como omissão de rendimentos refere-se a **estorno de lançamento**, como descrito no histórico da operação bancária reproduzido na planilha da fiscalização (fls. 391).

133. De fato não há ingresso a ser tributado, mas apenas a recomposição do saldo em razão de um débito (saída) indevido na conta bancária. Corrobora essa afirmação a tributação indevida do mesmo valor de R\$ 250.000,00 (p.7, da Planilha de Pagamento sem causa que acompanha os AIIM) no dia 23/12/2010 cujo histórico bancário assevera ser um cheque.

134. Conjugando as operações, é possível concluir que não houve saída/pagamento de R\$ 250.000,00 no dia 23/12/2010 por meio de cheque uma vez que a operação foi estornada no dia seguinte, 24/12/2010 mediante um crédito de R\$ 250.000,00, que não representa ingresso de receita, mas devolução de um valor incorretamente debitado.

135. Diante do exposto, merecem reparo os itens 105 e 138, pois os valores de R\$ 6.229,29 e R\$ 250.000,00, respectivamente, devem ser retirados da base de cálculo de receitas omitidas, vez que a ora Recorrente logrou êxito em comprovar a origem dos valores. Da mesma forma, o valor de R\$ 250.000,00 não pode ser considerado pagamento sem causa e, portanto, deve ser afastada a incidência do IRRF à 35%.

136. Com relação aos demais itens supra, não cabe qualquer reparo nos lançamentos por completa inexistência de provas que os desqualifiquem.

VII. Da inaplicabilidade da Súmula 182 do TFR

137. Neste tópico, pretende a Recorrente reverter a ordem tributária existente reverberando a antiga Súmula 182 do TRF, que previa ser “*ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários*”. Argui que os depósitos bancários não configuram acréscimo patrimonial sujeito ao Imposto de Renda e, para tanto, relaciona farta jurisprudência hábil a corroborar este entendimento enquanto vigia a Súmula.

138. Ocorre que, tanto as alegações da Recorrente quanto a jurisprudência estão ultrapassadas. Anteriormente à Lei nº 8.021/90, assentou-se que os depósitos bancários, unicamente, não representavam rendimentos “elegíveis” a incidência do imposto de renda.

139. Nesta linha, o Tribunal Federal de Recursos tinha sumulado entendimento com esta interpretação, a referida Súmula 182. Diante disso, por meio do artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88 determinou-se o arquivamento dos processos administrativos e dos débitos de imposto de renda arbitrados com base exclusivamente em valores de extratos ou comprovantes de depósitos bancários, *verbis*:

Artigo 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

(...)

VII - do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

140. Com o advento da Lei nº 8.021/90, foi expressamente permitido o arbitramento de rendimentos com base em depósitos ou aplicações em instituições financeiras, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza, quando o contribuinte não comprovasse a origem dos recursos utilizados nestas operações.

141. Porém, para incidência do imposto de renda na hipótese em debate, a jurisprudência administrativa passou a obrigar que a fiscalização comprovasse o consumo da renda pelo sujeito passivo, representada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados. Esta era a dicção do artigo 6º da Lei nº 8.021/90, *verbis*:

“Artigo 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível da contribuinte.

(...)

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando a contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer a contribuinte.

142. Entretanto, este estado de coisas foi profundamente alterado pelo artigo 42, *caput*, da Lei nº 9.430/66, *verbis*:

Depósitos Bancários

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

(...).

143. A partir desta inovação legislativa, os valores mantidos em conta de depósito sem comprovação de sua origem passaram a ser rendimentos presumidos. Trata-se de presunção *iuris tantum*, passível de prova em contrário por parte do contribuinte. Entretanto, caso o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprove a origem dos valores mantidos

em conta de depósitos ou investimento, é de se presumir que tais valores foram omitidos da tributação.

144. Observe que o § 5º, do artigo 6º, da Lei nº 8.021/90 tratava do arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários, o que foi expressamente revogado pelo artigo 88, inciso XVIII, da Lei nº 9.430/96.

145. Desta forma, com advento deste novo estatuto, o depósito bancário cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte mediante documentação hábil e idônea é presumido receita/rendimento omitido, sujeito à tributação.

146. Neste novo cenário normativo, não há que se falar em sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários com origem não comprovada pela contribuinte. Por uma presunção legal relativa, o depósito com origem não comprovada é rendimento tributável pelo imposto de renda.

147. Conforme salientado no item I ("Do Ônus da Prova no caso de Omissão de Receitas"), este entendimento encontra-se pacificado no âmbito do CARF.

148. Assim, considero correto o lançamento fundado na presunção constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, uma vez que a contribuinte não comprovou a origem dos depósitos/créditos bancários nas contas correntes de sua titularidade.

149. Ao presente caso não cabe a aplicação do enunciado da Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos, vez que tal entendimento foi fixado quando o ordenamento jurídico não previa a possibilidade de presumir a omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

VIII. Da Tributação Reflexa

150. A Recorrente sustenta que a decadência pleiteada pelo IRPJ alcançará também os tributos reflexos lançados. Acrescenta que a legislação e jurisprudência de cada uma das contribuições ao PIS, COFINS e CSLL “*não autorizam o fisco considerar fatos geradores das referidas contribuições presunção de omissão de receita da atividade*”. O fato gerador das primeiras (PIS e COFINS) seria o faturamento mensal da empresa, enquanto o fato gerador da CSLL seria o lucro, e não a receita omitida por presunção.

151. Neste ponto, cumpre apenas destacar as disposições do artigo 24 da Lei nº 9.249/95, com as alterações legislativas supervenientes, vigentes à data da ocorrência dos fatos geradores em apreço:

“Artigo 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º **O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.**

152. Desta forma, comprovada a omissão de receitas, a partir da falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa, o valor da receita omitida deve ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

153. Resta claro que o lançamento dos tributos decorrentes da infração advém do cumprimento estrito de comando legal, estando totalmente amparado na legislação tributária vigente.

154. Com efeito, reflexos positivos também advém, **eventual exoneração da base de cálculo do IRPJ implicará a exoneração dos tributos reflexos.**

IX. Da Responsabilidade Solidária dos Sócios

155. A Recorrente considera descabida a imputação de responsabilidade tributária solidária aos sócios Cláudio Fernando Mendonça e Viviane Aparecida da Costa.

156. Alega que Viviane não exercia a administração da sociedade, tendo como “prova” o “*próprio Contrato social da empresa em que esta detinha quotas mínimas*”.

157. Ademais, invoca a necessária prática culposa ou dolosa de atos abusivos ou com violação de lei ou contrato social, previstos no artigo 135 do CTN, para que lhe fosse imputada a responsabilidade solidária, o que não teria ocorrido no caso concreto. Faz referência a Súmula nº 430 do STJ para sustentar que “*o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*”

158. Registre-se de antemão que, o artigo 134, inciso III, do CTN, também citado pela contribuinte, trata de responsabilidade subsidiária dos administradores de bens de terceiros, circunstância fática diversa deste caso concreto, onde se discute a responsabilidade tributária solidária dos sócios (artigo 135, inciso III, do CTN).

159. O contrato social juntado às fls. 854/856 comprova que a administração da sociedade cabia igualmente aos sócios Cláudio Fernando Mendonça e Viviane Aparecida da Costa, em conjunto ou isoladamente. Nas alterações contratuais juntadas (fls. 857/870), verifico que a administração da sociedade não foi alterada. Ambos os sócios figuravam como gestores da empresa.

160. Outrossim, o depoimento do Sr. Cláudio Fernando Mendonça ao Ministério Público Federal em Termo de Declaração datado de 15/07/2014, juntado ao processo por documento não paginável, atesta, adicionalmente às demais provas, que a sua esposa Viviane Aparecida da Costa atuava efetivamente como administradora, não se tratando apenas de situação de direito prevista em contrato.

161. Registre-se que, este processo administrativo não trata de mero inadimplemento de obrigações tributárias, mas de imputação legal às hipóteses de incidência previstas nos artigos 124 e 135 do CTN. Logo, não é aplicável aqui o teor da Súmula 430 do STJ.

162. A condição de sujeito passivo da obrigação tributária principal poderá ser atribuída tanto ao contribuinte quanto ao responsável, sendo irrelevantes para tal qualificação os acordos formulados nas convenções entre particulares, ressalvadas disposições legais em contrário, consoante expresso nos preceitos estipulados pelos artigos 121 e 123 do Código Tributário Nacional (CTN):

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

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

I- contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (destacou-se)

II- responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (destacou-se)

(...)

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

163. Por seu turno, de acordo com ordenamento jurídico pátrio, a acepção do instituto da solidariedade encontra fundamento no direito comum, particularmente, na redação em vigor da Seção I do Capítulo VI do Código Civil Brasileiro:

Artigo 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda. (destacou-se)

Artigo 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes. (destacou-se)”

164. No âmbito tributário, observa-se que a matéria encontra previsão no artigo 124 do CTN, cujos incisos tratam das hipóteses de aplicação da solidariedade passiva:

Artigo 124. São solidariamente obrigadas:

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

II- as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

165. Assim sendo, a solidariedade tributária constitui-se na existência de mais de um devedor relativamente à mesma obrigação, com a particularidade de cada qual encontrar-se investido do dever jurídico relativo ao pagamento integral do débito correspondente.

166. Ressalte-se, porém, que em consonância com preceito legal estabeleceu-se os critérios de determinação do vínculo de duas ou mais pessoas na condição de sujeito passivo da mesma prestação obrigacional tributária constituída na forma da legislação de regência (solidariedade factual e solidariedade de direito).

167. Nestas circunstâncias, a exigência da obrigação tributária não comporta benefício de ordem, logo, confere à Fazenda Nacional o direito de exigir seu cumprimento em litisconsórcio ou ainda isoladamente, sem qualquer prejuízo à prerrogativa de demanda contra os demais devedores caso não obtenha êxito na realização integral do montante da prestação obrigacional.

168. No tocante ao caso em apreço, a atribuição da sujeição passiva levada a efeito em relação a ora Recorrente pautou-se na imputação da disposição expressa no artigo 124, inciso I do referido diploma legal.

169. Para fins da correta aplicação da responsabilidade prevista no artigo 124, I, é imprescindível considerar que o "*interesse comum*" constante do dispositivo supra não é um interesse qualquer, de fundo econômico, sancionador, monetário ou de cunho inespecífico, mas interesse exclusivamente jurídico, relativo à prática do fato gerador da obrigação tributária.

170. O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de *interesse comum*, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

171. Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.

172. Dito de outra forma, para haver solidariedade tributária, as pessoas - a que se refere o dispositivo - devem efetivamente participar (i.e., *ser partes*) do negócio jurídico que deflagra a incidência tributária ("*situação que constitua o fato gerador...*") no mesmo polo da relação jurídica, como os coproprietários de um imóvel no caso do IPTU ou os herdeiros no caso do ITCMD incidente na sucessão.

173. Trata-se, pois, da chamada comunhão de interesses entre duas ou mais pessoas, que tenham relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação de pagar o tributo. É nesse caso que se aplica a norma, de modo tal em que seja impossível a identificação de um único contribuinte, pois todos os envolvidos possuem tal qualidade e, conseqüentemente, obrigam-se perante o Fisco.

174. Logo, pessoas que se encontrem em posições *diversas* da relação jurídica (vendedor vs. comprador, p.ex.) ou pessoas que não tenham qualquer ligação com

a "situação que constitui o fato gerador" não possuem a comunhão de interesses jurídicos a que alude o artigo 124, I, do CTN. Como tal, não podem ser responsabilizadas, sob pena de permitir-se a inclusão de *qualquer pessoa* no polo passivo da obrigação tributária, o que não se pode admitir senão em virtude de lei, a teor do artigo 124, II, do CTN.

175. Nesse sentido, são os ensinamentos de Luciano Amaro a respeito da solidariedade tributária:

"Sabendo-se que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele esteja vinculado ao fato gerador (artigo 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ter ele 'interesse comum no fato gerador' (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável. Neste segundo caso é que a responsabilidade solidária do terceiro dependerá de a lei expressamente estabelecer.

Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (p. ex. alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa dizer que, tendo eleito uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei. Oá agora nos termos do item li do artigo 124). Até porque nessa hipótese o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (co-propriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo co-propriedade, ambos os proprietários são devedores solidários".

176. É, também, o entendimento já fixado em definitivo pelas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre a matéria:

"1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...)

Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no artigo 124 do CTN, verbis: (...)

*Conquanto a expressão "**interesse comum**" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que **o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible**. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação...*

*Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. **Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato. o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos**, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o **impacto jurídico** da exação. E o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed Saraiva, 8ª ed, 1996, p. 220)...*

*Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a **existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador**, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação.*

*Forçoso concluir, portanto, que **o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible**.*

*10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, **é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador**. sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo*

grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008).

(...)

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A" (REsp 884.845/SC, 1ª T., Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ: 18/02/2009).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do 'interesse comum' previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rei. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07).

Recurso especial não provido" (REsp 1.001.450/RS, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, DJ: 27/03/2008).

177. Portanto, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, somente se pode cogitar de **interesse comum** nas situações em que duas ou mais pessoas concorrem, em pé de igualdade, para a realização do fato descrito em lei como deflagrador da obrigação tributária.

178. No presente caso, o interesse comum restou demonstrado na conduta dos sócios administradores no exercício das atividades ilícitas não contratuais e no proveito econômico do resultado dos fatos geradores ocultados, considerando relacionados à atividade econômica exercida à mercê do contrato social formal e da Lei.

179. Naturalmente, os sócios tinham amplo e comum interesse na “situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal”, considerando que suas vantagens econômicas eram somente por eles, únicos sócios da fiscalizada, usufruídas à margem das leis tributárias e financeiras.

180. Do resumo dos Inquéritos Policiais decorrentes da Operação Ararath, extrai-se o Relatório de Inteligência Policial – RIP nº 004/2013 (documentos não pagináveis juntados ao Processo), é possível verificar a grande evolução patrimonial de ambos os sócios nos períodos que envolvem a infração tributária e a incompatibilidade desta com os respectivos rendimentos.

181. Na situação de que trata o presente processo administrativo, ficou perfeitamente caracterizada a participação dos sócios Cláudio Fernando Mendonça e Viviane Aparecida da Costa, pois ambos figuram como sócios administradores das atividades operacionais – lícitas e ilícitas - razão pela qual está justificada a responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados, que lhes foi atribuída não só com base no artigo 124, I, do CTN, mas também porque agiram com infração de lei, o que torna também aplicável o artigo 135, III, ao contrário do que alega a Recorrente.

182. No curso de todo o TVF são descritas pela autoridade autuante condutas da empresa e dos sócios que importam em infração à lei, tornando pessoalmente responsáveis os sócios administradores da pessoa jurídica não só pelo interesse na situação que constitua o fato gerador, mas também pela conduta dolosa combatida pela contribuinte, porém comprovada pela infração tributária e pela infração à legislação financeira e penal:

Artigo 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:[...]

III- os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

183. A interpretação dominante do dispositivo, seja pela administração tributária, seja pelos órgãos do Poder Judiciário, revela que a prática dolosa ou até mesmo culposa de qualquer infração a lei (leia-se “ato ilícito”) cometida pelo diretor ou gerente representante da pessoa jurídica, implica a responsabilidade tributária solidária prevista no artigo 135 do CTN.

184. A Recorrente, sob comando dos responsáveis imputados, ofereceu à tributação apenas cerca de 8% de toda a sua movimentação financeira, ora receita tributável omitida, cuja investigação criminal identificou sendo decorrente de prática de atividades financeiras ilícitas e lavagem de ativos, revelando prática notória de fraude e sonegação, crime previsto nos artigos 71 e 72 da lei 4.502/1964.

185. Reitera-se, portanto, que o Inquérito da Polícia Federal nº 182/2012 (documento não paginável juntado ao processo), concluiu pela existência de prática de atividades financeiras sem autorização do Banco Central do Brasil, além da prática de ocultar e dissimular a natureza de recursos provenientes de atividades ilícitas, fatos que configuram, em tese, crimes contra o Sistema Financeiro, de Lavagem de Ativos e de quadrilha, tudo isso envolvendo também a empresa autuada e os seus sócios.

186. Desta feita, não somente foram cometidas infrações à lei tributária, mas também foram cometidos ilícitos previstos nas Leis financeira e penal, sujeitando os administradores não somente a responsabilidade tributária, mas também a possível sanção penal, corroborando a incidência de “infração à lei” que fundamenta a responsabilidade tributária com amparo no artigo 135, III do CTN.

187. Notadamente, portanto, incorridas as hipóteses legais de responsabilização tributária, seja a prevista no artigo 124, I, do CTN, seja a prevista no artigo 135, III do mesmo Código, desconstituindo as alegações da contribuinte quanto à tipificação em referência.

188. Por fim, cumpre acrescentar que não se trata aqui de desconsideração da personalidade jurídica prevista no artigo 50 do Código Civil, mas da mera aplicação da legislação tributária às suas hipóteses de incidência de responsabilidade tributária solidária, prescindindo a despersonalização da pessoa jurídica para alcançar os sócios em desvio legal.

189. Desta forma, devem ser mantidas as responsabilidades imputadas aos sócios administradores.

VI. Da Presença de Pressupostos para Aplicação da Multa de Ofício Qualificada (150%) nos Lançamentos de IRPJ e CSLL

190. Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de carácter excepcional. A r. autoridade fiscal deve comprovar que a Recorrente teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

191. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

“Artigo 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.”

192. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, consequentemente, prejudicou o lançamento.

193. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

“Artigo 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 as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

194. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

195. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários tem repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

196. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre *quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o

agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

197. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

"Súmula CARF nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."

198. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier⁴, a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

199. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

200. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

201. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

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

202. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

203. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo.

204. No caso concreto, alega a contribuinte em sua defesa que a autoridade fiscal não logrou êxito em demonstrar com especificidade a conduta dolosa ou fraudulenta adotada pela contribuinte tendente a sonegar tributos intencionalmente, o que justificaria a qualificação da multa de ofício.

⁴ XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

205. Defende também que inexistem provas sobre o “evidente intuito de fraude”; que a omissão de receita foi presumida, não cabendo a presunção de sonegação da presunção de omissão; que toda a movimentação financeira foi suficientemente comprovada; que a retificação das declarações e recolhimento aos cofres públicos ocorreu em momento anterior ao início da fiscalização; e que o dolo deve ser provado e não apenas alegado, solicitando ao fim o afastamento da multa de 150%.

206. Contudo, as multas aplicadas decorrem de mera aplicação literal de lei. O lançamento impôs a sanção prevista no artigo 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488/07) segundo a qual, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 75%, que será duplicada para 150% nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *verbis*:

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

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

(...)

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

207. Diante dos fatos narrados no TVF e na descrição dos fatos e enquadramento legal, a aplicação da penalidade qualificada, no percentual total de 150%, seguiu estritamente a legislação acima transcrita, pois o trabalho fiscal evidenciou as condutas do sujeito passivo que se subsumem às hipóteses legais necessárias à qualificação da penalidade.

208. A constatação pela Fiscalização de qualquer uma destas hipóteses legais é o que basta para justificar a imposição de penalidade fiscal qualificada, nos termos da legislação acima transcrita.

209. No caso em análise, a autoridade fiscal enquadrhou a conduta dolosa da contribuinte em prática de sonegação, prevista artigo 71 da Lei 4.502/64, conforme Relatório de Atividade Fiscal às fls. 103 a 141. Ao contrário do que alega a contribuinte, portanto, autoridade fiscal bem especificou a conduta no TVF e o fundamento legal da prática dolosa.

210. Tanto o crime definido no artigo 1º, inciso I da Lei nº 8.137/90, quanto às práticas definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, aludem a infrações cuja materialização exige a comprovação do elemento doloso. São práticas que demandam a presença de “dolo específico”, ou seja, o “executor” do ato deve ter em mente a obtenção de um determinado resultado. É preciso, portanto, que fique evidenciada não apenas a

intencionalidade do agente, mas seu objetivo de atingir determinado resultado. Estamos diante de crimes materiais e não formais.

211. A Fiscalização evidenciou satisfatoriamente a conduta dolosa da contribuinte, caracterizadora de sonegação, quando reiteradamente, durante o período fiscalizado, de 2010 e 2011, deixa de declarar vultosas quantias em sua Declaração de Pessoa Jurídica, de natureza obrigatória, deixando-as à margem da tributação, com evidente intuito de sonegação. Atestou-se no procedimento fiscal várias práticas que configuram sonegação/fraude, devidamente relacionadas no Termo de Verificação Fiscal e nos documentos compartilhados pelo Ministério Público e Polícia Federal por decisão judicial.

212. De pronto, não se trata aqui dos pequenos valores de rendimentos financeiros acrescidos às suas DIPJ, após o início da investigação policial, com o intuito de justificar supostos ganhos em operações de mútuo, que totalizam R\$ 68.579,44 em 2010 e R\$ 77.990,24. Trata-se de omissão de receita da ordem de R\$ 15,5 milhões, onde pouco mais de R\$ 1 milhão foi oferecido à tributação.

213. É evidente que a não declaração de vultosa movimentação financeira, de forma reiterada e à margem da tributação, não decorre de mero erro, bem como as práticas descritas implicam real intenção de ocultar receitas da imposição tributária. A conduta evidencia flagrante intuito de sonegação e demonstra que a Recorrente agiu, dolosamente, no sentido de 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, o que é suficiente para manter a qualificação da penalidade imposta no presente lançamento.

X. Da Impossibilidade de Apreciação de Matéria Constitucional - Suposto efeito confiscatório da Multa de Ofício de 150%

214. A Recorrente insurge-se também contra a aplicação da multa punitiva invocando o princípio do não confisco. Junta farta doutrina e jurisprudência que corroboram a aplicação daquele princípio no ordenamento jurídico nacional. Ao término, solicita a redução da multa para o patamar máximo de 2% (dois por cento) segundo “jurisprudência mais recente”.

215. Considerações sobre a graduação da penalidade legalmente prevista não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa. Qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (artigo 142, § único, CTN), bem como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário, tal qual ocorre com as arguições de inconstitucionalidade.

216. Cumpre informar que, a aplicação da multa de 75% majorada para 150% decorre da mera imposição legal disposta no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96 e seu §1º, devendo ser observada pelos órgãos da administração tributária quando incorridas as situações que a exigem. Já a multa de 2% invocada pela contribuinte não encontra qualquer respaldo legal, tampouco está amparada na suposta jurisprudência que a Recorrente junta aos autos.

217. Acerca da suposta ofensa ao princípio constitucional do não confisco, cumpre assinalar que o controle de constitucionalidade das Leis não é da alçada dos órgãos administrativos. Enquanto a norma não tem declarada a inconstitucionalidade pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a Administração Pública.

218. A competência dos órgãos administrativos de julgamento restringe-se ao controle da legalidade dos lançamentos (normas jurídicas individuais e concretas), ou seja, à verificação da correta subsunção dos fatos à Lei, sendo-lhe vedada a apreciação de validade de dispositivos legais (normas jurídicas gerais e abstratas), validamente editados pela autoridade competente e segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

219. Nesta esteira é o teor do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e a Súmula CARF, *verbis*:

Artigo 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I– que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II– que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do artigo 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do artigo 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)."

"Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária". (grifos nossos)

220. Diante do exposto, não merece ser acolhida a alegação de inconstitucionalidade proposta pela ora Recorrente.

VI. Da ausência de Pressupostos para Aplicação da Multa de Ofício Qualificada (150%) no Lançamentos IRRF

221. Os fundamentos para qualificação da multa de ofício de 150% nos lançamentos de IRPJ e CSLL não podem ser utilizados para embasar a qualificação da multa de ofício de 150% no lançamento de IRRF.

222. No curso do procedimento fiscal e quando do lançamento, a douta autoridade autuante não motivou a aplicação da qualificação da multa de ofício especificamente para o lançamento do IRRF.

223. Em que pese a ora Recorrente não tenha logrado êxito em comprovar a operação ou a causa que deu origem ao débito de R\$ 501.000,00, efetuado em 15/12/2010, por exemplo (**vide item II**, suposta previdência privada firmada em benefício do sócio Cláudio Fernando Mendonça, em contrapartida de uma operação de mútuo), não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. Cabe a autoridade fiscalizadora demonstrar o elemento subjetivo da conduta, o dolo precisa ser provado e não presumido.

224. Indo mais além, da simples leitura do artigo 674 do RIR/99 não é possível abstrair sequer a possibilidade de imposição de multa qualificada, visto que o dispositivo limita-se a consignar a incidência do IRRF à alíquota de 35% sobre os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados ou, ainda que identificados, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

225. Por meio deste dispositivo, eventual ausência de recolhimento do IRRF fica assegurada. Vejam que, o artigo 674 do RIR/99 figura como verdadeira medida de *enforcement* (solução eficiente apta a incentivar boas práticas), pois tem a capacidade de direcionar o comportamento do contribuinte para que opere com a devida transparência, tanto é que, a manutenção e adequada escrituração fiscal e contábil hábil a identificar eventuais beneficiários e as causas do pagamento, afastam a aplicação do IRRF de 35%.

226. Com efeito e em análise ao disposto no artigo 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488/07), fica difícil (para não dizer impossível) provar a existência do evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, no caso concreto. Se não há causa, *a priori* não há como presumir ou provar o intuito doloso. Há real "perda do objeto" (perda dos elementos/pressupostos fáticos) para fins de aplicação da multa qualificada.

227. No mais, prejuízo ao erário não há, vez que restou mantida o IRRF de 35%, diante da ausência de comprovação da causa da operação. Os objetivos da lei foram atendidos.

228. Diante do exposto, considero que deve ser afastada a multa de 150% em relação aos lançamentos de IRRF.

Conclusão

229. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para que o valores de R\$ 6.229,29 e R\$ 250.000,00 (itens 105 e 138, respectivamente) sejam

Processo nº 10183.727732/2015-98
Acórdão n.º **1201-002.147**

S1-C2T1
Fl. 49

retirados da base de cálculo de receitas omitidas. Da mesma forma, seja o valor de R\$ 250.000,00 considerado pagamento com causa e afastada a incidência do IRRF à 35%. Por fim, deve ser afastada a multa qualificada (150 %) em relação aos lançamentos de IRRF à 35%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa