



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.720393/2012-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-005.888 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de junho de 2023
Recorrente CODEL FRIGORÍFICO, COMÉRCIO ATACADISTA DE CARNES, FRIOS, DERIVADOS BOVINOS E SUÍNOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

INTIMAÇÃO IMPROFÍCUA. PUBLICAÇÃO DE EDITAL.

Nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, quando resultar improfícua a intimação pessoal, por via postal ou via eletrônica a intimação poderá ser por edital (§1º). Estabelece ainda que tais meios de intimação não estão sujeitos a ordem de preferência (§3º). É dizer, para publicação do edital basta que seja improfícua a intimação postal - o caso dos autos - pessoal ou eletrônica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REQUISITOS.

Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 124, I e 135, III do CTN. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. REQUISITOS.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - resumidamente sócio-gerente -, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

Quanto ao art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as “*peças que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”. No âmbito do STJ prevalece o posicionamento no sentido de que “*o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as peças solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible*”. Nesse sentido, continua o STJ, “*feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação*”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

O que atrai essa responsabilidade solidária (124, I) é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Enquadra-se nessa hipótese o terceiro que utiliza de interposta pessoa com vistas a ocultar do Fisco o verdadeiro administrador da pessoa jurídica, bem como irregularidades fiscais.

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

Ano-calendário: 2007, 2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. NECESSIDADE.

Os valores creditados em contas bancárias em relação aos quais a pessoa jurídica titular regularmente intimada não comprova, mediante documentação hábil e idônea e de forma individualizada, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estão sujeitos a lançamento de ofício, mediante presunção omissão de receita (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996).

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO.

O contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal está sujeito ao arbitramento do lucro, conforme previsto no art. 530, III, do Decreto 3000, de 1999 (RIR/99).

CSLL, COFINS E PIS - REFLEXOS

O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL, Pis e Cofins em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, José Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição para o Pis/Pasep, referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, no montante total de R\$4.548.107,17, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%.

2. A fiscalização apurou as seguintes infrações:

i) omissão de receita caracterizada por depósitos/créditos bancários de origem não comprovada, com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, relativamente aos anos-calendário de 2007 e 2008;

ii) omissão de receita da atividade declarada à Secretaria de Fazenda Estadual e não oferecida à tributação, conforme DIME (Declaração do ICMS e do Movimento Econômico), relativamente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2007;

iii) omissão de receita da atividade escriturada no livro de apuração do ICMS e não oferecida à tributação, relativamente aos meses de agosto de 2007 a dezembro de 2008.

3. Devido a não apresentação de escrituração contábil e/ou fiscal arbitrou-se o lucro com base na receita bruta conhecida.

4. Por relacionar-se aos mesmos elementos de prova referentes ao IRPJ, houve o lançamento reflexo de CSLL, Cofins, Pis.

5. Lavrou-se ainda Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de Bráulio Theilacker, com base nos arts. 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN).

6. Em impugnação a recorrente alegou, em síntese, irregularidade formal nas intimações, irregularidade nos depoimentos dos sócios e nas requisições de movimentações financeiras (RMF), duplicidade de cobrança de tributos, insurgiu-se contra a responsabilidade solidária e contra multa qualificada e requereu perícia.

7. O sujeito passivo solidário, Bráulio Theilacker, utilizou-se dos mesmos

argumentos da impugnante e contestou a acusação fiscal de ser o titular do Frigorífico Codel.

8. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedentes as impugnações, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados, além dos atos administrativos encontrarem-se revestidos de suas formalidades essenciais e a infração perfeitamente identificada e demonstrada no lançamento.

INICIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA.

Por presunção legal contida na Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, art. 42, os depósitos efetuados em conta bancária, cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pelo contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita.

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS

Constatadas as irregularidades descritas nos autos de infração, tendo sido observadas na autuação as respectivas legislações regentes das matérias, e não havendo contestação expressa quanto a elas pela impugnante, importa na manutenção das exigências correspondentes, em consonância com o que preceitua o artigo 17 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovado o evidente intuito de fraude.

PROTESTO POR PERÍCIA.

Indefere-se o pedido pela realização de perícia quando a mesma se revela prescindível.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Comprovado que, no exercício de sua administração praticaram os sócios, gerentes ou representantes da pessoa jurídica atos com excesso de poderes ou infração de lei, tipificada estará a sua responsabilidade solidária prescrita pelo art. 135 do Código Tributário Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

9. Cientificada da decisão de primeira instância por edital (e-fls. 1816, 1821), a recorrente não apresentou recurso voluntário. O sujeito passivo solidário tomou ciência em 24/04/2014, interpôs recurso voluntário em 21/05/2014 e aduz, em resumo, as alegações a seguir tanto em relação ao mérito da autuação quanto à sujeição passiva solidária (e-fls. 1824 e seg.).

Preliminares

Administração da empresa

i) a empresa autuada pertenceu à família Theilacker, que possuía tradição no negócio, mas por insatisfação com a parte do frigorífico (abate), retirou-se da empresa (venda) e passou intermediar operações de compra de gado. Bráulio, responsável solidário, com experiência na parte industrial da empresa, aceitou a oferta de emprego e continuou na Codel como gerente, enquanto a parte administrativa e contábil ficou a cargo de Joel e Osmar;

Irregularidades formais nas intimações

ii) a autoridade fiscal ora intimava de maneira pessoal, ora por via postal, o que inviabilizava o recebimento das correspondências quanto ao andamento da fiscalização, bem como gerou prejuízo para a defesa/acompanhamento do contribuinte;

iii) é irregular e causa de nulidade a intimação do termo de sujeição passiva por edital; deve ser reaberto prazo para defesa, haja vista que seu endereço residencial e da Codel são de conhecimento da Receita Federal; tal intimação por edital prejudicou sobremaneira a defesa de seus interesses e fere o art. 5º da CF e legislação de regência;

Irregularidades nos depoimentos dos sócios

iv) os depoimentos dos sócios foram colhidos sem intimação fiscal anterior e sem a possibilidade de estarem acompanhados de seus advogados, “*é como se os sócios fossem coagidos a prestar tais esclarecimentos, [...] prejudicando desta maneira, o devido processo legal, conseqüentemente prejudicando futuras defesas*”;

Irregularidades nas Requisições de Movimentações Financeiras (RMF)

vi) as provas obtidas em decorrência das RMF's foram obtidas ilicitamente, pois não intimou o contribuinte a respeito, dando-lhe a oportunidade de trazer as informações ao processo administrativo, o que é causa de nulidade, devendo as respectivas informações serem desentranhadas e cancelados os autos de infração;

Mérito

vi) os valores retificados em 27/06/2012 referentes à declaração IRPJ 2007/2008, 2008/2009 embora não possam ser levados em consideração durante o trâmite da fiscalização para efeito de fixação da multa de ofício, devem ser abatidos do valor arbitrado e constituído;

vii) há diversos lançamentos indevidamente considerados como base de cálculo (transferência de valores entre contas correntes, pagamentos realizados em substituição à cheques sem fundo, dentre outros eventos que poderão ser apurados em perícia contábil);

viii) a multa qualificada de 150% é indevida em razão de irregularidades no procedimento fiscal que levam à nulidade do lançamento;

- ix) deve ser deferido o pedido de perícia, conforme quesitos e perito que especifica;
x) por fim, requer o provimento do recurso.

10. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

11. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Delimitação da lide

12. O contribuinte não contestou em primeira instância as infrações decorrentes de valores declarados ao Fisco estadual, conforme trecho da decisão recorrida:

Com relação às demais infrações (Omissão de receita da atividade declarada à Secretaria da Fazenda Estadual e não oferecida à tributação e Omissão de receita da atividade escrituradas no livro de apuração do ICMS e não oferecida à tributação), constata-se que não houve qualquer contestação específica quanto a elas pelos impugnantes e, uma vez constatadas as irregularidades descritas nos autos de infração, tendo sido observadas na autuação as respectivas legislações regentes das matérias, importa na manutenção das exigências correspondentes, em consonância com o que preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

13. Trata-se, portanto, de matéria preclusa, ainda que não tenham sido objeto de recurso voluntário.

14. Cinge-se a controvérsia, portanto, à omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, e outras omissões de receita decorrentes de valores declarados ao Fisco estadual, bem como à sujeição passiva solidária.

15. Passo à análise das preliminares.

Preliminares

16. O recorrente alega que a autoridade fiscal ora intimava de maneira pessoal, ora por via postal, o que inviabilizou o recebimento das correspondências quanto ao andamento da fiscalização e gerou prejuízo para a defesa/acompanhamento do procedimento fiscal. Assenta ainda ser irregular e nula a intimação do termo de sujeição passiva por edital e pleiteia a reabertura de prazo para defesa, haja vista que seu endereço residencial e da Codel são de conhecimento da Receita Federal. Por fim, acrescenta que a intimação por edital prejudicou sobremaneira a defesa de seus interesses e fere o art. 5º da CF e legislação de regência.

17. Sem razão o recorrente.

18. Nos termos do art. 23 do Decreto no 70.235, de 1972 (PAF), a intimação pode ser via pessoal, postal ou por meio eletrônico. No caso de resultar improfícua qualquer um desses meios - pessoal, postal eletrônica - a intimação poderá ser por edital (§1º). Estabelece ainda que tais meios não estão sujeitos a ordem de preferência (§3º). É dizer, para publicação do edital basta que seja improfícua a intimação postal - o caso dos autos - pessoal ou eletrônica. Veja-se:

Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - **pessoal**, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - **por via postal**, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

III - **por meio eletrônico**, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º **Quando resultar improfícua um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

19. No caso em análise, a intimação seja pessoal ou via postal fica a critério da autoridade fiscal, porquanto em consonância com a lei que rege o processo administrativo fiscal. Nos casos em que a intimação ocorreu por edital, tem-se que a intimação via postal restou improfícua, conforme consta dos autos. Logo não há falar-se em nulidade por cerceamento de direito de defesa, reabertura de prazo, tampouco que tal procedimento fere o art. 5º da CF.

20. Por fim, cumpre observar que “*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*”, nos termos do art. 26-A do PAF. Nessa mesma trilha a Súmula Carf nº 2:

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

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

21. Assim, nego provimento à matéria.

22. As demais preliminares acerca da administração da empresa, irregularidades nos depoimentos dos “sócios” e irregularidade na Requisição de Movimentação Financeira (RMF) por relacionarem-se com o mérito serão analisadas mais adiante.

Mérito

23. Para melhor entendimento dos fatos, vejamos o apurado pela fiscalização.

24. Consoante Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal tentou, sem sucesso, intimar o contribuinte via postal do Termo de Início de Fiscal, em **30/05/2011**, para apresentação, de livros contábeis, tabelas de plano de contas, arquivos de lançamentos contábeis e saldos mensais, bem como extratos bancários, todos relativos aos anos-calendário 2007 e 2008. A correspondência foi devolvida com o motivo: “recusado por Bráulio” (e-fls. 4-6).

25. Na sequência, a autoridade fiscal dirigiu-se à empresa, e após ser recepcionada por Nelson Theilacker, deu ciência do Termo de Início a Osmar Eichenberg, “sócio” da empresa (5-6).

26. Segundo a autoridade fiscal, desde o primeiro contato observou-se indícios de irregularidades quanto aos reais proprietários do contribuinte. Além de no portão de entrada

constar placa de identificação com a denominação “Frigorífico Theilacker” (e-fls. 1580- 1581), Osmar informou que a administração da empresa é realizada pela família Theilacker (Nelson, Bráulio e Doralice), que ele e Joel Silva eram apenas sócios sem qualquer participação na gerência e, por fim, que os poderes de administração da empresa foram transferidos por meio de procuração. A fiscalização registrou tais fatos em Termo de Constatação, conforme trecho a seguir (e-fls. 2-3):

Informou que fazia aproximadamente dois anos que entrou para o quadro societário com reduzida participação no capital social, mas que pretendia sair da sociedade até o final deste ano.

Afirmou que a administração da empresa é realizada pela família Theilacker (Nelson, Bráulio e Doralice), sendo que ele e o Sr. Joel apenas eram sócios, não tendo qualquer participação na gerência da mesma. O Sr. Joel apenas consta como empregado, mas em virtude dos seus problemas de saúde não tem condições de trabalhar, sendo que "em troca deste registro como empregado" se mantém na sociedade.

Informou que os poderes de administração da empresa foram transferidos através de procuração. Indagado se ele ou o Sr. Joel assinavam os cheques da empresa, o mesmo informou que não, que toda a administração da empresa é realizada pelos membros da família Theilacker e que ele e o Sr. Joel apenas assinam um ou outro documento relacionado a alguma fiscalização em curso na empresa.

27. O contribuinte apresentou parcialmente a documentação solicitada em **03/08/2011**. Note-se que o fato de não apresentar todos os extratos bancários configura motivo para emissão de Requisição de Movimentação Financeira (RMF), conforme veremos mais adiante.

28. Em **04/08/2011** a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar livros de Registro de Saídas, de Registro de Entradas e de Apuração de ICMS referente aos anos-calendário 2007 e 2008; o contribuinte apresentou somente o último, com registros a partir de agosto de 2007 (e-fls. 751-788).

29. Em **10/10/2011** e **09/12/2011**, o contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar os Livro Caixa ou Livro Diário e Livro Razão, mas não apresentou (e-fls. 829-830).

30. Intimado em **14/12/2011** a apresentar documentação relativa as duas operações específicas, consideradas relevantes pela fiscalização, manteve-se novamente silente, o que também ensejou a expedição de Requisição de Movimentação Financeira (RMF) (e-fls. 833-834).

31. A autoridade fiscal apurou ainda a existência de procuração concedida pelo contribuinte a Bráulio Theilacker, ora sujeito passivo solidário, com poderes amplos e especiais para gerir e administrar a empresa, dentre eles, representar perante a Receita Federal, assinar propostas ou contratos de abertura de contas bancárias, contrair empréstimos e/ou financiamentos em qualquer agência bancária, retirar e/ou renovar senhas e cartões eletrônicos, receber quaisquer importâncias devidas à outorgante, receber ordens de pagamento, assinando os necessários recibos e dando quitação, emitir, endossar e aceitar duplicatas, notas promissórias, dentre outros. Veja-se (e-fls. 1016-1017);

PROCURAÇÃO BASTANTE QUE FAZ: CODEL FRIGORIFICO COM ATAC DE CARNES FRIOS DERIVADOS BOVINOS E SUINOS LTDA, na forma que segue:

SAIBAM os que este público instrumento de procuração bastante virem que, ao(s) vinte e sete dias do mês de agosto do ano de dois mil e sete (27.08.2007), por este público instrumento nomeia(m) e constitui(em) seu(s) bastante procurador(es): **BRAULIO THEILACKER, [...] com amplos e especiais poderes para gerir e administrar a outorgante, assinar propostas ou contratos de abertura de contas bancárias, contrair empréstimos e/ou financiamentos em qualquer agência bancária, convênios, financiamentos, descontar duplicatas e cheques, inclusive na Caixa Econômica Federal-CEF, e movimentá-las, emitir e endossar cheques, fazer retiradas mediante recibos, autorizar débitos, transferências e pagamentos por meio de cartas, ou quaisquer outros meios, sejam eletrônicos ou não, solicitar saldos, extratos de contas e requisitar talões de cheques, solicitar, retirar e/ou renovar senhas e cartões eletrônicos, receber quaisquer importâncias devidas à outorgante, assinar boletos de câmbio, receber ordens de pagamento, assinando os necessários recibos e dando quitação, emitir, endossar e aceitar duplicatas, notas promissórias, emitir letras de câmbio, assinar faturas e conhecimentos, dar instruções sobre títulos, assinar a correspondência da outorgante, inclusive a dirigida aos bancos, contratar e demitir empregados, comprar e vender mercadorias que se relacionem com os produtos da outorgante, assinar recibos de compra e venda de veículos e requerer 2ª via, representá-la perante repartições públicas federais, estaduais e municipais, entidades autárquicas e paraestatais, Sindicatos, DETRANS, CIRETRANS, Delegacia da Receita Federal e Estadual, Junta de Conciliação e Julgamento, Junta Comercial, receber citações, inclusive iniciais, contratar advogado e outorgar-lhe os poderes "ad Judicia", requerer e assinar o que preciso for, praticar enfim, todos os demais atos necessários ao perfeito e cabal desempenho do presente mandato. (Grifo nosso)**

32. Tendo em vista que o contribuinte havia outorgado procuração a Bráulio Theilacker com poderes de representação perante a Receita Federal, a autoridade fiscal encaminhou-lhe em **03/02/2012**, em seu domicílio fiscal, todas as intimações emitidas até aquela data em nome do contribuinte. Cientificado em 09/02/2012, optou, novamente, por manter-se silente (e-fls. 1018-1019).

33. Em **07/02/2012** o contribuinte foi intimado a “*Comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes*”, (e-fls. 1022) e em **09/02/2012**, a apresentar “*Cópias dos documentos relativos aos débitos listados em anexo a presente intimação*”, bem como cópias de cheques e demais informações acerca dos débitos que especifica (e-fls. 1066); todavia o AR fora devolvido novamente com o motivo “*Recusado por Bráulio Theilacker*” (e-fls. 1073). Note-se que Joel Silva, então “sócio” da empresa, foi cientificado desses mesmos termos em seu endereço residencial, mas também manteve-se silente (e-fls. 1021, 1063, 1070).

34. Em **08/05/2012** o contribuinte solicitou prorrogação de prazo de 90 dias para apresentar a escrita contábil e fiscal, sendo-lhe concedidos 45 dias (e-fls. 1470).

35. Em **27/06/2012**, em atendimento à solicitação, a autoridade fiscal forneceu ao contribuinte cópias dos extratos bancários em meio magnético. Nessa mesma data, o contribuinte solicitou mais 90 dias para apresentação da escrita contábil e fiscal e a fiscalização concedeu 20 dias (e-fls. 1472-1473). Entretanto, tais documentos não foram apresentados. Com efeito, a fiscalização arbitrou o lucro e apurou as infrações a seguir.

1) Arbitramento

A não apresentação dos Livros Fiscais (Diário e Razão ou Livro Caixa) ocasionou o arbitramento do lucro do contribuinte, conforme art. 47 da Lei nº 8.981/95.

O lucro do contribuinte foi arbitrado considerando-se como receita bruta declarada aquela informada pelo contribuinte em DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) (fls. 1474-1501). Utilizou-se os valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte a fim de apurar a distribuição da receita ao longo dos meses, conforme demonstrativo "Base de Cálculo Declarada", anexo.

[...]

2) Receita constante do Livro de Apuração de ICMS e DIME:

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01, foi apresentado o livro de Apuração do ICMS. Os registros constantes deste livro iniciam-se a partir do mês de agosto de 2007 (fls. 753-788).

A fim de obter informações sobre o período de janeiro a julho de 2007 foram analisadas as DIME (Declaração do ICMS e do Movimento Econômico) apresentadas a Secretaria da Fazenda Estadual. Contudo o contribuinte somente declarou faturamento no período de janeiro a março, sendo que deste modo não foi possível apurar qualquer receita nos meses de abril a julho (fls. 789-828).

No ano de 2008 há igualdade de informações entre a DIME e o livro de Apuração de ICMS.

A omissão de receita apurada esta demonstrada na planilha "*Omissão de Receita - DIME e Livro de Apuração de ICMS*", anexa ao presente relatório.

3) Movimentação Bancária.

Haja vista **o contribuinte não ter enviado a esta fiscalização todos os extratos bancários, procedeu-se à emissão de RMF (Requisição de Movimentação Financeira)** aos bancos onde o contribuinte apresentou movimentação financeira no período, (fls. 45-47):

- 1) HSBC BANK BRASIL S/A (399) - agência 0645 , conta corrente 1109081 (fls. 48-100). Merece destaque que na ficha da empresa consta como nome fantasia: Frigorífico Theilacker (fl. 51).
- 2) UNIBANCO (409) - agência 0453 , conta corrente 722123-8 (fls. 101-114).
- 3) BANCO SAFRA S/A (422) - agência 8800 , conta corrente 4.454-3 (fls. 115-157).
- 4) BANCO ITAÚ S/A (341) - agência 0154 , contas correntes 11.342-7 e 80.856-2 (fls. 158-214).
- 5) BANCO ITAUBANK S/A - agência Joinville, contas correntes 19.8041.41 e 11.3425.13 (fls. 215-264).
- 6) BANCO SANTANDER BRASIL S/A (030) - agência 1243, conta corrente 19-8 (fls. 265-747)

Após a consolidação das transferências de recursos entre as contas do contribuinte, foi o mesmo intimado a comprovar a origem dos créditos de recursos efetuados em suas contas bancárias, isto através do Termo de Intimação Fiscal 04 (fls. 1022-1062). Procedeu-se a ciência do referido termo através de envio de correspondência ao endereço do sócio Joel Silva, assim como da sede da empresa (fls. 1063-1065/1073-1074).

No endereço sede do contribuinte a correspondência foi devolvida novamente por recusa de recebimento procedida pelo sr. Braulio (fls. 1073-1074).

Embora uma via da referida intimação já tivesse sido recebida pelo sócio gerente constante do contrato social (Joel Silva), procedeu-se à elaboração do Edital 005/2012 (fls. 1075-1076).

Em relação a este termo de intimação, não houve qualquer manifestação por parte do contribuinte ou seus representantes.

Os créditos efetuados nas contas bancárias da empresa e cuja origem não foi comprovada, estão relacionados no "Demonstrativo dos Depósitos Bancários de Origem não Comprovada", integrante do presente auto e em anexo.

A omissão de receita foi apurada totalizando-se os valores mensais de créditos não comprovados e descontando-se deste total a receita já tributada via DIPJ e os valores considerados omissão de receita conforme tópico anterior.

O referido cálculo está demonstrado na planilha "Omissão de Receita -Depósitos Bancários de Origem não Comprovada", anexa ao presente relatório. (Grifo nosso)

36. O lançamento fundamentou-se no art. 42 da Lei 9.430, de 1996, cujo dispositivo estabelece que os valores creditados em contas bancárias em relação aos quais a pessoa jurídica titular regularmente intimada não comprova, mediante documentação hábil e idônea e de forma individualizada, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estão sujeitos a lançamento de ofício, mediante presunção de omissão de receita.

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

§ 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; [...]

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Grifo nosso)

37. Presunção é meio indireto de prova resultante de um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência considera-se provável¹. As presunções legais podem ser absolutas – *jure et jure* –, quando não admitem prova em contrário, ou relativas – *juris tantum* – quando admitem prova em contrário.

38. A presunção legal relativa, caso dos autos, pode ser elidida pela parte cuja presunção milita contra mediante apresentação de elementos probatórios. Maria Rita Ferragut² aponta as seguintes características da presunção legal relativa:

As presunções legais relativas caracterizam-se, basicamente: por (a) estarem sempre contidas numa proposição geral e abstrata; (b) poderem também ser uma proposição individual e concreta quando do ato de aplicação do direito; (c) **serem meios indiretos de prova**; (d) **serem compostas por um fato indiciário que implique juridicamente a existência de um outro fato, indiciado**; (e) contemplarem uma probabilidade de ocorrência do evento descrito no fato; (f) poderem prever a riqueza da base calculada,

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34, São Paulo: Dialética, 1998. p. 109. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 508.

² FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: meio de prova do fato gerador? In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcus Vinícius; SANTI, Eurico Diniz de. (Coords.). A prova no processo tributário. São Paulo: Dialética, 2010. p. 116.

quando utilizadas com fundamento no princípio da praticabilidade, e não em decorrência de ilícitos praticados pelo contribuinte; (g) **dispensarem o sujeito que tem a presunção a seu favor do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário** e (h) **admitirem prova** a favor de outros indícios, **e em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado.** (Grifo nosso)

39. Dentre as características acima verifica-se que a presunção legal relativa, meio indireto de prova, é composta do fato indiciário – valores creditados em contas bancárias – que implica juridicamente a existência de outro fato, o fato indiciado – omissão de receita. Com efeito, o sujeito que tem a presunção a seu favor – autoridade fiscal – está dispensado do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário.

40. Por se tratar de presunção relativa, admite-se prova em contrário tanto do fato indiciário quanto do fato indiciado, ônus que o contribuinte não se desincumbiu. Portanto, correto o lançamento.

41. Com visto acima, intimado e reintimado, o contribuinte não apresentou livros e documentos de sua escrituração, o que ensejou o arbitramento do lucro, conforme previsto no art. 530, III, do Decreto 3000, de 1999 (RIR/99):

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

III - o contribuinte **deixar de apresentar** à autoridade tributária **os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal**, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527; (Grifo nosso).

42. Verifica-se, pois, que a autoridade fiscal também agiu corretamente ao arbitrar o lucro.

Duplicidade de cobrança. Erros no lançamento. Perícia.

43. O recorrente alega duplicidade de cobrança de tributos e aduz que “*não foram levados em consideração os créditos tributários já declarados através das retificadoras apresentadas em 06/2012*”. Mesmo ciente de que a retificadora fora apresentada com a espontaneidade suspensa defende o abatimento dos valores retificados nos seguintes termos: “*Mesmo que estes valores retificados não pudessem ser levados em consideração durante o trâmite da fiscalização para efeito de fixação da multa de ofício, o valor arbitrado e constituído no Termo de Encerramento deve ser abatido*”.

44. Para usufruir do benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, o sujeito passivo, com espontaneidade, deve apresentar declaração de débitos que constitua o crédito tributário, mediante confissão de dívida, tal qual a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), editada com base no art. 5º do DL 2.124, de 1984 e art. 16 da Lei 9.779, de 1999, e efetuar o recolhimento do respectivo débito concomitantemente à declaração.

Todavia, o parágrafo único do referido art. 138 exclui a espontaneidade da denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Veja-se:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. **Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.**

45. Nesse mesmo sentido a Súmula Carf n.º 33:

Súmula CARF n.º 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF n.º 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 102-49334, de 09/10/2008 Acórdão n.º 106-17006, de 06/08/2008 Acórdão n.º 106-16812, de 06/03/2008 Acórdão n.º 106-16727, de 23/01/2008 Acórdão n.º 106-17254, de 05/02/2009 Acórdão n.º 103-22293, de 23/02/2006 Acórdão n.º 106-16440, de 13/06/2007 Acórdão n.º 106-14971, de 13/09/2005 Acórdão n.º 104-23308, de 26/06/2008 Acórdão n.º 104-23395, de 07/08/2008 Acórdão n.º 104-23025, de 05/03/2008 Acórdão n.º 201-80751, de 21/11/2007 Acórdão n.º 201-79179, de 29/03/2006 Acórdão n.º 201-76943, de 14/05/2003 Acórdão n.º 201-74300, de 20/03/2001 Acórdão n.º 201-73651, de 14/03/2000

46. Verifica-se, pois, que os valores declarados em DCTF pelo contribuinte não produzem efeito sobre os valores apurados durante o procedimento fiscal.

47. Aduz ainda o recorrente existência de “*diversos lançamentos indevidamente considerados como base de cálculo (transferência de valores entre contas correntes, pagamentos realizados em substituição à cheques sem fundo, dentre outros eventos) que poderão ser apurados em perícia contábil*”. Nesse sentido, requer deferimento de perícia, conforme quesitos e perito que especifica, para “*comprovação dos fatos articulados na presente defesa, além dos documentos já entregues à fiscalização (toda a escrita contábil), a fim de demonstrar que foram levados em consideração valores indevidos pela fiscalização, fazendo com que a base de cálculo do arbitramento tenha ficado ‘inflada’*”.

48. A recorrente limita-se a alegar e não apresenta um elemento probatório sequer, tampouco indica um período que teria ocorrido eventual lançamento indevido. Na espécie, alegar e não provar é quase não alegar. Acrescente-se que a decisão recorrida foi clara que o contribuinte deveria relacionar os erros alegados e apresentar provas. Veja-se:

Com relação à alegação de que teriam sido computados na base de cálculo valores indevidos tais como transferências entre contas correntes, pagamentos realizados em substituição à cheques sem fundo, dentre outros, **cabe ressaltar que o comando estabelecido pelo art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, cuida de presunção relativa (*juris tantum*) que admite a prova em contrário**, cabendo, pois, ao sujeito passivo a sua produção, ou seja, **se os impugnantes entendem que foram computados**

indevidamente valores de depósitos bancários deveria eles não apenas relacioná-los mas também fazer prova de suas alegações.

[...]

Também na fase impugnatória a contribuinte não trouxe aos autos prova da origem do numerário depositado em suas contas bancárias, o que respalda o procedimento fiscal, pois configurado está a materialização da hipótese legal.

É oportuno recordar um brocardo jurídico que se aplica à situação que está sendo apreciada: "*Allegatio et non probatio, quasi non allegatio*" que significa que "quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse". Ou seja, **não basta questionar graciosamente os argumentos do fisco, deve o interessado rebater de forma coerente e com meios de prova idôneos.** (Grifo nosso)

49. Como se vê, mesmo ciente de que deveria fazer prova de suas alegações o recorrente não o fez, optou, novamente, por simplesmente alegar de forma genérica. Nesses termos, sem razão o recorrente.

50. Quanto ao pedido de realização de prova pericial, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, ao impugnar a exigência fiscal cabe ao contribuinte apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões, bem como os elementos probatórios que possuir. A autoridade julgadora, por sua vez, ao apreciar as provas colacionadas aos autos formará livremente sua convicção, e somente determinará diligências e/ou perícias caso entenda necessário e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis³.

51. Portanto, não cabe ao julgador determinar diligência e/ou perícia para que sejam juntadas aos autos provas que deveriam ter sido apresentadas pela recorrente; é dizer, "a busca pela verdade material não autoriza o julgador substituir os interessados na produção de provas"⁴.

52. É o caso. O feito está bem instruído com os elementos necessários para o julgamento. Portanto, por entender prescindível, indefiro o pedido de perícia.

Irregularidades nas Requisições de Movimentações Financeiras (RMF)

53. Alega o recorrente que as provas obtidas em decorrência das RMF's foram obtidas ilicitamente, pois não intimou o contribuinte a respeito, dando-lhe a oportunidade de trazer as informações ao processo administrativo, o que é causa de nulidade, devendo as respectivas informações serem desentranhadas e cancelados os autos de infração.

54. A RMF deve ser expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal responsável pelo procedimento fiscal ou seu chefe imediato,

³ Cf. Decreto nº 70.235, de 1972. Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993). [...] Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

⁴ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; NEDER, Marcos Vinícius. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 426

no qual deve estar demonstrado, de forma clara e precisa, que a motivação da proposta de expedição de RMF enquadra-se em hipótese de indispensabilidade prevista no art. 3º do Decreto 3.724, de 2001, as quais revelam condutas com fortes indícios de evasão fiscal, dentre outras.

55. A seguir os relatórios elaborados pela autoridade fiscal:

Relatório de 28/06/2011 (e-fls. 47)

Em 07/06/2011 o contribuinte foi intimado a apresentar os Livros Caixa ou os livros contábeis, assim como os extratos bancários das contas de sua titularidade.

Analisando os dados bancários constantes do dossiê do contribuinte, observamos que o mesmo declarou faturamento em DIPJ de **R\$1.064.434,27** e de **R\$1.232.073,97**, respectivamente em 2007 e 2008, sendo que pela análise das retenções de CPMF a sua movimentação financeira total neste anos foi de **R\$15.901.999,53** e **R\$15.739.799,79**.

Esta situação se enquadra no **inciso XI do art. 3 do Decreto n 3.724** de 10 de janeiro de 2001, permitindo a emissão desta RMF.

Acrescenta-se ainda que o contribuinte não atendeu a intimação dentro do prazo inicial concedido, sendo que esta situação se enquadra no inciso VII do art. 3 do Decreto n. 3.724 de 10 de janeiro de 2001, também permitindo a emissão desta RMF.

Relatório de 19/03/2012 (e-fls. 834)

Em 14/12/2011 o contribuinte foi intimado a apresentar os documentos relativos a **duas operações de empréstimos** efetuadas pelo mesmo junto ao Banco Safra S/A e Banco Itaú S/A.

O contribuinte não atendeu a intimação dentro do prazo inicial concedido, sendo que esta situação se enquadra no **inciso VII do art. 3 do Decreto n. 3.724** de 10 de janeiro de 2001, permitindo a emissão desta RMF.

Anteriormente **o contribuinte também foi intimado e reintimado a apresentar os Livros Caixa ou os livros contábeis**, o que não efetuou.

Acrescenta-se ainda que analisando os dados bancários constantes do dossiê do contribuinte, observamos que o mesmo declarou faturamento em DIPJ de R\$ 1.064.434,27 e de R\$ 1.232.073,97, respectivamente em 2007 e 2008, sendo que pela análise das retenções de CPMF a sua movimentação financeira total nestes anos foi de R\$ 15.901.999,53 e R\$ 15.739.799,79.

Esta situação se enquadra no **inciso XI do art. 3 do Decreto n 3.724** de 10 de janeiro de 2001, também permitindo a emissão desta RMF. (Grifo nosso)

Relatório de 17/04/2012 (e-fls. 1085)

O contribuinte foi intimado a apresentar os documentos relativos a lançamentos a crédito e a débito em suas contas bancárias. O mesmo não atendeu a intimação dentro do prazo inicial concedido, sendo que esta situação se enquadra no **inciso VII do art. 3 do Decreto n. 3.724** de 10 de janeiro de 2001, permitindo a emissão desta RMF.

Anteriormente o contribuinte também foi intimado e reintimado a apresentar os Livros Caixa ou os livros contábeis, o que não efetuou.

Acrescenta-se ainda que analisando os dados bancários constantes do dossiê do contribuinte, observamos que o mesmo declarou faturamento em DIPJ de **R\$1.064.434,27** e de **R\$1.232.073,97**, respectivamente em 2007 e 2008, sendo que pela análise das retenções de CPMF a sua movimentação financeira total nestes anos foi de **R\$15.901.999,53** e **R\$15.739.799,79**.

Esta situação se enquadra no **inciso XI do art. 3 do Decreto n 3.724** de 10 de janeiro de 2001, também permitindo a emissão desta RMF. (Grifo nosso)

56. Observa-se que a motivação para expedição de RMF consta dos incisos VII e XI, do art. 3º do Decreto 3.724, de 2001:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, **somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras** e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais **exames forem considerados indispensáveis**. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.104, de 2007).

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (Redação dada pelo Decreto n.º 6.104, de 2007).

VII - previstas no art. 33 da Lei n.º 9.430, de 1996;

[...]

XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato; e (Redação dada pelo Decreto n.º 8.303, de 2014)

[...]

§ 2º **Considera-se indício de interposição de pessoa**, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:

I - as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem **movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada** ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996;

II - a ficha cadastral do sujeito passivo, na instituição financeira, ou equiparada, contenha:

- a) informações falsas quanto a endereço, rendimentos ou patrimônio; ou
- b) rendimento inferior a dez por cento do montante anual da movimentação.

57. Note-se que o inciso VII, ao remeter às hipóteses elencadas no art. 33 da Lei n.º 9.430, de 1996, tomou por empréstimo as hipóteses que permitem a imposição de regime especial de fiscalização ao sujeito passivo e as inseriu no rol de indispensabilidade previsto no art. 3º do Decreto 3.724/2001. Frise-se, não há falar-se que o sujeito passivo está sob regime especial de fiscalização, o qual tem um rito próprio⁵. Dentre tais hipóteses, no inciso I consta o embaraço à fiscalização, caracterizado por condutas negativas do sujeito passivo, tais como: i) não exibição de livros e documentos fiscais/contábeis, sem a devida justificativa; ii) não apresentação das informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade. Veja-se:

Lei 9.430, de 1996

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado **pela negativa não justificada de exibição**

⁵ O regime especial de fiscalização é regulamentado pela Instrução Normativa RFB 979, de 16 de dezembro de 2009.

de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

III - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;

V - prática reiterada de infração da legislação tributária;

VI - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;

VII - incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária (Grifo nosso).

58. Pois bem. Conforme consta dos autos, bem como das RMF's, intimado e reintimado, o contribuinte não apresentou livros caixa ou os livros contábeis; não apresentou a íntegra dos extratos bancários das contas de sua titularidade; não apresentou documentos relativos a duas operações de empréstimos efetuadas perante o Banco Safra S/A e Banco Itaú S/A. Tais condutas permitem a expedição de RMF com base no inciso VII do Decreto 3.724, de 2001.

59. A autoridade fiscal apurou ainda que o contribuinte declarou em DIPJ, nos anos-calendário 2007 e 2008, faturamentos de R\$1.064.434,27 e R\$1.232.073,97, respectivamente; entretanto, as retenções de CPMF demonstraram movimentações financeiras nesses períodos nos montantes de R\$15.901.999,53 e R\$15.739.799,79. Tendo em vista tratar-se movimentação financeira superior a dez vezes a renda declarada, tal motivo, por si só, supre o requisito de indispensabilidade previsto no referido inciso XI do Decreto 3.724, de 2001.

60. Portanto, não há falar-se em irregularidade na emissão de RMF.

Responsabilidade solidária

61. A autoridade fiscal elaborou Termo de Sujeição Passiva em face de Bráulio Theilacker, com base nos art. 124 e 135 do CTN ao argumento de que, embora o Frigorífico Codel estivesse em nome de Joel e Osmar, é a família Theilacker, principalmente, Bráulio Theilacker que desenvolve a atividade econômica e financeira da empresa, como interposta pessoa (laranja), com vistas a não recolher tributos. Assentou ainda que “*Tal infração é de pleno conhecimento do titular de fato, haja vista o esforço dispensado em ocultar a titularidade e a atividade da empresa, tanto durante o período de funcionamento da empresa, quanto durante a fiscalização (não apresentação de documentos, solicitação de prorrogações com posterior não atendimento ou atendimento precário às intimações)*”.

62. O responsável solidário, Bráulio Theilacker, alega que o Frigorífico Codel pertenceu à família Theilacker, que possuía tradição no negócio, mas por insatisfação com a parte do frigorífico (abate), retirou-se da empresa (venda) e passou intermediar operações de compra de gado. Nesse contexto, por possuir experiência na parte industrial da empresa, aceitou

a oferta de emprego e continuou na Codel como gerente, enquanto a parte administrativa e contábil ficou a cargo de Joel e Osmar. Destaca que as rotinas executadas pelo responsável solidário em nome do Frigorífico Codel *“sempre foram orientadas pelo proprietário (Sr. Joel) que mesmo estando relativamente afastado da operação empresarial, mantinha contato próximo e total controle dos negócios”*:

Conforme mencionado, ao longo do período fiscalizado o contribuinte Recorrente exerceu a função de gerente da empresa CODEL FRIGORÍFICO, inicialmente com a incumbência de gerir a produção, e posteriormente, após o agravamento da doença do Sr. Joel, assumindo a gerência administrativa e financeira, objetivando colaborar para a continuidade das operações empresariais (pois com o afastamento do Sr. Joel não havia quem executasse tais rotinas).

Importante, entretanto, **destacar que as rotinas executadas pelo Recorrente em nome da CODEL FRIGORÍFICO sempre foram orientadas pelo proprietário (Sr. Joel)**, que mesmo estando relativamente afastado da operação empresarial, mantinha contato próximo e total controle dos negócios.

Nesse sentido, a alegação da autoridade fiscal de que a empresa CODEL é de titularidade do Recorrente, além de completamente descabida e inverídica, causou perplexidade ao mesmo diante da alegação da autoridade fiscal de que tais fatos foram informados pelos próprios sócios JOEL e OSMAR. (Grifo nosso)

63. Acerca da responsabilidade tributária, o art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, os sócios, no caso de liquidação de pessoas (inciso I c/c inciso VII do art. 134), bem como os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A jurisprudência do STJ acrescentou ainda outra hipótese de responsabilização solidária, a dissolução irregular de sociedade, conforme dispõe a Súmula STJ 435: *“presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”*. Tal hipótese é um desdobramento de infração à lei.

64. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária⁶, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 430⁷ do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária

⁶ MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189. TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 16, 2012. p. 125,127. ROCHA, Alessandro Martins dos Santos. Responsabilidade tributária de administradores com base no artigo 135, inciso III, do código tributário nacional. Revista da Receita Federal - Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, 01, n. 02, jan./Jul 2015. 168-189. No mesmo sentido o Ac. CARF 9101-002.954, de 03 de julho de 2017. FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedia, 2020. p. 226.

⁷ Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal.

65. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

66. Nesse sentido já se manifestou o STF:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que **apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado**, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação **por prática de atos** com excesso de poder ou **infração à lei**, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

67. Na mesma linha o STJ:

[...] 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando **exercerem gerência** da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes. (REsp 640.155/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 24/05/2007, p. 311) (Grifo nosso)

[...] O quotista, sem **função de gerência** não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica (CTN, ART. 134 - DEC. 3.708/19, ART. 2.). (REsp 27.234/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2126) (Grifo nosso)

[...] A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha **administrado a sociedade** por quotas de responsabilidade limitada, no caso, os sócios gerentes, não se expandindo aos meros quotistas. Não sendo o tema objeto de recurso pela decisão atacada, ausente, pois, o prequestionamento, que é pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial. Recurso especial improvido. (REsp 330.232/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 30/06/2003, p. 178). (Grifo nosso)

68. Quanto ao art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as “*pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”.

69. No âmbito do STJ⁸ prevalece o posicionamento no sentido de 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 impositivo*”. Nesse sentido, continua o STJ, “*feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação*”⁹. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

70. O que atrai essa responsabilidade solidária é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Enquadra-se nessa hipótese o terceiro que utiliza de interposta pessoa com vistas a ocultar do Fisco o verdadeiro administrador da pessoa jurídica, bem como irregularidades fiscais.

71. Necessário verificar, portanto, se há nexos causal entre a conduta praticada pelo recorrente, na condição de administrador, ainda que de fato, da pessoa jurídica e a prática de atos com infração à lei.

72. Compulsando os autos, verifica-se, de acordo com os elementos apurados pela fiscalização, que o real administrador do Frigorífico Codel é Bráulio Theilacker. Vejamos.

73. A empresa foi constituída em 1986 pela família Theilacker. Após várias alterações no quadro societário, na sexta alteração contratual, em 03/2003, Bráulio Theilacker torna-se sócio majoritário com 99% do capital (311.850 quotas) e sua irmã Doralice Theilacker com 1% (quota 3.150 quotas), cada quota no valor de R\$1,00 (e-fls. 32-36).

74. A partir da sétima alteração contratual em **01/02/2007**, conforme observado pela autoridade fiscal, iniciaram-se as irregularidades. Nessa alteração, Joel Silva ingressa na sociedade mediante transferência para seu nome das 3.150 quotas de Doralice Theilacker (sócia retirante) e 148.050 quotas de Bráulio Theilacker. Dessa forma Bráulio passou a deter 52% do capital da sociedade e Joel 48% (e-fls. 37-39). Observe-se que Joel foi incluído no contrato social como administrador da sociedade.

⁸ Entre os paradigmas principais destacam-se: REsp 834.044/RS, DJe: 15 de dezembro de 2008 e REsp 884.845/SC, DJ:18 de fevereiro de 2009. No mesmo sentido: REsp 611.964/SP, DJ: 10 de outubro de 2005; REsp 859.616/RS, DJ: 15 de outubro de 2007; AgInt no REsp 1.558.445/PE, DJe: 03 de maio de 2017; AgInt no AREsp 942.940/RJ, DJe: 12 de setembro de 2017; AgInt no AREsp 1.035.029/SP, DJe: 30 de maio de 2019.

⁹ Esse trecho consta da página 9 do voto do Relator no REsp 884.845/SC.

75. Na sequência, em **02/04/2007**, na oitava alteração contratual, Bráulio “vende e transfere” para Joel 140.000 quotas, o qual passou a deter 291.200 quotas - 92,44% do capital - e Bráulio 23.800 quotas - 7,56% do capital. Joel Permanece como administrador (e-fls. 40-41).

76. Note-se que, embora a alteração contratual seja de 02/04/2007, o registro na Junta Comercial de Santa Catarina ocorreu em 12/08/2008, data que efetivamente deve ser considerada para efeitos legais, porquanto nos termos da Lei 8.934, de 1994, que trata do registro público de empresas mercantis e atividades afins, a alteração contratual deve ser apresentada para arquivamento na junta comercial, dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagem os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, o arquivamento terá eficácia a partir do despacho que o conceder. Veja-se:

Art. 32. O registro compreende:

I - a matrícula e seu cancelamento: dos leiloeiros, tradutores públicos e intérpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais;

II - O arquivamento:

a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;

[...]

Art. 36. Os documentos referidos no inciso II do art. 32 deverão ser apresentados a arquivamento na junta, **dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento;** fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder. (Grifo nosso)

77. Com se vê, a alteração contratual (02/04/2007) fora apresentada para arquivamento na Junta Comercial após trinta dias da sua assinatura, com efeito, a eficácia desse documento é somente a partir da data do registro (12/08/2008) o qual concedeu o arquivamento.

78. Em seguida, na nona alteração contratual, em **02/05/2007**, Bráulio “vende e transfere” o saldo remanescente de suas quotas (23.800) para Joel, que passa a deter 315.000 quotas no valor de R\$315.000,00, e Osmar Eichenberg ingressa na sociedade, com integralização de 1.000 quotas. Observe-se novamente que o registro na Junta Comercial ocorreu somente em 06/08/2009, data a partir da qual o documento tem eficácia (e-fls. 42-44).

79. Acerca do sócio Joel Silva, a fiscalização apurou que ele sempre exerceu funções simples em sua vida profissional com remuneração reduzida, chegando a no máximo R\$550,00 em 2006 (e-fls. 1544-1546). Em sua DIRPF no ano-calendário 2006 não consta qualquer bem e o rendimento informado foi de R\$18.700 (e-fls. 1549-1552); no ano-calendário 2007 consta rendimentos tributáveis da Codel no valor de R\$12.000,00 e o único bem informado foi a participação nessa sociedade “adquirida em 03/2007” no valor de R\$152.000,00 (1554-1557).

80. A fiscalização destacou também o fato de Joel Silva, com “*rendimentos pífios e sem qualquer patrimônio*”, adquirir no ano-calendário 2007 as quotas de uma empresa no valor total de R\$ 315 mil. Neste ano o único bem declarado é esta participação societária, a qual, inclusive, foi informada por valor incorreto, R\$ 152 mil (e-fls. 1562). Este bem foi informado pela última vez na DIRPF de 2008, voltando a ser declarado na DIRPF do ano de 2011. A reforçar a condição de baixa capacidade econômica de Joel Silva, a fiscalização apurou ainda

que nos anos de 2006 a 2009 os créditos em suas contas bancárias foram R\$4.531,00, R\$15.684,00, R\$0,00 e R\$10.529,00, respectivamente.

81. Tais fatos foram reforçados pelo próprio Joel Silva em depoimento à autoridade fiscal. Na ocasião, informou que não trabalhou no período de 2007 e 2008; seu último emprego foi em 2006 e recebia em torno de R\$500,00. Afirmou não ser proprietário da Codel e que fora convidado para fazer parte da sociedade por Bráulio Theilacker e Nelson Theilacker, os quais lhes foram apresentados por Osmar e informaram precisar de um proprietário para a empresa em razão da retirada de Bráulio e sua irmã Doralice, sendo-lhe prometido pró-labore mensal para ser dono da empresa. Como se encontrava em situação muito precária, sem emprego e com problemas sério de saúde, aceitou ser o dono da empresa. Registrou que não trabalhava na empresa e somente comparecia ao local para receber seu pró-labore ou assinar algum documento a pedido de Bráulio. Observou que desconhece totalmente as operações da empresa, que nunca assinou cheques, gerenciou recursos, contratou, demitiu. Todavia, “*forneceu procuração*” para Bráulio e só tomou conhecimento da ação fiscal por intermédio de Osmar.

82. Por fim, assentou: a “*administração do frigorífico Codel é realizada pelo Bráulio, com auxílio do pai Nelson. Nunca gerencie a empresa, não sou dono da mesma, não tenho poder de decisão sobre os recursos que ela recebe, apenas consto como dono no contrato social*”. Veja-se (1080-1082):

No exercício das funções de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e no curso da fiscalização determinada pelo MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) acima, de acordo com o disposto nos art. 904, 905, 910, 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), tomamos a termo o depoimento do Sr. Joel Silva, [...] prestando as informações que se seguem.

> **Em que empresa o senhor trabalhou no período de 2007 e 2008?**

Não trabalhava neste período, tendo saído do último emprego em 2006 (Asserpum), onde recebia em torno de E\$ 500,00 (sic).

> Qual a atividade profissional que o senhor exerce?

Estou aposentado desde fevereiro de 2010, não exercendo qualquer atividade profissional.

> Quais são suas fontes de renda?

O valor recebido a título de aposentaria e um valor recebido da empresa Codel a título de pró-labore.

> O senhor é proprietário da empresa Codel Frigorífico Comercio Atacadista de Carnes Frios Derivados de Bovinos e Suínos?

Não sou proprietário da Codel. Fui convidado a fazer parte da sociedade pelo sr. Bráulio e Nelson Theilacker. Eles apenas disseram que precisavam de uma pessoa para ser o proprietário da empresa, dizendo que o sr. Bráulio e sua irmã Doralice estariam saindo da mesma para "montar" uma outra empresa.

O sr. efetuou algum pagamento para ser proprietário da empresa?

Nunca efetuei qualquer pagamento, pelo contrário, me foi prometido que receberia um valor por mês para que eu fosse o dono da empresa. Como me encontrava em situação muito precária, sem emprego e com sério problemas de saúde, aceitei ser o dono da empresa.

> Como o senhor conheceu o sr. Nelson e o sr. Bráulio?

Conheceu através do sr. Osmar que os apresentou a minha pessoa, depois os mesmos passaram a entrar em contato comigo diretamente, convidando para entrar na sociedade do frigorífico Codel, sendo que neste momento o sr. Osmar não participou das conversas. Passei a fazer parte da sociedade e depois solicitei que o sr. Osmar entrasse como sócio pois o Bráulio disse que não queria mais figurar como dono e que eu ficaria sozinho como proprietário. **Este convite foi feito no ano de 2009**, porém a alteração do contrato social **foi feita com data de 2007**.

> O senhor Joel Silva trabalhava na empresa?

Não trabalhava na empresa. Somente ia a empresa para receber meu pró-labore ou assinar algum documento quando o sr. Bráulio solicitava.

> Quem exerce a administração do Frigorífico Codel? Quem o auxilia?

A administração do frigorífico Codel é realizada pelo Bráulio, com auxílio do pai Nelson.

> O senhor saberia informar o valor aproximado do faturamento da empresa nos anos de 2007 e 2008?

Não tenho a menor idéia do valor.

> O senhor poderia me informar o nome dos principais clientes do Frigorífico Codel?

Não conheço. Não sei para quem a empresa venda ou de quem ela compra o gado.

> O senhor recebeu rendimentos da empresa Codel ou de alguma forma retirou recursos das contas bancárias da empresa?

Somente recebia o meu valor de pró-labore.

> O senhor poderia me informar em que bancos a empresa possuía conta bancária?

Não sei, desconheço totalmente. Nunca assinei qualquer cheque da empresa, somente fiquei sabendo que a empresa possuía conta bancária quando recebi os termos de intimação fiscal 04 e 05.

> O senhor poderia informar o destino dos recursos financeiros da empresa?

Não tenho conhecimento do destino.

> O senhor tem conhecimento das irregularidades fiscais cometidas pela empresa e respectivas conseqüências?

Não sabe do que se trata.

> O sr. forneceu procuração para alguém em nome da Codel?

Sim, para o sr. Bráulio.

> O sr. chegou a contratar algum empregado do Codel? Conhece algum funcionário de lá? Os empregados da Codel sabem que o sr. seria o dono da empresa?

Nunca contratei ou demite. Conhece de vista o sr. Mauro, que atende os telefones. Eu acho que eles não sabem que sou o dono pelo contrato social.

> Quem informou o sr. Joel da existência do procedimento fiscal? O sr. Bráulio ou Nelson conversaram com o sr. sobre este procedimento fiscal e as repercussões do mesmo?

Quem me informou da fiscalização foi o sr. Osmar. O Bráulio e o Nelson nunca falaram nada comigo sobre esta fiscalização.

> O sr. gostaria de declarar mais algum fato?

Nunca gerencie a empresa, não sou dono da mesma, não tenho poder de decisão sobre os recursos que ela recebe, apenas consto como dono no contrato social.

83. Quanto a Osmar, trata-se de contador do contribuinte, atividade que desenvolve na cidade de Jaraguá do Sul e não de empresário no ramo frigorífico. Também não possui bens e seus rendimentos não ultrapassam a faixa dos R\$20 mil reais nos anos anteriores e posteriores a seu ingresso na sociedade. Afirmou também não ser proprietário da Codel e confirmou que Joel

Silva não trabalhava nessa sociedade e que a administração era realizada por Bráulio com auxílio do pai Nelson. Veja-se o depoimento (748-750):

No exercício das funções de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e no curso da fiscalização determinada pelo MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) acima, de acordo com o disposto nos art. 904, 905, 910, 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), tomamos a termo o depoimento do Sr. **Osmar Eichenberg**, [...] prestando as informações que se seguem.

- > Qual a atividade profissional que o senhor exerce?
- > O mesmo declarou trabalhar como contador no seu escritório.
- > Quais são suas fontes de renda?
- > Honorários de contador.
- > Em que empresa o senhor trabalhou no período de 2007 e 2008?
- > Trabalhou como contador no seu escritório.
- > O senhor é proprietário da empresa Codel Frigorífico Comercio Atacadista de Carnes Frios Derivados de Bovinos e Suínos?
- > **Não sou proprietário da Codel.**
- > Como o senhor conheceu o outro sócio da Codel? Tem conhecimento do atual endereço do mesmo?
- > Conheceu ele em um hotel San Sebastian onde o mesmo trabalhava há uns dez anos. Ai reencontrou ele quando o mesmo entrou como sócio na Codel. O Joel convidou o depoente para entrar na sociedade, o qual ele aceitou. Sabe que o Joel mora em Curitiba em virtude dos problemas de saúde do mesmo, desde setembro de 2010.
- > O senhor Joel Silva trabalhava na empresa?
- > **Não trabalhava na empresa.**
- > O que mais o sr. sabe sobre a pessoa de Joel da Silva?
- > Ele entrou na sociedade da Codel em virtude dos problemas de saúde que possuía, o mesmo não tinha renda e estava em situação muito difícil. Para entrar na sociedade ele recebia um pro-labore.
- > Quem exerce a administração do Frigorífico Codel? Quem o auxilia?
- > **A administração do frigorífico Codel é realizada pelo Bráulio, com auxílio do pai Nelson.**
- > O senhor saberia informar o valor aproximado do faturamento da empresa nos anos de 2007 e 2008?
- > Acredita que acima de 1 milhão por mês.
- > O senhor poderia me informar o nome dos principais clientes do Frigorífico Codel?
- > Breithaupt, Supermercado Lenzi, Supermercador Brasão e outros que não lembra.
- > O senhor recebeu rendimentos da empresa Codel ou de alguma forma retirou recursos das contas bancárias da empresa?
- > Somente recebia um salário mínimo para fazer a transmissão de dados contábeis, informou que quem fazia a contabilidade é o sr. Udo Dano Balock mas como não tinha CRC, o depoente figura como contador nas declarações apresentadas pela empresa.
- > O senhor poderia me informar em que bancos a empresa possuía conta bancária?
- > HSBC, Itaú, Safra e Santander.
- > O senhor poderia informar o destino dos recursos financeiros da empresa?
- > Para atividade normal da empresa.
- > O senhor tem conhecimento das irregularidades fiscais cometidas pela empresa e respectivas conseqüências?

- > **Sabe que parte do faturamento da empresa era omitido.**
- > O sr. gostaria de declarar mais algum fato?
- > Tem a informação de que em nome da sogra do sr. Nelson vem sendo adquiridos diversos caminhões e bens.
- > Declara também que possui problemas de saúde, tendo sofrido derrames.
- > **Declara que nunca participou da administração da empresa** e nem se beneficiou de qualquer recurso financeiro da empresa, exceto seus honorários de 1 salário mínimo.

84. A corroborar os fatos elencados acima a fiscalização apurou cheques assinados por Bráulio, valores recebidos pelos pais de Bráulio, operações de comercialização de gado conduzidas por Bráulio e sua família (mãe, pai, esposa, irmã), contratos bancários assinados por Bráulio e sua família, bem como contratos em que Bráulio e família figuram como garantidores. Veja-se (1671-1674):

As informações recebidas que merecem destaque seguem abaixo relacionadas por banco:

Banco Safra S/A:

- > Nas cópias de **cheques** apresentadas identifica-se visualmente que os mesmos foram **assinados pelo sr. Bráulio** (fls. 1098-1110).
- > **Recebimento de TED** no valor de R\$ 80 mil pela sra. Alcila (**mãe do sr. Bráulio**) em 02/08/07 (fl. 1093).
- > **Recebimento de TED** no valor de R\$ 50 mil pelo sr. Nelson (**pai do sr. Bráulio**) em 01/08/07 (fl. 1174)
- > **Recebimento de TED** no valor de R\$ 150 mil pela sra. Alcila Theilacker (**mãe do sr. Bráulio**) em 01/08/07 (fl. 1115).
- > Pagamento a Manoel Inácio Lustosa Martins: Informou que o valor recebido refere-se à venda de bovinos, merecendo destaque na resposta que a pessoa de contato junto a empresa é o sr. Nelson Theilacker (fls. 1116-1120).
- > Pagamento a Victorio Francisco Bernardi: Informou que o valor recebido refere-se a venda de bovinos, merecendo destaque na resposta que as pessoas de contato junto a empresa eram o sr. Nelson ou Bráulio (fls. 1121-1125).
- > Pagamento a Iracino Antonio Venturim Carlotto: Informou que o valor recebido referia-se a venda de gado ao sr. Aloir dos Anjos, o qual arrendou sua fazenda a pessoa de "Nelson de Tal" (fls. 1126-1139).
- > Pagamento a Marfrig Alimentos S/A: Informou como pessoa de contato junto ao Codel o sr. Bráulio (fls. 1140-1152).

Banco Itaú S/A:

- > Em análise as folhas 1191 a 1215, observamos diversas operações de transferência de recursos via sistema informatizado sendo que nas mesmas consta como **CPF autorizador o da sra. Vandressa Mara Pereira Theilacker, esposa do sr. Bráulio.**
- > Recebimento de R\$ 47 mil pelo sr. Geraldo Klitzke, casado com a sra. Lyana Behling Klitzke, avó materna do sr. Bráulio (fl. 1190).
- > Pagamento a Anoar Fabris: Informou que o valor recebido referia-se a **venda de gado à pessoa de Alcila Theilacker**, conforme notas fiscais apresentadas pelo mesmo (fls. 1216-1225).

> Pagamento a Ângelo Alberto Turani: Informou que o valor recebido refere-se a venda de gado e a pessoa de contato junto a empresa é o sr. "Nelson Tailak" (fl. 1156).

HSBC Bank Brasil S/A:

> Observamos nas cópias de **cheques apresentadas que era o sr. Braulio que os assinava, sendo que diversos destes cheques eram inclusive nominais ao mesmo** (fls. 1328-1333).

> Também observamos um **cheque assinado e sacado pela sr. Doralice Theilacker** (fl. 1331).

> A fim de amparar as **operações de empréstimos**, foram apresentados pelo banco os respectivos contratos. Merecem destaque: a) Contrato de folhas 1349 a 1354, o qual data de 06/05/2008 e possui como **garantidor o sr. Braulio, sras. Doralice e Vandressa**; b) Contrato de folhas 1337 a 1342, o qual data de 08/09/2008 e possui como **garantidor o sr. Braulio**; c) Contrato de folhas 1346 a 1348 datado de 11/02/2011, assinado e garantido pelo sr. Braulio; d) Contrato de folha 1334, assinado pela sra. Doralice em 16/11/2011.

> Comércio e Indústria Breithaupt S.A: Merece destaque na resposta apresentada a informação de que o sr. Braulio era o contato junto a empresa, sendo o mesmo responsável pela "negociação". Outro detalhe que pode ser observado pela cópia das notas fiscais é que o veículo utilizado no transporte das mercadorias pertence a sra. Lyana Behling Klitzke (fls. 1361-1412).

> Arlindo Huch: Informou que prestou serviços de **pedreiro nas instalações do frigorífico, tendo sido contratado pelo sr. Braulio e sr. Nelson, donos da empresa** (fls. 1436-1438).

Banco Santander Brasil S/A:

> Observamos nas cópias de cheques apresentadas que era o sr. Braulio que os assinava (fls. 1441-1444). (Grifo nosso)

85. Constatam ainda dos autos reclamatórias trabalhistas referentes aos anos-calendário 2007 a 2009 contra o Frigorífico Codel as quais demonstram Bráulio Theilacker como representante da sociedade (e-fls. 1565-1576).

86. Lista de trabalhadores informados na GFIP do Frigorífico Codel demonstra que os maiores rendimentos são de Bráulio Theilacker (R\$3.941,00) e de Alcila Theilacker, mãe de Bráulio (R\$3.654,00). Por outro lado, Joel Silva, suposto proprietário, possui rendimentos de apenas R\$1.407,00, sendo que há ainda outros quatro empregados que possuem rendimento superior ao de Joel (fls. 1577-1579).

87. Ante tais fatos, concluiu a autoridade fiscal que o *“frigorífico Codel se encontra em nome do sr. Osmar e Joel, porém sua atividade econômica foi desenvolvida pela família Theilacker, basicamente pelo sr. Braulio”*.

88. Enfim, a meu ver, os fatos elencados acima demonstram de forma inconteste que o Frigorífico Codel pertence à família Theilacker e o administrador de fato é Bráulio Theilacker que utilizou do artifício de interposta pessoa na tentativa de demonstrar que Joel Silva seria o administrador - o que não é verdade -, com vistas a eximir-se de responsabilidade tributária perante o Fisco. Tal conduta é suficiente para atrair a responsabilidade tributária prevista no art.

135, III, porquanto configura-se prática de infração à lei pelo administrador de fato; bem como a prevista no art. 124, I, em razão de tratar-se de sujeito da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível.

Irregularidades nos depoimentos dos sócios

89. O recorrente alega que os depoimentos dos sócios foram colhidos sem intimação fiscal anterior e sem a possibilidade de estarem acompanhados de seus advogados. Aduz que “*é como se os sócios fossem coagidos a prestar tais esclarecimentos, [...] prejudicando desta maneira, o devido processo legal, conseqüentemente prejudicando futuras defesas*”. Assim, pleiteia a nulidade desses depoimentos por inviabilizar o “*regular exercício de defesa dos interessados*”.

90. Ao tentar desacreditar os depoimentos e suscitar de forma subliminar que Joel e Osmar, supostos sócios do Frigorífico Codel, teriam sido coagidos a prestar esclarecimentos, o recorrente limita-se, novamente, a alegar e não provar. Não consta nenhuma prova dos autos que corrobore tal alegação.

91. Ademais, não há irregularidade nesses depoimentos, porquanto, de acordo com o art. 927 do Decreto 3000 (RIR/99), cuja base legal é o art. 197 do CTN, a pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, é obrigada a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelas autoridades fiscais no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante. Veja-se:

Decreto 3000, de 1999

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, **sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante. (Grifo nosso)**

CTN

Art. 197. Mediante intimação escrita, **são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:**

[...]

VII - quaisquer outras entidades ou **pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.** (Grifo nosso)

92. A meu ver, o que deve ser desacreditado completamente, porquanto as provas dos autos demonstram o contrário, é a declaração de Bráulio Theilacker ao afirmar que “*as rotinas executadas pelo Recorrente [Bráulio] em nome da CODEL FRIGORÍFICO sempre foram orientadas pelo proprietário (Sr. Joel), que mesmo estando relativamente afastado da operação empresarial, mantinha contato próximo e total controle dos negócios*”. Basta verificar a procuração outorgada a Bráulio, as características de Joel Silva e seus rendimentos, sua condição financeira, e as movimentações financeiras realizadas por Bráulio e sua família em nome do Frigorífico Codel, para concluir-se que os depoimentos são verdadeiros e que a declaração de

Bráulio não tem sustentabilidade fática.

93. Note-se, por fim, que os depoimentos de Joel e Osmar estão alinhados aos fatos apurados pela fiscalização; é dizer, as provas existentes nos autos corroboram na íntegra as informações dos depoentes. Tanto é verdade que o recorrente não apresentou nenhuma prova para infirmar o apurado, somente alegou. Nesse sentido, não há falar-se em vícios nos depoimentos, tampouco em suposta nulidade por cerceamento de direito de defesa.

Multa qualificada de 150%

94. Insurge-se a recorrente contra a multa qualificada de 150%, e pleiteia sua redução para 75%, em razão de “*algumas irregularidades no procedimento fiscal, que levam a nulidade de inúmeros atos, conseqüentemente, totalmente descabida a multa agravada que vem sendo aplicada*”.

95. A despeito das várias alterações no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, esse dispositivo sempre estabeleceu condutas objetivamente concretas para fins de aplicação da multa de 75%, quais sejam, “*falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata*”.

96. No tocante à multa qualificada de 150%, a redação anterior determinava a aplicação desse percentual “*nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.*” O novo dispositivo inserto pela Lei nº 11.488, de 2007, determina a aplicação desse percentual “*nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964*”.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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)

97. Embora a expressão “*evidente intuito de fraude*” tenha sido retirada do texto legal, sua essência permaneceu, porquanto a aplicação da multa qualificada foi remetida para as condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, previstas na Lei nº 4502, de 1964.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

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

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

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

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

98. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco¹⁰ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

99. Cezar Roberto Bitencourt¹¹, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos iminentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que o **dolo é constituído por dois elementos**: um *cognitivo*, que é o **conhecimento do fato constitutivo da ação típica**; e um *volitivo*, que é a **vontade de realizá-la**.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa *consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação*, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A *vontade*, por sua vez, deve abranger a **ação, o resultado e o nexa causal**. A *vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente*, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* e a espinha dorsal da *ação final*, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

100. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

¹¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

101. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990. A confirmar o caráter criminal da sonegação, verifica-se que a aplicação da multa de 150% deve ser aplicada “*independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*”, conforme previsto tanto na redação atual do §1º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, quanto nas redações anteriores.

102. Como observa Leandro Paulsen¹², a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada, implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. (Grifo nosso)

103. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

104. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

105. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

106. Portanto, para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa¹³.

107. O Carf tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples

¹² PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

¹³ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação de uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas Carf n.º 14, 25 e 34:

Súmula CARF n.º 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.

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão n.º 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão n.º 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão n.º 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão n.º 104-19855, de 17/03/2004

Súmula CARF n.º 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão n.º CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão n.º 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão n.º 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão n.º 3402-00.145, de 02/06/2009

Súmula CARF n.º 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas**. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010) (Grifos nossos)

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 106-17001, de 06/08/2008 Acórdão n.º 103-23507, de 26/06/2008 Acórdão n.º 104-23212, de 28/05/2008 Acórdão n.º 106-16708, de 22/01/2008 Acórdão n.º 107-09027, de 23/05/2007 Acórdão n.º 108-09286, de 25/04/2007 Acórdão n.º 195-00008, de 15/09/2008 Acórdão n.º CSRF/01-05820, de 14/04/2008

108. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa em razão dos seguintes motivos:

O **evidente intuito de fraude** no caso em questão é inquestionável, sendo que os inúmeros fatos anteriormente descritos o comprovam de forma inequívoca.

Resumidamente destacamos:

- Apresentação das DIPJ com omissão do faturamento declarado a Receita Estadual e/ou constante dos livros de apuração do ICMS, declaração falsa apresentada na tentativa de evitar o conhecimento dos fatores geradores dos tributos aqui lançados.

- **Utilização de interpostas pessoas ("laranjas") como sócios da empresa.**

- **Adoção de inúmeros procedimentos a fim de evitar a identificação dos reais proprietários (durante o funcionamento da empresa e da fiscalização).**

- **Transferência de todos os recursos advindos da atividade da empresa, deixando a mesma sem qualquer bem ou direito que pudesse ser utilizado no pagamento dos tributos devidos.**

Em síntese: desde a substituição dos sócios em 2007 até o presente momento, a administração do fiscalizado foi desenvolvida com o fim de evitar o recolhimento dos tributos devidos, tanto pela tentativa de **evitar o conhecimento pelas autoridades fazendárias dos fatos geradores e dos elementos constitutivos do crédito tributário, quanto pela tentativa de evitar a possível execução do mesmo.**

Deste modo os tributos aqui apurados se sujeitam a qualificação da multa, sendo aplicado o percentual de 150%.

109. A meu ver, o fato de o contribuinte utilizar artifícios de interposição de pessoas para evitar a identificação dos reais proprietários e do administrador revela a conduta dolosa com objetivo de impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou das condições pessoais de contribuinte que afetam o crédito tributário apurado.

110. Nestes termos, correta a aplicação da multa qualificada de 150%.

CSLL, Cofins e Pis – reflexos

111. O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do Pis e da Cofins em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

112. Quanto à CSLL, o art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

113. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

114. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior – Relator