



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10508.720106/2016-41
ACÓRDÃO	1302-007.312 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JAIR FRANCISCO FAZOLO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. NEXO DE CAUSALIDADE.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentam as alegações do Interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória. A comprovação da origem dos recursos depositados na conta bancária de titularidade do contribuinte deve ser feita de forma individualizada, apontando a correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, e de forma a atestar o nexo de causalidade entre os depósitos e os dispêndios que alega ser de terceiros. Ao acostar diversos documentos aos autos sem minimamente fazer qualquer cotejo dos valores de entradas de terceiros e saídas para pagamento desses mesmos terceiros, o contribuinte não comprova nada e apenas transfere para a Fiscalização o seu dever de comprovar suas alegações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. FRAUDE. MOTIVOS APURADOS E COMPROVADOS. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, revestido, ainda, de ação dolosa, sendo que o dolo deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100% (cem por cento), conforme estabelecido pela nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA. COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE.

Comprovado que a pessoa física explora por conta própria, habitual e profissionalmente, atividade econômica de natureza comercial com fim lucrativo, deve ser equiparada à pessoa jurídica. Com efeito, a receita apurada não tributada está sujeita ao lançamento de ofício a título de omissão de receita.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas e Natália Uchôa Brandão, que votaram por acolher a referida preliminar, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão.

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescidos de multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) e juros de mora, nos seguintes valores:

IRPJ	
IMPOSTO	301.868,68
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2016)	148.342,87
MULTA PROPORCIONAL	452.803,00
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	903.014,55
CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	103.436,74
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2016)	50.896,75
MULTA PROPORCIONAL	155.155,10
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	309.488,59
PIS	
CONTRIBUIÇÃO	23.345,00
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2016)	11.690,54
MULTA PROPORCIONAL	35.017,44
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	70.052,98
COFINS	
CONTRIBUIÇÃO	107.746,63
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2016)	53.957,10
MULTA PROPORCIONAL	161.619,89
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	323.323,62

2. Conforme se verifica do “Relatório de Verificação Fiscal” (e-fls. 2.159/2.177), o lançamento originou-se em razão da constatação das seguintes infrações:

- (i) omissão de receitas configurada pela falta/ausência de contabilização de valores referentes a depósitos de origem comprovada, com fulcro no artigo 42, § 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966, e nos artigos 532 e 537 do regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que culminou pelo arbitramento do lucro, haja vista a não apresentação dos Livros contábeis e fiscais da empresa fiscalizada, na dicção do artigo 530 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99);
- (ii) o percentual de arbitramento de lucro para as empresas de representação é de 38,4%, conforme determinam o artigo 223, parágrafo 1º, inciso III, alínea

- "b", combinado com os artigos 532 e 519 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99;
- (iii)** como reflexo da omissão de receitas apurada, a tributação da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) surge como decorrência lógica, porquanto contribuinte sujeito à tributação da CSLL, conforme se depreende da inteligência do artigo 4º da Instrução Normativa da SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004;
 - (iv)** de igual modo, tendo em vista o lançamento do IRPJ decorrer de constatação de omissão de receitas, a tributação da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e do Programa de Integração Social (PIS) surgem como reflexos daquele;
 - (v)** interposição fraudulenta de pessoas, na medida em que resta devidamente evidenciada a prática de atos que dificultam ou impedem a satisfação dos créditos tributários, vez que o procurador da conta, Sr. Jair Francisco Fazolo, atual sujeito passivo, utilizou o Sr. José Batista de Souza como pessoa interposta para movimentar na conta corrente desse, os rendimentos das vendas de produtos agropecuários dele e de terceiros, com o fito único de se furta ao pagamento dos créditos tributários federais originados deste fato gerador;
 - (vi)** apesar de o Sr. Jair Francisco Fazolo informar que o Sr. José Batista de Souza era o conhecedor do mercado comprador de verduras e legumes da Bahia e da Região Sudeste, e que esse precisaria firmar parceria com um produtor rural do Espírito Santo, para os fins de comercializar a produção rural, e que por esse motivo, teriam firmado parceria para a intermediação da venda da produção rural, tais fatos não se sustentam, pois, intimada a prestar esclarecimentos sobre o presente caso, a empresa Serra Azul Produtora e Distribuidora de Legumes Ltda, uma das empresas que adquirem os produtos rurais vendidos, afirmou não conhecer o Sr. José Batista de Souza, mas em contrapartida, afirmou que conhece o Sr. Jair Francisco Fazolo, sendo este o verdadeiro intermediário, responsável pela comercialização dos produtos rurais de terceiros em Espírito Santo;
 - (vii)** o Sr. Jair Francisco Fazolo é o verdadeiro beneficiário dos valores que transitaram na conta do Sr. José Batista de Souza, bem como esta sistemática foi utilizada com o fim de fraudar o fisco federal, suprimindo o pagamento dos tributos devidos, caracterizando a interposição fraudulenta de pessoas;
 - (viii)** restou à Fiscalização caracterizar a sujeição passiva solidária do Sr. José Batista de Souza e do Sr. Jair Francisco Fazolo, tendo a pessoa jurídica

individual Jair Francisco Fazolo - ME como Sujeito Passivo Tributário, nos termos do inciso I, artigo 124 do Código Tributário Nacional;

- (ix)** a fundamentação fática da aplicação da multa de ofício qualificada encontra-se caracterizada pela conduta consciente e continuada em deixar de oferecer à tributação vultosas quantias percebidas que transitaram pela conta corrente mantida na instituição financeira, tendo sido caracterizada a não comprovação da origem dos depósitos/créditos bancários em conta de sua titularidade mantidas em instituições financeiras.

3. O Contribuinte foi cientificado da lavratura do Auto de Infração e entendeu por apresentar Impugnação (e-fls. 2.284/2.303), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i)** é produtor rural de frutas e verduras no Estado do Espírito Santo há muito tempo, atuando como fornecedor para o mercado interno. Ocorre que, em meados do ano de 2003, o Impugnante foi procurado pelo Sr. José Batista de Souza, conhecedor do mercado comprador de frutas e verduras de parte da Região Sudeste, para que pudesse vender sua produção e intermediar outros produtores da região;
- (ii)** foi proposto ao Impugnante uma espécie de parceria, na qual atuaria indicando os produtores rurais ao mercado comprador, recebendo o valor de R\$ 2,00 (dois reais) por caixa vendida;
- (iii)** para receber e repassar as quantias oriundas das vendas aos produtores, o Sr. José Batista de Souza abriu uma conta na Cooperativa de Crédito de Livre Admissão Sul Serrana do Espírito Santo - SICOOB SUL-SERRANO e outorgou a administração supervisionada da conta ao Impugnante, por meio de procuração;
- (iv)** os cheques emitidos pelos compradores normalmente eram destinados a Jair Francisco Fazolo, referência em razão de sua experiência como produtor, mas os valores compensados eram repassados em nome do respectivo produtor rural, por meio da conta bancária supracitada;
- (v)** em momento posterior, o Sr. José Batista, imotivadamente, parou de manter contato, oportunidade na qual o Impugnante passou a ser procurado diretamente pelos produtores e compradores, para continuidade da intermediação. Então, a partir deste momento, a conta passou a ser administrada de forma exclusiva e momentânea pelo sujeito passivo, vez que totalmente desconhecido o paradeiro do titular da conta;
- (vi)** o rompimento da parceria foi efetuado de forma tácita, em virtude do desaparecimento injustificado do Sr. José Batista, tendo a conta bancária sido

encerrada no início de 2013. Desde então os valores são creditados na conta bancária do Impugnante, a título de esclarecimento;

- (vii)** o Impugnante foi intimado em 29.04.2015 a apresentar informações relativas à movimentação financeira efetuada na conta corrente anteriormente referenciada, nos anos calendário de 2010 e 2011, por conta da procuração outorgada para administração da conta e conseqüentemente dos cheques destinados aos produtores, normalmente assinados pelo procurador;
- (viii)** a documentação contendo dados suficientes para comprovar grande parte das movimentações financeiras, refere-se às vendas efetuadas para a empresa Serra Azul Produtora e Distribuidora de Legumes LTDA, que também foi intimada e apresentou documentação probatória, ressaltando que a documentação apresentada é equivalente ao que fora juntado pela referida empresa;
- (ix)** a Autoridade Fiscal entendeu por equiparar o Impugnante à Pessoa Jurídica, nos termos do artigo 150, II, do RIR/99, atuando-o em nome da Pessoa Jurídica Individual constante no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), que está inativa há muito tempo;
- (x)** preliminarmente, há de considerar a decadência que macula o presente lançamento tributário;
- (xi)** em se tratando o IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS), tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial remete à data da ocorrência do fato gerador. Neste caso, considerando a contagem do artigo 150, §4º, do CTN, bem como a data da ciência do Impugnante (14.03.2016) e o fato de que somente a ciência efetiva do lançamento interrompe o fluxo decadencial, dúvidas não restam quanto à decadência, que atinge os débitos cujos fatos geradores ocorreram em 2010;
- (xii)** ainda que se adote a contagem do artigo 173, I, do CTN, para fins de ilustração, em relação aos fatos geradores ocorridos em 2010 o crédito foi extinto pela decadência. Pois, o lapso decadencial teve início no exercício seguinte - 2011, encerrando-se em 31.12.2015 e a lavratura do Auto de Infração se deu em 01.03.2016, bem como a sua ciência ao Contribuinte em 14.03.2016;
- (xiii)** apesar de o Impugnante sequer ter sido intimado a apresentar os extratos bancários da conta em comento, a Fiscalização quebrou indevidamente seu sigilo bancário, ao solicitar às instituições bancárias os arquivos magnéticos das informações financeiras da conta que administrou, sem a autorização expressa ou mesmo a negativa injustificada do fiscalizado;

- (xiv) não restam dúvidas que o Auto de Infração fundamentado em informações prestadas pelas instituições financeiras, sem a autorização do contribuinte ou da justiça, é nulo, por conter vícios de constitucionalidade e legalidade;
- (xv) esclareceu a realidade dos fatos e, como instrumentos comprobatórios, acostou à Manifestação planilhas referentes às vendas efetuadas nos anos de 2010 e 2011 para a empresa Serra Azul, além de cópias dos relatórios e notas fiscais emitidas por produtor, declaração dos produtores rurais com reconhecimento de firma, entre outros documentos que solidificam os fatos expostos;
- (xvi) em se tratando de documentação relativa a operações ocorridas há mais de 03 (três) anos, não foi possível coletar os documentos relativos a cada operação destacada na autuação, bem como delimitar qual a quantia retida nas intermediações, em função das movimentações não se concretizarem de forma individualizada. Mas, isso em nada prejudica a veracidade das alegações feitas em sede do procedimento fiscal;
- (xvii) a Fiscalização não pode, em ato justificado por interpretação particular do disposto no artigo 42 da Lei 9.430/1996, impor ao Contribuinte o ônus de comprovar de forma detalhada todas 590 (quinhentos e noventa) operações efetuadas em conta bancária no período de 02 (dois) anos. É impossível o cumprimento de tal exigência, em se tratando de receita exclusivamente advinda da atividade de produção rural e intermediação de diversos produtores por parte do Impugnante;
- (xviii) basta simples análise dos documentos constantes no Anexo III para denotar que a pessoa jurídica individual autuada, constituída em 18.05.1983 pelo Impugnante, não poderia, em hipótese alguma, figurar o pólo passivo da presente autuação;
- (xix) não poderia, por isso, ser autuada pessoa jurídica inativa, vez que não efetuou qualquer atividade, razão pela qual o Auto de Infração lavrado deve ser julgado insubsistente, pois eivado de erro na identificação do sujeito passivo e do tributo apurado pela incidência de norma alheia à situação fática aduzida pelo Impugnante, pela empresa Serra Azul e ratificada pela própria Fiscalização.

4. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 25 de abril de 2017, a 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (“DRJ/SPO”), em Acórdão de nº 16-077.564 (e-fls. 2.332/2.342), entendeu por bem julgá-la **parcialmente procedente**, ao fundamento de que:

- (i) forçoso reconhecer o decurso decadencial para os tributos acima coligidos, sendo que, no que tange ao IRPJ e CSLL do 4º trimestre de 2010 e de todo

ano-calendário 2011, como o PIS e COFINS de dezembro de 2010 e de todo o ano-calendário 2011, subsiste a higidez do crédito tributário;

- (ii) STF entendeu ser constitucional o uso da RMF, que, em verdade, segundo a Corte, trata-se de transferência de sigilo, dada a responsabilidade, por parte dos agentes fiscais, de guarda e manutenção destas informações, utilizando-as somente para fins fiscais. Refiro-me aos julgamentos colhidos no âmbito do RE 601314, e das ADI 2859, 2386, 2390 e 2397;
- (iii) no que tange à equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, a substancial movimentação financeira evidenciada pelos depósitos na conta corrente das pessoas físicas diretamente envolvidas, somando-se ainda as notas fiscais emitidas pelos adquirentes das mercadorias, denotam categoricamente a atividade comercial habitual, com o fim especulativo de lucro, cuja a estabilidade dos negócios leva a conclusão da correta equiparação aduzida pelo Autuante, já que subsistem as condições do artigo 150, do Decreto nº 3000/99 (RIR/99);
- (iv) andou bem a Fiscalização ao impor as exações à pessoa jurídica já existente, mas que possui como único sócio a pessoa física responsável direta e mentora das operações comerciais desempenhadas no período sob análise;
- (v) quanto às alegações que visam afastar a qualificação do percentual da multa de ofício, não merece acolhida na medida que o Autuante definiu, com razoável e suficiente rigor de detalhes, que as operações realizadas foram acobertadas pelo uso de interpostas pessoas e com a integral omissão dos recolhimentos devidos, ainda que, somente em linha de argumentação, fossem estes vinculados à pessoa física.

5. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011 I

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E SEUS REFLEXOS. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. ARBITRAMENTO DO LUCROS. MEDIDA EXTREMA. MULTA QUALIFICADA.

As atividades comerciais desenvolvidas com habitualidade, cujo objetivo precípua seja o lucro, deve ser equiparada à atividade econômica típica da pessoa jurídica, sob os auspícios do art. 150 do RIR/99, desde comprovados - e foram no presente caso - tais circunstâncias, fato que aduz para as materialidades do imposto de renda da pessoa jurídica e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

Desta situação decorre a necessidade de escrituração comercial hábil a apontar as bases de cálculo adstritas às matrizes legais de incidência. Sua negativa impõe,

por dever legal, a medida extrema do arbitramento do lucro, ex vi do art. 530, I, do RIR/99.

A comprovação, por parte da autoridade administrativa, das causas definidas nos arts 71 e ss da Lei nº 4502/64, dada a vinculação do ato administrativo do lançamento, além de transmutar sua modalidade para o art. 173, I, do CTN, estabelece a obrigação de aplicação da multa qualificada, bem como de todos os consectários legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. REGRA DO ART. 173, I, CTN.

Regra geral, a constituição do crédito tributário do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS se dá por meio da espécie adunada no art. 150 do CTN, qual seja, o lançamento por homologação, no qual o contribuinte tem a obrigação de declarar e, por desdobramento, recolher o tributo, sendo a atuação da administração tributária vinculada à posterior homologação.

No caso em tela, a partir da constatação da conduta dolosa tendente ao não recolhimento de tributo, com espeque em fraude, dolo ou simulação, transmuta-se o lançamento para a regra do art, 173, I, do CTN, isto é, o dies a quo passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o tributo poderia ser lançado, razão pela qual deve ser parcialmente reconhecida a ocorrência da decadência, causa apta a extinguir parcialmente o crédito tributário lançado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

6. Em 31.05.2017, o Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 16-077.564, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fl. 2.370), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 2.383/2.398) por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

ADMISSIBILIDADE E TEMPESTIVIDADE

8. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023¹ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("RICARF"). Dele, portanto, tomo conhecimento.

9. Como se denota dos autos, o Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **31.05.2017** (e-fl. 2.370), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **30.07.2017** (e-fl. 2.383), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972².

10. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF").

PRELIMINAR: EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA

11. O Recorrente contesta a equiparação e imputação do lançamento à pessoa jurídica, nos seguintes termos:

"35. Ocorre que, de forma independente, a autoridade fiscal efetuou consulta ao cadastro de CNPJ nos sistemas da Receita Federal e identificou uma Pessoa Jurídica Individual em nome do Recorrente. Assim, lavrou o presente auto de infração identificando a referida personalidade jurídica como sujeito passivo da autuação, que se refere apenas aos créditos considerados como "receitas de atividade econômica específica de pessoa jurídica", referindo-se à atividade de intermediação.

36. Ora, basta simples análise dos documentos constantes no ANEXO III da Impugnação para denotar que a Pessoa Jurídica Individual autuada, constituída

¹ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

² **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

em 18/05/1983 pelo Recorrente, não poderia, em hipótese alguma, figurar o pólo passivo da presente autuação.

37. Pode-se afirmar isso porque, além de possuir atividade econômica completamente estranha à atividade de representação, à qual o Recorrente fora taxado de exercer em virtude da intermedição dos produtores rurais, a Pessoa Jurídica autuada já estava inativa em momento anterior à ocorrência dos fatos ensejadores da autuação. Tal fato se constata pelas Declarações de Inatividade (2010 a 2016), nas quais a Pessoa Jurídica declara, por meio do Recorrente, ter permanecido durante todo o exercício financeiro anterior sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial, preenchendo o requisito elencado no artigo 3º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 255/02.

38. Não poderia, por isso, ser autuada Pessoa Jurídica Inativa, vez que não efetuou qualquer atividade, motivo que enseja reforma da decisão recorrida, com o consequente reconhecimento da insubsistência do Auto de Infração, pois eivado de erro na identificação do sujeito passivo e do tributo apurado pela incidência de norma alheia à situação fática aduzida pelo Recorrente, pela empresa Serra Azul e ratificada pela própria fiscalização”. (e-fl. 2.393)

12. De plano, verifico que as alegações são basicamente as mesmas que já foram ventiladas na peça Impugnatória. O Recorrente continua por sustentar que a pessoa jurídica estava inativa e, por tal razão pleiteia a nulidade do Auto de Infração.

13. A decisão de primeira instância, no entanto, concluiu pela procedência do lançamento, reconhecendo por adequada a equiparação à pessoa jurídica já existente, com base no princípio da eficiência, *verbis*:

“No que tange à **equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, a substancial movimentação financeira evidenciada pelos depósitos na conta-corrente das pessoas físicas diretamente envolvidas, somando-se ainda as notas fiscais emitidas pelos adquirentes das mercadorias, denotam categoricamente a atividade comercial habitual, com o fim especulativo de lucro**, cuja a estabilidade dos negócios leva a **conclusão da correta equiparação aduzida pelo autuante**, já que subsistem as condições do art. 150, do Decreto nº 3000/99 (RIR/99).

Desta **acertada equiparação deveu-se a obrigatoriedade da escrituração comercial e fiscal**, a partir do reconhecimento de receitas e apropriação de despesas, a remontar a base de cálculo dos tributos devidos, sendo a omissão em proceder tal mister a causa específica da imputação da medida extrema do arbitramento do lucro aquilatada no auto de infração, ex vi do art. 530, inciso I do Decreto nº 3000/99.

A imputação do gravame à pessoa jurídica já existente e devidamente cadastrada no cadastro nacional das pessoas jurídicas não pode se subsumir à hipótese de nulidade do auto de infração, pois a norma tributária estabelece que a autoridade administrativa, ao constatar os fatos que apontam para a equiparação à pessoa jurídica dos negócios encetados, com a finalidade de

formalizar a obrigação principal à pessoa jurídica, haja vista a ocorrência das típicas materialidades, utiliza deste procedimento formal somente com vistas a formalizar com maior adequação e verossimilhança a incidência dos tributos devidos.

Ou seja, **não há falar em óbice vinculado a uma possível inatividade da pessoa jurídica ou mesmo a subsunção às atividades econômicas listadas. Em homenagem ao princípio da eficiência, andou bem a fiscalização ao impor as exações à pessoa jurídica já existente, mas que possui como único sócio a pessoa física responsável direta e mentora das operações comerciais desempenhadas no período sob análise.**

Dito ainda de outro modo, a substância do ato – matriz de incidência, responsabilidade tributária, base de cálculo evidenciada e equiparação conforme a legislação – deve sempre se sobrepor a sua forma, que, na verdade, trata-se de mero procedimento administrativo que tem o condão de subsidiar as materialidades adstritas ao IRPJ e seus reflexos”. (e-fls. 2.339/2.340, g.n.)

14. Conforme se pode verificar do “Relatório de Verificação Fiscal”, antes da equiparação à pessoa jurídica já existente, o Recorrente foi intimado a se inscrever no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”) e apurar o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) relativo ao período da autuação, além de apresentar a escrituração contábil e fiscal. Em resposta à intimação, o Recorrente se limitou a informar que não possuía a escrituração:

Em razão dos fatos constatados, o Srº Jair Francisco Fazolo foi intimado a **inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ como empresário individual, além de apresentar a escrituração contábil e fiscal** (doc nº 17), na forma da legislação comercial e fiscal, **relativo às atividades de intermediação da venda da produção rural de terceiros** (produtores rurais do Espírito Santo), realizadas no curso dos anos-calendário de 2010 e 2011, nos termos do art. 251 do RIR/99, **e apurar, na qualidade de equiparado, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) relativo ao mesmo período, na forma do lucro real (art. 246, inciso VI, do RIR/99), SOB PENA DE TER O SEU CÁLCULO APURADO COM BASE NOS CRITÉRIOS DO LUCRO ARBITRADO**, com supedâneo nos arts. 529 e 530 do RIR/99.

Em atendimento à intimação (doc nº 18), o Srº Jair Francisco Fazolo informou que **não possui escrituração fiscal e contábil relativa a comercialização dos produtos rurais.**

(e-fl. 2.163, g.n.)

15. A propósito, impende destacar que em momento algum o Recorrente se insurge a respeito desse ponto, tendo se limitado a sustentar, desde a peça Impugnatória, que a pessoa jurídica estava inativa e, por esse motivo não poderia ser sujeito passivo da autuação.

16. Não há como concordar com essa linha de defesa exposta pelo Recorrente. Isso porque, com base no artigo 150 do RIR/99³, as pessoas físicas que, “*em nome individual, explorem,*

³ **Art. 150.** As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas.

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais;

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços;

habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços” são consideradas empresas individuais e, para efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas.

17. No caso dos autos, o Recorrente, ao realizar vultosas operações (R\$ 10.598.031,11) de intermediação de produtos rurais, nos anos de 2010 e 2011, como restou comprovado nos autos, tornou-se, para fins do imposto de renda, equiparado à pessoa jurídica, de modo que a tributação das referidas receitas não poderia ocorrer diretamente na sua pessoa física, mas sim em pessoa jurídica por equiparação⁴.

18. O que ocorreu no presente caso foi, tão apenas, a tributação por imposição legal dos resultados auferidos pela pessoa física, na atividade empresária, com base nas regras aplicáveis às pessoas jurídicas, aproveitando-se para tanto da pessoa jurídica já existente e inscrita perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”).

19. Ademais, ao contrário do que afirma o Recorrente, não era possível abrir uma nova inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”) para as atividades, pois já existia uma empresa individual cadastrada, ainda que *inativa* à época. Confira-se:

⁴ A doutrina explica, a partir do conceito de empresário previsto no *caput* do artigo 966 do Código Civil, quais os elementos da atividade empresária: “Compulsando-se o conceito, é necessário atentar-se para os seguintes elementos fundamentais da atividade empresária: a) ‘quem exerce’ pode ser pessoa física (empresário individual) ou jurídica (sociedade empresária), visto que o dispositivo não faz distinção para caracterização do empresário. O Código trata, posteriormente, da disciplina empresarial dessas duas figuras (arts. 972 e seguintes, e arts. 981 e seguintes); b) ‘profissionalmente’ significa que a atividade deve ser exercida com certa habitualidade e como meio de vida – assim, quem eventualmente vende seu próprio carro não está exercendo atividade empresária, por lhe faltar o elemento da habitualidade, ao contrário de quem detém uma concessionária de veículos, alienando-os como profissão; c) ‘atividade econômica’ diz respeito à necessidade de que a atividade desempenhada vise ao lucro, de modo que, sem o intento lucrativo permeando o exercício, não há como se caracterizar um empresário, ainda que a atividade gere rendimentos vultuosos [sic: vultosos]; d) ‘organizada’ refere-se à imprescindibilidade de que estejam presentes os quatro fatores clássicos de produção, quais sejam: capital, mão de obra (contratação de empregados), insumos e tecnologia; e) por fim, ‘para produção ou circulação de bens ou serviços’, relacionando-se ao elemento de habitualidade, de modo a viabilizar o exercício contínuo de atos praticados de maneira organizada e estável, permitindo a oferta constante de produtos dotados de valor econômico, em forma de bens ou serviços, cuja alienação irá permitir a aquisição de vantagem financeira, que é, justamente, seu fim último”. In: NETTO, Felipe Braga. ROSENVALD, Nelson. **Código Civil comentado**. 2ª ed., rev., atual. ampl. – Salvador: Editora JusPodivm, 2021, p. 1.002.

 REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA		
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 27.988.039/0001-15 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 18/05/1983
NOME EMPRESARIAL JAIR FRANCISCO FAZOLO - ME		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) GRAFICA FAPUL		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 58.29-8-00 - Edição integrada à impressão de cadastros, listas e de outros produtos gráficos		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 17.41-9-02 - Fabricação de produtos de papel, cartolina, papel cartão e papelão ondulado para uso comercial e de escritório, exceto formulário contínuo 58.19-1-00 - Edição de cadastros, listas e de outros produtos gráficos		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 213-5 - EMPRESARIO (INDIVIDUAL)		

(e-fl. 2.327, g.n.)

20. Isso porque, nos termos da legislação, não é possível cadastrar mais de uma empresa individual para a mesma pessoa física⁵, pois a empresa individual não é pessoa jurídica, é apenas um registro no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”) para que a pessoa física seja tributada como uma pessoa jurídica, quando exerce atividade empresarial, nos termos do artigo 41 da Lei nº 4.506/1964, *verbis*:

Art. 41. Constituirá lucro operacional o resultado das atividades normais da empresa com personalidade jurídica de direito privado, seja qual for a sua forma ou objeto, e das empresas individuais.

§ 1º São empresas individuais, para os efeitos desta lei:

- a) as firmas individuais;
- b) as pessoas naturais que exploram em nome individual qualquer atividade econômica, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, inclusive: [...]

21. Portanto, a Administração Tributária não possuía alternativa para o procedimento realizado e, como consignou o Acórdão recorrido, *“Em homenagem ao princípio da eficiência, andou bem a fiscalização ao impor as exações à pessoa jurídica já existente, mas que possui como único sócio a pessoa física responsável direta e mentora das operações comerciais desempenhadas no período sob análise”*.

⁵ Conforme Lei Complementar 123/2006:

Art. 3º (...) § 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica: [...]

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; **V** - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

[...]

VII- que participe do capital de outra pessoa jurídica;

22. Registre-se que, se não houvesse inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”) de empresa individual em nome do Sr. Jair Francisco Fazolo, a Autoridade Fiscal teria que inscrevê-la de ofício para possibilitar a tributação como pessoa jurídica. Todavia, como já existia uma regular inscrição de empresa individual em nome da pessoa física, a tributação deu-se em seu nome. A empresa individual não tem personalidade jurídica, e a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”) tem por escopo a tributação, como pessoa jurídica, do resultado da atividade empresária exercida pela pessoa natural.

23. Nessa situação, equivocou-se o Recorrente, em tratar a empresa individual Jair Francisco Fazolo ME como pessoa jurídica completamente dissociada da pessoa física que lhe deu origem, como se o exercício da atividade empresarial por uma pessoa natural implicasse em um desdobramento de sua personalidade jurídica. Senão, vejamos.

24. Dispõe o artigo 966 do Código Civil:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços.

25. Depreende-se do referido dispositivo legal que a pessoa natural que exerça atividade de empresário, ou seja, que desempenhe atividade econômica destinada à criação de riqueza, pela produção ou pela circulação de bens ou de serviços, de forma organizada e profissionalmente, deverá ser tratada por empresário individual, empresa individual ou firma.

26. Por sua vez, o artigo 967 do Código Civil, estabelece a obrigatoriedade de inscrição da pessoa natural que exerça atividade empresarial no Registro Comercial e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídicas (“CNPJ”):

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

27. Constata-se, portanto, que o exercício da atividade de empresário, não cria em hipótese alguma, uma nova personalidade jurídica. É dizer, se uma pessoa física passar a exercer atividade empresarial, não haverá um desdobramento de personalidade, nem surgirá uma pessoa nova por conta disso. O que ocorre é que uma só pessoa terá direito ao uso de dois nomes: o nome registrado no Cartório de Registro Civil de Pessoas Naturais e o nome empresarial, para exercício da empresa.

28. Desse modo, por não haver dissociação entre a personalidade da firma individual e a de seu titular, inclusive para fins de responsabilidade, não há razão jurídica para que a atividade empresária desenvolvida pelo Contribuinte não possa ser considerada una.

29. Com efeito, toda a atividade desempenhada pelo Recorrente é atividade empresária. Daí a desnecessidade de nova inscrição no cadastro do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídicas (“CNPJ”), quando o indivíduo já se encontra registrado como empresário individual.

30. É nesse sentido, aliás, que tem se manifestado este Conselho:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES Ano-calendário: 2006 PESSOA FÍSICA. ATIVIDADE EMPRESÁRIA. OMISSÃO DE RECEITAS. PESSOA JURÍDICA. EQUIPARAÇÃO. EMPRESÁRIO. CNPJ. INSCRIÇÃO PRÉ-EXISTENTE. TRIBUTAÇÃO. **Constatada a omissão de receitas de atividade que sujeite a pessoa física a equiparação a pessoa jurídica, deve o valor apurado ser tributado em inscrição pré-existente do empresário perante o CNPJ, mesmo que relativa a outra atividade**, em virtude da universalidade de direitos e obrigações que constitui o patrimônio da pessoa física e do empresário individual. (Processo nº 13312.000572/2010-05. Acórdão nº 1302-002.700. Sessão de 09.04.2018. Relator Gustavo Guimarães da Fonseca. Redator designado Paulo Henrique Silva Figueiredo, g.n.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2003 EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA. COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. **Comprovado que a pessoa física explora por conta própria, habitual e profissionalmente, atividade econômica de natureza comercial com fim lucrativo, deve ser equiparada à pessoa jurídica**. Com efeito, **a receita apurada não tributada está sujeita ao lançamento de ofício a título de omissão de receita**. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. MANUTENÇÃO O contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal está sujeito ao arbitramento do lucro. CSLL. PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL, Pis e Cofins por se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ. (Processo nº 13312.002433/2008-93. Acórdão nº 1201-004.836. Sessão de 18.05.2021. Relator Efigênio de Freitas Júnior, g.n.)

31. Assim, não vislumbro *erro de identificação do sujeito passivo*, como alegado pelo Recorrente, de forma que, o recurso deve ser improvido quanto a tal ponto.

MÉRITO

A) - OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS ORIUNDOS DE INTERMEDIÇÃO DE VENDAS DE PRODUTOS RURAIS

32. Verifico, inicialmente, que o Recorrente continua por sustentar basicamente as mesmas alegações tais quais formuladas na Impugnação:

“15. No procedimento fiscal que antecedeu o lançamento, o Recorrente foi intimado (Doc. nº 14 do Procedimento Fiscal - PF) para apresentar documentação hábil e idônea para indicar a origem da movimentação financeira. Nesta oportunidade, esclareceu a realidade dos fatos e, como instrumentos comprobatórios, acostou à manifestação (Doc. 15 do PF) 02 (duas) planilhas referentes às vendas efetuadas nos anos de 2010 e 2011 para a empresa Serra

Azul, além de cópias dos relatórios e notas fiscais emitidas por produtor, declaração dos produtores rurais com reconhecimento de firma, entre outros documentos que solidificam os fatos expostos.

16. As planilhas em questão contém elementos suficientes para satisfazer a pretensão fiscal, nos termos exigidos pela intimação e pela legislação, de modo que indicam os números dos cheques emitidos pela Serra Azul, suas respectivas datas de emissão e de vencimento, valores em reais, número da nota fiscal correspondente, nome do produtor rural (beneficiário real do valor creditado) e, em sua maioria, a indicação do CPF do respectivo produtor.

17. Além da documentação acima, fora solicitada ainda a apresentação de escrituração contábil e fiscal relativa às atividades de intermediação da venda rural, o que não foi possível em virtude do sujeito passivo se tratar de produtor rural e não possuir conhecimento algum acerca da legislação comercial. O desconhecimento em questão é comum ao homem não habituado com a atividade comercial em grande escala. Trata-se, portanto, de inobservância comum e agravada em virtude do grau de instrução, jamais de tentativa de fraude.

18. Em se tratando de documentação relativa a operações ocorridas há mais de 03 (três) anos, não foi possível coletar os documentos relativos a cada operação destacada na autuação, bem como delimitar qual a quantia retida nas intermediações, em função das movimentações não se concretizarem de forma individualizada. Mas, isso em nada prejudica a veracidade das alegações feitas em sede do procedimento fiscal, o que vale reiterar. **De fato foi sustentado e ficou comprovado que a movimentação da conta se tratava de intermediação, muito embora a comprovação tenha se dado por amostragem. Mesmo que, por conta do exíguo tempo concedido, aliado tratar-se de fatos já ocorridos há mais de 03 (três) anos e pela simplicidade do autuado, não tenha sido possível a comprovação individualizada de todas as operações, por amostragem a origem foi devidamente comprovada.**

19. A fiscalização não pode, em ato justificado por interpretação particular do disposto no artigo 42 da Lei 9.430/1996, impor ao contribuinte o ônus de comprovar de forma detalhada todas 590 (quinhentos e noventa) operações efetuadas em conta bancária no período de 02 (dois) anos. É impossível o cumprimento de tal exigência, em se tratando de receita exclusivamente advinda da atividade de produção rural e intermediação de diversos produtores por parte do Recorrente, pela magnitude das informações.

90. O fato de o art. 42, §2º, da Lei 9.430/96, criar a presunção legal de que os depósitos não justificados caracterizarão omissão de receitas, não pode soar como uma liberdade do auditor fiscal para autuar da forma mais gravosa ao contribuinte, quando este, na verdade, comprovou a origem dos recursos, muito embora, efetivamente, os mesmos não tenham sido tributados.

91. Neste caso, cabe a aplicação do §2º, do mesmo art. 42, da Lei 9.430/96, que diz que "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". Isto é, comprovado pelo fiscalizado que a origem era de intermediação, fato não desmentido ou desqualificado pelo auditor fiscal, deve-se reconhecer que a tributação dos valores dos créditos bancários obrigatoriamente deverão ser tributados nos termos inerentes à origem que lhes foi atribuída e comprovada pelo fiscalizado.

29. Não se deve confundir, por outro lado, a determinação do §3º, do art. 42, da Lei acima citada, como sendo obrigatório de que o fiscalizado tenha que comprovar a origem individualizada de cada crédito. O mandamento do §3º é no sentido que o auditor fiscal deve, na formação da base de cálculo, analisar cada crédito individualizadamente, a fim de excluir as transferências da conta do mesmo titular, cheques devolvidos e outros creditamentos que não possam ser reconhecidos com receita. **Vale dizer: referido parágrafo não está a exigir que o contribuinte comprove a origem individualizada de cada crédito**". (e-fls. 2.387/2.388, g.n.)

33. Como se vê, **o Recorrente não contesta os valores lançados a título de receita apurada e não declarada**, mas, ao revés, limita-se a questionar a própria sistemática presuntiva constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, ao sustentar que não se pode presumir todos os valores movimentados nas contas correntes como omissão e que os depósitos bancários não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis e, portanto, não autorizam a conclusão de que, na espécie, possa ter ocorrido ocultação de rendimentos.

34. Não há como concordar com a linha de defesa exposta pelo Recorrente. Isso porque, conforme se pode verificar do "Relatório de Verificação Fiscal", **a Autoridade Autuante, ao apurar a receita que serviu de base para o arbitramento, teve o cuidado de excluir dos valores totais creditados em conta corrente: (i) aqueles referentes à produção própria do Sr. Jair; (ii) aqueles que não pertenciam a nenhum dos produtores rurais que apresentaram declaração e, (iii) os estornos dos depósitos correspondentes aos cheques devolvidos.** Confira-se:

Apesar de o Sujeito Passivo não ter entregue a escrituração contábil e fiscal, a partir das declarações dos produtores rurais sobre a intermediação de vendas, cruzamos esses dados com os nomes dos beneficiários dos cheques depositados na conta corrente do Srº José Batista de Souza, e com as planilhas, notas fiscais e informações prestadas pela empresa Serra Azul, para então chegarmos aos valores totais que cada um desses produtores rurais transacionou via o intermédio do Srº Jair Francisco Fazolo.

Mediante análise das informações de vendas de produção rural própria, declarada nas DIRPFs do Srº Jair Francisco Fazolo e dos cheques nominais a ele depositados na conta do Srº José Batista de Souza, chegamos aos valores pertencentes ao Srº Jair, que passaram por esta conta corrente.

Na casuística, a apuração de omissão de receita que serviu de base fática para o arbitramento decorre dos valores totais creditados na conta corrente do Srº José Batista de Souza, menos os valores de venda de produção própria pertencentes ao Srº Jair, menos os valores creditados em conta corrente que não pertencem a nenhum dos produtores rurais que reconhecem, via declaração, a intermediação de vendas feitas pelo Srº Jair. O resultado, equivale a receita do contribuinte não declarada.

Convém registrar que na apuração da receita bruta foram expurgados os estornos dos depósitos/créditos correspondentes às devoluções de cheques. Dessa maneira, relativamente à movimentação bancária na conta corrente mantida na COOPERATIVA DE CREDITO DE LIVRE ADMISSAO SUL-SERRANO, foram identificadas 613 operações de créditos/depósitos, no período de 01/01/2010 a 31/12/2011, totalizando o volume de R\$ 10.662.275,20 movimentados a crédito. Dessas, 23 operações foram excluídas com base nos critérios suso mencionados, resultando num total de 590 operações de créditos/depósitos passíveis de comprovação da origem e tributação dos recursos ali creditados/depositados, no montante de R\$ 10.598.031,11.

(e-fl. 2.166, g.n.)

35. Registre-se, ainda, que o Recorrente sequer fez o cotejo dos depósitos recebidos com as notas fiscais, o que restou expressamente consignado no “Relatório de Verificação Fiscal”:

A fim de comprovar sua assertiva, colocou à disposição da Fiscalização:

1 – Relatórios e Notas Fiscais de vendas de produção rural própria (anexos aos docs 15 e 18), porém sem a devida correlação entre estas Notas Fiscais e os valores depositados individualizadamente em conta corrente, de acordo com a planilha de movimentação financeira;

2 – Relatórios e Notas Fiscais de venda de produção rural de terceiros (anexos aos docs 15 e 18), porém sem a devida correlação entre estas Notas Fiscais e os valores depositados individualizadamente em conta corrente, de acordo com a planilha de movimentação financeira;

3 – Declarações de produtores rurais terceiros informando que o Srº Jair Francisco Fazolo era quem fazia a intermediação da venda de seus produtos, recebendo R\$2,00 por caixa vendida.

Por outro lado, não é suficiente que o contribuinte tenha apresentado declarações dos produtores rurais e algumas notas fiscais e relatórios, por ele elaborado, sem a devida conjugação com os extratos bancários da conta-corrente.

(e-fls. 2.162 e 2.166, g.n.)

36. Merece especial destaque a alegação do Recorrente de que é mero intermediário e estaria sendo tributado sobre receita que já foi repassada aos demais produtores: “o fisco onera de maneira ilegal (visto que não é essa a melhor interpretação do art. 42, e SS, da Lei 9.430/96) e desproporcional (pois comprovada a origem de intermediação, é fato que o atuado não pode ser

tributado sobre toda a receita, se efetivamente não a teve, considerando que a maior parte foi repassada aos demais produtores) a base de cálculo e a alíquota”.

37. Ora, se houve mera movimentação financeira, tal fato é ainda mais facilmente comprovável pelo Recorrente, **bastando fazer o cotejo do depósito de entrada com o documento que justifique a posterior saída dos valores, o que também não foi feito**. Portanto, para comprovar que são simples movimentações bancárias, além de comprovar o “ingresso” dos valores, é necessário os vincular a uma “saída”, o que não foi feito.

38. A propósito, impende destacar que em momento algum o Recorrente se insurge contra os valores apurados pela Fiscalização, tendo se limitado a sustentar, desde a peça Impugnatória que, *“comprovou a origem dos recursos, muito embora, efetivamente, os mesmos não tenham sido tributados”*.

39. Ora, acostar aos autos diversos documentos sem minimamente fazer qualquer cotejo dos valores de entradas de empresas e saídas para pagamento de produtores individuais, o Contribuinte não está comprovando nada, mas apenas transferindo à Fiscalização o seu dever de comprovar suas próprias alegações.

40. Portanto, não há como acatar seus argumentos para afastar o lançamento que foi realizado a partir do cruzamento dos documentos apresentados pelo próprio Contribuinte. Como constou do “Relatório de Verificação Fiscal”, a Fiscalização tomou como base as declarações dos produtores rurais sobre a intermediação de vendas, cruzando esses dados com os cheques depositados, as planilhas, notas fiscais e informações prestadas pela empresa Serra Azul.

41. A atuação fiscal, nesse tópico, não apenas teve por suporte informações e provas carreadas pelo próprio Recorrente, como foi a mais favorável a ele. O Recorrente ao negar valor a esses elementos contradiz seu próprio comportamento, incorrendo em abuso de direito encartado na máxima *“venire contra factum proprium”*⁶.

42. Tanto o é que, o próprio Recorrente admite a ausência de oferecimento das respectivas receitas à tributação:

⁶ Colhe-se das lições do professor José Miguel Garcia Medina: “Dentre as consequências da proteção à boa-fé objetiva, no âmbito processual, não se aceita que parte adote comportamento contraditório. Proíbe-se, assim, *venire contra factum proprium*, ou seja, não se permite que o comportamento gerador de expectativa seja posteriormente contrariado, em detrimento de outrem. É que, agindo desse modo, a parte viola o princípio da confiança no tráfego jurídico, já que, uma vez despertada a legítima confiança, espera-se um comportamento até então manifestado. Exemplo: o STF decidiu a respeito de um caso em que a parte praticara vários atos processuais e, depois, passou a contrariá-los, afirmando “ter mudado de opinião”. Decidiu o Tribunal que ‘não há como nem por onde admitir tal pretensão, que, de um lado, viola a proibição de *venire contra factum proprium*, com surpreender a outra parte da causa’ (STF, MS-AgR 25742-DF, Pleno, j. 05.04.2006, rel. Min. Cezar Peluso)”. In: MEDINA, José Miguel Garcia. **Código de Processo Civil comentado**. 6ª ed., rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 44.

20. O fato de o art. 42, §2º, da Lei 9.430/96, criar a presunção legal de que os depósitos não justificados caracterizarão omissão de receitas, **não pode** soar como uma liberdade do **auditor fiscal** para **autuar da forma mais gravosa ao contribuinte**, **quando este**, na verdade, **comprovou a origem dos recursos**, **muito embora**, efetivamente, **os mesmos não tenham sido tributados**.

(e-fl. 2.388, g.n.)

43. Assim, as alegações reiteradas no Recurso Voluntário não devem ser aqui acolhidas.

B) - APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

44. Em relação às alegações acerca da multa qualificada, o Recorrente reitera, as seguintes questões:

“48. Assim, o que se admite a título de argumentação, ainda que restasse comprovada a omissão intencional de receita, descaracterizando a boa-fé do Recorrente, sua simples constatação jamais ensejaria a aplicação da multa qualificada, sendo ônus da fiscalização comprovar, mediante evidências satisfatórias, a ocorrência de fraude, nos exatos termos da Súmula nº 14 desse Colegiado Administrativo, a seguir:

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.

49. Para que não sobre dúvidas quanto à inaplicabilidade da multa qualificada ao Recorrente, segue julgado recente proferido por esse Emérito Conselho, a fim de comprovar a efetividade da súmula supracitada:

[...]

50. Urge salientar, ainda, trecho pertinente do Acórdão nº 106-16.709, proferido pela Sexta Turma do Conselho de Contribuintes, o qual assenta que "a aplicação da multa qualificada exige a fortiori a intenção dolosa, que vai além da simples omissão de rendimentos", vide:

[...]

51. Cristalina, portanto, a obrigatoriedade de redução da multa, tendo em vista a ausência de comprovação do dolo, fundamental à caracterização de fraude, desqualificando-a como o mínimo possível a ser apreciado no presente Recurso, por tudo acima exposto". (e-fls. 2.396/2.397)

45. Em primeiro lugar, reconheça-se que o descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação da respectiva sanção independentemente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É nesses termos que o 136 do Código Tributário Nacional ("CTN") estipula:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

46. Como se vê o artigo 136 veicula a regra de que a responsabilidade tributária por infrações é objetiva, de modo que, para a sua caracterização, basta comprovar o descumprimento da legislação tributária e a respectiva autoria, sendo prescindível a demonstração de elementos subjetivos (dolo ou culpa do agente), bem como maiores indagações acerca da efetividade, da natureza, da extensão e dos efeitos do ato ilícito.

47. Conforme lição de Luciano Amaro, “o art. 136 pretende, em regra geral, evitar que o acusado alegue que ignorava a lei, ou desconhecia a exata qualificação jurídica dos fatos e, portanto, teria praticado a infração ‘de boa-fé’, sem intenção de lesar o interesse do Fisco”⁷. De forma ainda mais direta, Sacha Calmon Navarro Coelho sintetiza: “a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer previstos na legislação”⁸.

48. Logo, as sanções aplicadas para os ilícitos tributários apresentam a dupla função de **(i)** inibir aquelas condutas por parte de possíveis infratores que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os, e, também, de **(ii)** punir os sujeitos infratores que efetivamente deixaram de adotar aquela determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial. No final das contas, as sanções devem ser estabelecidas para estimular o cumprimento da obrigação tributária e evitar, pois, a prática de infrações à legislação tributária, revelando a sua função educativa.

49. Nas palavras de Luciano Amaro⁹,

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.”

50. A despeito disso, é possível considerar os elementos subjetivos – especialmente o dolo – e as circunstâncias da infração¹⁰ para agravar a penalidade aplicável. Com efeito, a

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 471.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 638.

⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, não paginado.

legislação tributária prevê penalidades mais rigorosas em casos de fraudes fiscais e sonegação. Observe-se, de logo, que o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), a qual deve ser aplicada nas hipóteses em que há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

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

51. Veja-se que a imposição da multa qualificada pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, deve haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio¹¹. A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio:

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

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

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

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

¹⁰ Nesse contexto, cabe relembrar o artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional (“CTN”), segundo o qual a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou à extensão dos seus efeitos.

¹¹ HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa Qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

52. O traço característico e comum nas três modalidades é a conduta dolosa. O *dolo* corresponde à prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, ou seja, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo –, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se na consciência da antijuridicidade por parte do agente, quer dizer, no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – é a própria *consciência do ilícito*. Em síntese, o *dolo*, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

53. Ao comentar sobre a figura do *dolo*, João Carlos de Lima Junior¹² afirma que

“O dolo possui diferentes teorias e o conceito depende daquela adotada (...).

[...]

Percebe-se que, em todas as teorias, a coincidência reside no elemento volitivo, na vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado. Logo, livre do afunilamento da opção teórica, para que exista a qualificação da penalidade tributária, é imprescindível que o sujeito passivo tenha agido intencionalmente no sentido de realizar o previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

[...]

Logo, **impõe-se ao agente a consciência em relação à conduta praticada, é necessário que ele saiba que está realizado o comportamento vedado**; da mesma forma o resultado, o sujeito passivo há de conhecer o produto da sua ação; em complemento, exige-se que haja a percepção, por parte de quem age, que a conduta pode ter como consequência o resultado. Finalmente, o dolo requer a vontade de agir e de causar o resultado.” (g.n.)

54. É preciso consignar, ainda, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% exige que o *dolo* seja comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a Autoridade fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

55. No caso concreto, note-se que a Autoridade Fiscal entendeu por aplicar a multa na modalidade qualificada, já que, no seu entendimento, as condutas praticadas pelo Recorrente teriam configurado as hipóteses de fraude e sonegação. Confira-se:

“3. DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS

¹² LIMA JUNIOR, João Carlos de. *Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 170/174.

Constatamos a interposição fraudulenta de pessoas, na medida em que resta devidamente evidenciada a prática de atos que dificultam ou impedem a satisfação dos créditos tributários, vez que o procurador da conta, Srº Jair Francisco Fazolo, atual Sujeito Passivo, utilizou o Srº José Batista de Souza como pessoa interposta para movimentar na conta corrente deste, os rendimentos das vendas de produtos agropecuários dele e de terceiros, com o fito único de se furta ao pagamento dos créditos tributários federais originados deste fato gerador.

Vários são os fatos que nos levam a tal conclusão:

1. Ciência do Termo de Início ter sido feita por Edital, após frustradas as tentativas via postal e pessoal (doc nº 03);
2. O endereço informado pelo Srº José Batista de Souza não existe (doc nº 02);
3. Srº José Batista de Souza não apresenta DIRPF desde o ano de 2007;
4. Conforme informações do CNIS, o Srº José Batista de Souza se encontra em benefício desde 12/07/2014 (doc nº 04);
5. Movimentação Financeira incompatível, sem identificação de origem (doc nº 05);
6. Necessidade de emissão de RMF (doc nº 05);
7. Procuração em nome do Srº Jair Francisco Fazolo (doc nº 07);
8. Todas as assinaturas constantes nos cheques emitidos são em nome do Srº Jair Francisco Fazolo (doc nº 06);

Além dos fatos acima elencados, e apesar de o Srº Jair Francisco Fazolo informar que o Srº José Batista de Souza era o conhecedor do mercado comprador de verduras e legumes da Bahia e da Região Sudeste, e que este precisaria firmar parceria com um produtor rural do Espírito Santo, para os fins de comercializar a produção rural, e que por este motivo, teriam firmado parceria para a intermediação da venda da produção rural, tais fatos não se sustentam, pois, intimada a prestar esclarecimentos sobre o presente caso, a empresa Serra Azul Produtora e Distribuidora de Legumes Ltda, uma das empresas que adquirem os produtos rurais vendidos, **afirmou não conhecer o Srº José Batista de Souza, mas em contra partida, afirmou que conhece o Sr. Jair Francisco Fazolo, sendo este o verdadeiro intermediário, responsável pela comercialização dos produtos rurais de terceiros em Espírito Santo** (doc nº 19). A seguir, transcrevemos parte da resposta:

“... reiterar que conhecemos o Sr. Jair Francisco Fazolo. Ele há pelo menos 8 (oito) anos vende para nossa empresa produção rural de sua propriedade, bem como intermedia a aquisição de produção rural de produtores da região dele, como Venda Nova, Caxixe, Muniz Freire, todas no Estado Espírito Santo. Nossa empresa paga aos produtores rurais por

meio de cheques nominais a cada um deles. Tais cheques são em regra entregues ao caminhoneiro que faz o transporte dos produtos rurais e ele faz a entrega ao Sr. Jair Fazolo, que cuida de repassá-los aos produtores. Reafirmamos, também, não conhecer o Sr. José Batista de Souza...”

Por todo o exposto, resta claro que o Srº Jair Francisco Fazolo é o verdadeiro beneficiário dos valores que transitaram na conta do Srº José Batista de Souza, bem como esta sistemática foi utilizada com o fim de fraudar o fisco federal, suprimindo o pagamento dos tributos devidos, caracterizando a interposição fraudulenta de pessoas.

[...]

No caso em apreço, a fundamentação fática da aplicação da multa de ofício qualificada encontra-se caracterizada pela conduta consciente e continuada em deixar de oferecer à tributação vultosas quantias percebidas que transitaram pela conta corrente mantida na instituição financeira, tendo sido caracterizada a não comprovação da origem dos depósitos/créditos bancários em conta de sua titularidade mantidas em instituição financeiras.

Tendo restado caracterizado o evidente intuito de fraude e a prática reiterada de sonegação fiscal, conforme definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, a multa aplicável a esta infração é a prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº. 9.430/96”. (e-fls. 2.173/2.174 e 2.176, grifos no original)

56. É de se reconhecer que o instituto da sonegação previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 corresponde a *toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador ou a respeito das condições pessoais do contribuinte*. Ou seja, a sonegação consiste na intenção de se criar embaraços à Fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador.

57. E, realmente, a Autoridade Fiscal conseguiu demonstrar e comprovar o evidente intuito de fraude por parte do Recorrente, ao ter relatado que *“o Srº Jair Francisco Fazolo é o verdadeiro beneficiário dos valores que transitaram na conta do Srº José Batista de Souza, bem como esta sistemática foi utilizada com o fim de fraudar o fisco federal, suprimindo o pagamento dos tributos devidos, caracterizando a interposição fraudulenta de pessoas”*. Além disso, a Fiscalização relatou que, no caso, o Recorrente, de forma consciente e continuada, deixou de oferecer à tributação vultosa quantia percebida em suas contas bancárias, caracterizada, portando, a prática reiterada de sonegação fiscal.

58. Registre-se, por fim, que o próprio Recorrente afirma que *“comprovou a origem dos recursos, muito embora, efetivamente, os mesmos não tenham sido tributados”*. Além do mais, o Recorrente valeu-se de interposta pessoa – essa nunca encontrada – para acobertar as operações realizadas com integral omissão dos recolhimentos devidos.

59. Tais fatos corroboram, no final, a prática das hipóteses de sonegação e da fraude, nos termos do que apregoam os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que acabou sendo demonstrado a partir das seguintes constatações e respectivos documentos:

“O **procedimento de fiscalização** foi inicialmente instaurado no âmbito da pessoa física de **JOSE BATISTA DE SOUZA** (CPF nº457.814.608 -10), ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0510500-2014-00046-0, **motivado pelo descompasso verificado entre a movimentação financeira bancária em conta da titularidade deste e sua declaração de rendimentos PF** referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011.

JOSE BATISTA DE SOUZA tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização, por Edital, visto ter apresentado **endereço inexistente** em seu cadastro junto a Receita Federal (doc. 03).

[...]

Após resposta do SICCOB, e **conforme procuração e cópia dos cheques, pagos ou compensados na conta do Srº José Batista de Souza**, constatamos que **todos foram assinados pelo seu procurador, Srº Jair Francisco Fazolo, não havendo nenhum cheque assinado pelo titular da conta**, o que apontava para um forte indício de que **o real beneficiário da conta corrente seja o próprio Procurador, Srº Jair Francisco Fazolo**.

[...]

Em atendimento à intimação (doc nº 18), o Srº Jair Francisco Fazolo informou que **não possui escrituração fiscal e contábil relativa a comercialização dos produtos rurais**.

[...]

Convém registrar que na apuração da receita bruta foram expurgados os estornos dos depósitos/créditos correspondentes às devoluções de cheques. Dessa maneira, relativamente à movimentação bancária na conta corrente mantida na COOPERATIVA DE CREDITO DE LIVRE ADMISSAO SUL-SERRANO, foram identificadas 613 operações de créditos/depósitos, no período de 01/01/2010 a 31/12/2011, totalizando o volume de R\$ 10.662.275,20 movimentados a crédito. Dessas, 23 operações foram excluídas com base nos critérios suso mencionados, resultando num total de **590 operações de créditos/depósitos passíveis de comprovação da origem e tributação dos recursos ali creditados/depositados, no montante de R\$ 10.598.031,11**”. (e-fls. 2.161; 2.163 e 2.166, g.n.)

60. É de se concluir que o Recorrente agiu com dolo e, a rigor, acabou incorrendo na hipótese prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 a qual trata da figura da sonegação que, aliás, corresponde à tentativa de ocultar da Autoridade Fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador.

61. A aplicação da multa qualificada deve ser, portanto, mantida, sendo que, por força do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, que dispõe que *a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*, a multa deve ser fixada no patamar de 100% (cem por cento), nos termos do que preceitua o artigo 14 da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

62. Com efeito, entendo por manter a multa qualificada a qual, a rigor, deve ser fixada e/ou reduzida ao patamar de 100% (cem por cento).

DISPOSITIVO

63. Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para nessa extensão, dar-lhe parcial provimento apenas para fixar a multa no percentual de 100% (cem por cento), nos termos do que preceitua o artigo 14 da Lei nº 14.689/2023, mantendo-se, ao final, o crédito tributário tal como foi constituído.

64. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin