



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10950.721725/2012-00  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-005.698 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 11 de agosto de 2021  
**Recorrente** TEXSA DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. FALTA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E O “PARADIGMA”. NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA.

A ausência de similitude fática entre os acórdãos *paradigma* e recorrido impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando o não conhecimento recursal.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SONEGAÇÃO.

A utilização de pessoas interpostas no quadro societário da contribuinte, por si só, não constitui fundamento válido para qualificação da multa de ofício incidente sobre os tributos exigidos em face de receitas consideradas omitidas por presunção legal identificada a partir de depósitos bancários creditados em conta bancária de titularidade da própria empresa autuada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “multa qualificada de 150%”. No mérito, e na parte conhecida, acordam, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Livia De Carli Germano e Andrea Duek Simantob, que votaram por negar provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 4.217/4.242), interposto pela contribuinte TEXSA DO BRASIL LTDA. em face do Acórdão nº **1401-002.303** (fls. 4.156/4.169), o qual, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

Transcrevo a seguir a ementa do julgado:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

**AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração lavrado por autoridade que, nos termos da Lei, possui competência para tanto.

**CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

O conteúdo da acusação fiscal é exclusivamente o que consta do auto de infração e respectivo Termo de Verificação Fiscal, sendo irrelevantes documentos outros tais como os que deram origem ao procedimento fiscal. O procedimento fiscal é essencialmente inquisitório, só havendo que se falar em garantia dos princípios do contraditório e da ampla defesa com o início do processo administrativo que se dá com a apresentação da impugnação tempestiva pelo contribuinte.

**OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARBITRAMENTO DO LUCRO.** A constatação de que houve rendimentos omitidos não leva necessariamente ao arbitramento do lucro, já que se trata de hipóteses legais diversas. A omissão de receitas resulta, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/1996, à tributação da receita omitida no regime tributário escolhido pelo contribuinte, já o arbitramento do lucro é possível, dentre outras hipóteses, caso se constate a imprestabilidade da escrituração, conforme artigo 530, II, do RIR/99. Acontece que, a depender do volume da receita omitida, isso pode levar à conclusão de que a escrituração do contribuinte não é confiável e deve, portanto, ser desconsiderada.

**LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.** O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada. Justificar a origem dos depósitos significa comprovar documentalmente a fonte e a causa de cada entrada. A simples apresentação de cópia de documento que comprova o depósito não explica a origem do recurso.

**MULTA. CONFISCO.** Súmula CARF no. 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

A falta de apresentação de recurso voluntário por parte do responsável faz com que suas razões de defesa precluam, permanecendo para ele o quanto decidido pela acórdão recorrido.

Em síntese, o litígio decorre de Autos de Infração (fls. 3.555/3.623) que exigem, em relação aos anos calendários de 2007 e 2008, IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), acrescidos de multa qualificada de 150%, por meio de arbitramento de lucro com base nos depósitos bancários cuja origem não restou comprovada.

Ainda como resultado da fiscalização, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 3.626) contra a pessoa física Edilson Marques de Azevedo.

Mais precisamente, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 3.452/3.483):

(...)

### 3. DO PROCEDIMENTO FISCAL

O presente procedimento fiscalizatório teve início em 04 de abril de 2011 mediante ciência pessoal do Sr. EDILSON MARQUES DÉ AZEVEDO, cadastrado no CPF nº 624.685.619-53, procurador da empresa (encontrado na sede da TEXSA), do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, pelo qual foram solicitados as informações e os documentos necessários à realização da verificação fiscal, sobretudo no que se refere à movimentação financeira do período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008.

Por oportuno, vale consignar que nesta ocasião o procurador da empresa entregou à fiscalização uma cópia da procuração lavrada no 2º Serviço Notarial da Comarca de Umuarama, Paraná, registrada no Livro nº 117-P, Folhas 026 a 028, em 09 de novembro de 2007, na qual a sócia-gerente (Contrato Social), a Sra. EUNICE MARQUES DE AZEVEDO, cadastrada no CPF nº 587.724.139-72, sua irmã, outorgou-lhe amplos, gerais e ilirntados poderes de gestão, administração e representação de seus negócios.

Cabe ainda registrar que nesta ocasião EDILSON relatou à fiscalização que a empresa encontrava-se realmente em nome de sua irmã EUNICE e de um de seus ex-funcionários, DANIEL.

(...)

Conforme se aduz pela subsunção do art. 42, da Lei nº 9.430/96, deve o contribuinte comprovar **TODOS** os depósitos bancários, de modo **INDIVIDUALIZADO**, identificando a origem dos recursos depositados em suas contas-correntes, independentemente da forma como tenham ocorrido. A escrituração destes depósitos não ilide o Contribuinte de apresentar os documentos que lastreiam e comprovam a origem destes recursos.

É imperioso reportar que a fiscalização constatou, ao concatenar os extratos bancários fornecidos pelo fiscalizado com a escrituração contábil da empresa, **que a conta-corrente nº 0096936-2, agência nº 0180, mantida junto ao Banco Bradesco S/A**, apesar de prevista no plano de contas da empresa, **não se encontrava escriturada nos Livros Diário e Razão apresentados pelo Contribuinte (ACs 2007 e 2008)**, portanto inexistente o registro dos lançamentos na contabilidade, fato que configura uma grave irregularidade contábil e fiscal.

Diante destes elementos, a fiscalização elaborou três tipos de demonstrativos: o primeiro, intitulado "*Demonstrativos de Depósitos e Créditos Não Identificados*", continha todos os créditos realizados em contas-correntes de titularidade do Sujeito Passivo, após o expurgo de valores referentes a estornos, cheques devolvidos, empréstimos e transferência entre contas de mesma titularidade, contendo, individualmente, a indicação de "IDENTIFICADO" - para aqueles em que houve apresentação de documentos pelo fiscalizado - ou "NÃO IDENTIFICADO" - para

aqueles em que não houve qualquer tipo de manifestação ou apresentação de documentos por parte da empresa fiscalizada.

Vale ressaltar, no entanto, que os créditos com a indicação "IDENTIFICADOS" não representavam valores com origem devidamente comprovada, porquanto foram apresentados apenas controles financeiros da empresa que indicavam, em princípio, que provinham de empresas - supostamente - clientes da TEXSA. Não houve, portanto, a apresentação das notas fiscais, ou qualquer outro documento fiscal, que comprovaria, indubitavelmente, a origem dos recursos depositados, bem como o período de apuração a que a receita correspondente se referia.

Os outros dois tipos de demonstrativos, denominados "*Demonstrativo dos Créditos de Mesma Titularidade III*" e "*Demonstrativo de Empréstimos II*" continham todos os valores, identificados pela fiscalização ou pelo contribuinte, relativos a transferências entre contas de mesma titularidade e de empréstimos contraídos no período.

Por conseguinte, ante este quadro, a fiscalização intimou o Sujeito Passivo, por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 22/02/2012, com ciência postal em 24/02/2012, a comprovar a origem, com base em documentos hábeis e idôneos, dos recursos com a indicação "NÃO IDENTIFICADOS", que deveria ser realizada mediante a apresentação das informações a respeito da nota fiscal, acaso se referissem a venda de produtos ou prestação de serviços.

(...)

#### **4. DAS IRREGULARIDADES:**

Da análise dos documentos colocados à disposição da fiscalização, em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e demais intimações, foram constatadas as seguintes irregularidades:

##### **4.1. Interposição Fraudulenta de Terceiros**

(...)

Neste contexto, a partir das informações e dos documentos coletados no curso do procedimento de fiscalização **restou demonstrado, de maneira inequívoca, que a pessoa jurídica ora fiscalizada é constituída por interpostas pessoas, de modo que se intentou impedir o conhecimento por parte da Administração Fazendária das informações relativas ao "sócio de fato" da sociedade empresarial, o Sr. EDILSON MARQUES DE AZEVEDO, conforme será exposto a seguir.**

##### **4.1.1. Análise do Contrato Social e Alterações / Vinculação com Sócio de Fato / Informações Prestadas à Polícia Federal**

(...)

Em síntese, constatou-se que a partir da terceira alteração do contrato social, registrada em 11/10/2004, EUNICE MARQUES DE AZEVEDO ingressou nos quadros societários da empresa, sendo que a partir da quinta alteração, registrada em 26/05/2006, o quadro societário passou a ter os contornos atuais, com o ingresso do sócio DANIEL DE SOUZA LIMA, e com determinação da incumbência das funções de administradora à primeira.

EUNICE MARQUES DE AZEVEDO **é irmã** de EDILSON MARQUES DE AZEVEDO, que além de figurar como sócia-administradora da empresa fiscalizada **é professora da rede pública municipal de São Jorge do Patrocínio, Paraná (vide informação do CNIS), município situado a aproximadamente 90 km (noventa quilômetros) do município de Umuarama, onde se localiza a sede da empresa.**

(...)

Os elementos aventados reforçavam os indícios de que a empresa TEXSA estaria constituída em nome de interpostas pessoas, e que, na realidade, a empresa pertenceria a EDILSON MARQUES DE AZEVEDO, irmão da sócia-gerente da empresa - Contrato Social.

#### **4.1.2. Das Procurações com Amplos e Plenos Poderes Outorgadas pelos Sócios da Empresa**

Assim sendo, com o objetivo de reforçar a tese da fiscalização de que a empresa fiscalizada possuía um "sócio de fato" oculto - não estipulado nos quadros societários da empresa - e que este sócio oculto seria, na realidade, o proprietário da empresa, foram envidados esforços no sentido de comprovar e atestar as informações levantadas.

(...)

Diante dos elementos coligidos pelo fisco, constatou-se que, na realidade, DANIEL DE SOUZA LIMA e EUNICE MARQUES DE AZEVEDO são interpostas pessoas, utilizadas, de forma fraudulenta, por EDILSON MARQUES DE AZEVEDO, irmão da última, como "testas de ferro" na empresa TEXSA DO BRASIL LTDA.

De fato, o próprio EDILSON confirmou esta situação. Questionado pela APF AMANDA sobre os sócios da empresa, EDILSON afirmou que a TEXSA encontrava-se no nome de sua irmã e de um amigo de seus "ex-patrões", informação esta também relatada ao titular do presente procedimento fiscal quando do início da fiscalização.

Assim, **conclui-se que EDILSON MARQUES DE AZEVEDO é o verdadeiro proprietário e responsável pela empresa.** Tal constatação pode ser facilmente alcançada ao se cotejar a amplitude e a quantidade dos poderes de representação concedidos a ele em todas as procurações outorgadas pela empresa fiscalizada, poderes estes que apenas lhe certificavam e garantiam o poder de decisório, de gerência e de disposição cabível aos reais titulares de uma empresa.

De modo incontestado e indubitável as procurações outorgadas por EUNICE e DANIEL, "sócios de direito" da empresa TEXSA, provam cabalmente e denunciam que EDILSON, na realidade, era também o verdadeiro administrador e responsável pelas operações comerciais e financeiras da empresa fiscalizada.

(...)

#### **4.1.3. Da Capacidade Econômico-Financeira dos Sócios "de Direito" e "de Fato"**

(...)

Deste modo, constata-se que a suposta dona da empresa recebeu rendimentos que giraram em torno de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) nos anos de 2006 a 2009, com exceção de 2010, ano em que declarou ter recebido R\$ 18.945,00 (dezoito mil novecentos e quarenta e cinco reais).

Já o Diretor Comercial e Marketing da empresa declarou ter recebido, nos anos de 2009 e 2010, valores muito superiores aos pagos à sócia-administradora - acima de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) -, valores que corroboram com a assertiva de que, na realidade, quem seria o verdadeiro proprietário da empresa é EDILSON.

#### **4.2. IRPJ e reflexos na CSLL, COFINS e PIS / Omissão de Receitas / Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada**

A Lei nº 9.430/96 determina em seu artigo 42 a obrigatoriedade de comprovação da origem dos recursos transacionados em conta bancária, caracterizando como omissão de receitas ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida em instituição financeira, nos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Neste diapasão, com base nos valores informados pelas instituições financeiras a título de movimentação financeira, identificou-se a existência de ativos financeiros em instituições bancárias nacionais de titularidade do Sujeito Passivo nos anos-calendário de 2007 e 2008, cujas receitas provenientes destes valores não foram totalmente informadas nas declarações de rendimentos, nem tampouco subsumidas à tributação.

(...)

Por configurarem contas de titularidade de uma pessoa jurídica, os valores nela depositados envolvem, ressalvada a produção de prova irrefutável que permita elidir a presunção legal, recursos provenientes de sua atividade comercial, ou seja, receita oriunda da venda de mercadorias, produtos e/ou de prestação serviços, passíveis, portanto, de tributação.

Ao se efetuar a conciliação bancária, procedeu-se ao levantamento dos registros representativos de movimentações financeiras que, em tese, não são suscetíveis de incidência pelo Imposto de Renda, tais como empréstimos bancários, resgate de aplicações financeiras, estorno e cheques devolvidos.

(...)

Em respostas aos termos lavrados intentou-se comprovar, por amostragem, a origem dos depósitos bancários realizados em contas-correntes, com a apresentação de controles financeiros da empresa que indicariam que os valores envolvidos se referem ao recebimento de vendas realizadas aos clientes da empresa, contudo não foram apresentadas as notas fiscais indicativas das vendas realizadas.

O Sujeito Passivo alude que nos controles financeiros apresentados constam as informações relativas ao número da nota fiscal, ao número da parcela a receber, à identificação do cliente, à data de emissão da nota fiscal, bem como ao valor da parcela recebida na nota fiscal.

Além do mais assevera que os depósitos bancários estariam todos devidamente escriturados, e por esta razão, não haveria a necessidade de comprová-los individualmente de forma integral.

No tocante à não apresentação das notas fiscais emitidas, é importante frisar que estes documentos permitiriam demonstrar, de forma inconteste, o período de apuração a que se referem as receitas auferidas, representadas pelos créditos realizados nas contas-correntes bancárias.

Por outro lado, os controles financeiros apresentados, documentos estes produzidos pelo próprio Sujeito Passivo, não substituem, de qualquer modo, os documentos fiscais requeridos pela fiscalização, visto que a legislação pátria confere às notas fiscais a presunção de validade e veracidade das informações nelas contidas. Os documentos apresentados, entretanto, não constituem documentos hábeis e idôneos para comprovar a origem dos créditos bancários efetuados em contas-correntes do Sujeito Passivo, tampouco tem o condão de identificar, com autenticidade, o período de apuração aos quais a receita vinculada a esses depósitos se referem.

Quanto à comprovação por amostragem, o Sujeito Passivo foi advertido que não há guarida na legislação de regência para este tipo de comprovação; além do mais a simples escrituração do depósito não ilide a comprovação da origem do lançamento, uma vez que conforme estabelece o art. 42, da Lei nº 9.430/96, o contribuinte deve comprovar **TODOS** os depósitos bancários, de modo **INDIVIDUALIZADO**, identificando a origem dos recursos depositados em suas contas-correntes, independentemente da forma como tenham ocorrido.

Ademais, constatou-se que em relação à **conta-corrente nº 0096936-2, agência nº 0180, mantida junto ao Banco Bradesco S/A**, apesar de prevista no plano de contas da empresa, os registros da movimentação financeira realizada **não se encontravam escriturados nos Livros Diário e Razão apresentados pelo Contribuinte (ACs 2007 e 2008).**

Ora, na conta-corrente excluída da escrituração, conforme apurado pela fiscalização, foram depositados, após a exclusão de estornos, empréstimos e/de transferências entre contas de mesma titularidade, valores que representaram o montante de R\$ 1.426.008,31 (um milhão quatrocentos e vinte e seis mil e oito reais e trinta e um centavos) no ano de 2007, e R\$ 2.725.039,23 (dois milhões setecentos e vinte e cinco mil e trinta e nove reais e vinte e três centavos) em 2008, colocando a referida conta como a terceira de maior movimentação financeira pertencente ao Sujeito Passivo,

sendo superada apenas pelas contas-correntes mantidas junto ao Banco Itaú S/A e Real/Sudameris.

Isto posto, conclui-se que a contabilidade da empresa é imprestável para a apuração do imposto de renda no lucro real, uma vez que as receitas oriundas de vendas, cujos pagamentos foram realizados na conta-corrente mantida junto ao Banco Bradesco S/A, não foram escrituradas, bem como para identificar, indubitavelmente, a origem dos recursos depositados nas contas-correntes.

(...) levando-se em consideração que a contabilidade da empresa não merecia crédito relativo à confiabilidade das informações registradas - posto que, entre outros motivos, boa parte da movimentação financeira não estava contabilizada, deveria o fiscalizado, para comprovar por meio de documentação hábil e idônea, apresentar as respectivas notas fiscais para que fossem apurados os períodos exatos a que se referiam as receitas correspondentes.

Além do mais, consoante transcrito nos "*Demonstrativos de Depósitos e Créditos Não Identificados*", a maior parte dos depósitos bancários efetuados nas contas-correntes do Sujeito Passivo não foi identificada pelo fiscalizado sequer pelos controles financeiros da empresa.

De fato, constatou-se que estes depósitos possuíam lastro contábil na conta CAIXA - recursos em tese provenientes da própria empresa - e de uma conta transitória criada no plano de contas da contabilidade da empresa.

(...)

Deste modo, pela subsunção do comando legal plasmado no art. 42 da Lei nº 9.430/96, os valores inseridos nestes demonstrativos serão considerados omissão de rendimentos por presunção legal (Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada).

#### **5. BASE DE CALCULO E APURAÇÃO DOS TRIBUTOS - ARBITRAMENTO**

(...)

Isto posto, o artigo 518 do RIR/99 fixa em 8% (oito por cento) a base de cálculo para o mensuramento do imposto de renda devido, como também do adicional, aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração.

Logo, conclui-se que, em cumprimento ao comando legal plasmado no artigo 532 do RIR/99, ao se acrescentar 20% (vinte por cento) à alíquota supra mencionada, a referida base de cálculo será preestabelecida aplicando-se o percentual de 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento) sobre a Receita Bruta conhecida.

Na mesma linha, de acordo com o disposto no art. 29, da lei nº 9.430/96, aplicar-se-á a alíquota de 12% (doze por cento) sobre a base de cálculo apurada no lucro arbitrado, para a apuração do valor devido a título de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Partindo-se, então, dos saldos mensais contidos no "*Demonstrativo de Depósitos Bancários de Origem não Comprovada*", foi possível mensurar a omissão de receitas nos anos-calendário de 2007 e 2008.

Logo, baseando-se nos valores transcritos no "*Demonstrativo de Depósitos Bancários de Origem não Comprovada*", representativos de omissão de receitas, determinados com base em depósitos bancários de origem não comprovada, delinearam-se as bases de cálculo para a apuração trimestral do IRPJ, da CSLL, e mensal para as contribuições sociais PIS e COFINS, referentes aos fatos tributários ocorridos nos anos-calendário de 2007 e 2008, conforme abaixo relacionado.

(...)

#### **6. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDARIA**

(...)

#### **8. DA MULTA QUALIFICADA -150%**

(...)

Assim, denota-se claramente pelos fatos narrados no item "4.1", e subitens, deste Termo que as condutas empregadas pelo "sócio de fato" do Sujeito Passivo, o Sr. EDILSON MARQUES DE AZEVEDO, real administrador e detentor dos recursos patrimoniais e financeiros da empresa, revelaram a intenção consciente de fraudar o fisco federal e a fazenda pública nacional.

Sem detença, com o escopo de ludibriar a fiscalização ao intentar constituir uma aparente legalidade a seus negócios, EDILSON utilizou-se de interpostas pessoas nos cadastros da empresa TEXSA DO BRASIL LTDA - inclusive sua irmã EUNICE MARQUES DE AZEVEDO, sócia-administradora figurante no Contrato Social - gerindo-a e administrando-a mediante instrumentos de procuração outorgados pelos "sócios de direito" da empresa fiscalizada.

Destarte, constatou-se que as condutas do Sujeito Passivo e do Sujeito Passivo Solidário, em tese, caracterizaram os delitos previstos nos artigos 1º, incisos I e II, e 2º, inciso I, da Lei nº 8.317, de 27 de dezembro de 1990.

Por conseguinte, face o evidente intuito de sonegação e fraude, revelados na vontade consciente e desejada de lesar a Fazenda Pública, causando-lhe prejuízos, de acordo com as definições contidas nos artigos 71 e 72 e da Lei nº 4.502/64, combinadas com o comando legal plasmado no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, **aplicar-se-á multa de 150% (cinto e cinqüenta por cento) sobre o montante de tributos apurado,** porquanto se vislumbrou o evidente intuito de fraude por parte do "sócio de fato" do Sujeito Passivo, visto que esperando alcançar o resultado, agiu em direção a ele, adotando a prática mencionada, reduzindo ou eliminando tributos e contribuições a serem recolhidas aos cofres públicos.

(...)

A contribuinte e o solidário apresentaram impugnações (fls. 3.631/3.662), que foram assim resumidas pelo relatório constante da decisão ora recorrida:

A contribuinte aduz que:

- i) é empresa 100% brasileira, fabricante e comerciante atacadista de óleos lubrificantes destinados a máquinas e automóveis, comerciante atacadista de lubrificantes, filtros, peças e acessórios, importação e exportação de produtos automotivos, transporte rodoviário de cargas, fundada em 10/08/2001 pelos sócios Carlos César Lemes e Walmir Vieira;
- ii) no início das atividades, devido a desinteresse dos sócios e demora em obtenção de licenças e registros, só ocorreu em 12/2005, ocorrendo a primeira venda e emissão da nota fiscal em 25/01/2006; portanto, não é verdade que tenha iniciado as atividades em 01/09/2011;
- iii) recebe pagamentos em dinheiro, cheques próprios e de terceiros, depósitos, ordens de pagamento e transferências eletrônicas bancárias, situações em que inexistem documentos físicos, sendo a transação eletrônica o único documento; por isso, o conceito de documentação hábil e idônea já não é o mesmo que o admitido há décadas; que o seus livros Razão de 2007 e 2008, possuem 730 folhas, o que demonstra o seu volume de operações e dá uma idéia da dificuldade de apresentar, nos prazos exigidos, todos os comprovantes dos créditos bancários, mas que, ainda assim, apresentou todos os documentos e informações solicitados pelo Fisco;
- iv) optou pelo regime do lucro real trimestral na apuração do IRPJ e da CSLL e pela sistemática da não-cumulatividade do PIS da Cofins.
- v) é nulo Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPFF) nº 09.1.05.00.2011000999, pois a contribuinte não foi intimada da sua prorrogação (teve início em 04/04/2011 e prorrogado para 14/09/2011), razão pela esposa a tese de que o MPFF, extinguiu-se em 02/08/2011, conforme os arts. 11 a 15 da Portaria RFB nº 11.371, de 2007;



vi) cerceamento ao direito de defesa, por não ter recebido cópia do ofício MPF/UMR nº 1101/2010, que deu origem ao procedimento fiscal, impedindo-a de contradita-lo;

vii) quanto à interposição fraudulenta de terceiros, aduz a contribuinte que os cartórios extrajudiciais são instituições que contribuem para a elaboração diária do direito para a comunidade, com os atos notariais e de registro, vivendo-se, assim, evolução do Direito e suas técnicas, para se adaptar à pluralização do fenômeno jurídico contemporâneo, mas que somos apegados aos padrões do Direito Civil no final da era clássica e, nesse contexto, há novas formas construtivistas do Direito Privado, flexíveis e elásticas que se amoldam ao fenômeno jurídico superior à rigidez das técnicas ainda utilizadas, sendo um exemplo prático o mandato público para administrar sociedade empresária, em relação ao qual o Código Civil, de 2002, criou algumas ressalvas como aos administradores se fazerem substituir ou serem substituídos em suas funções, sem o consentimento expresso dos demais sócios; ressalta que a representação das sociedades é um dos pontos capitais do direito empresarial, mediante a qual ela se protege, pois dá publicidade a todos de qual pessoa é o seu administrador e os poderes que lhe foram outorgados, o que legitima os atos do administrador e o exime da responsabilidade por atos regulares de gestão – ele só responderá por atos estranhos aos negócios da sociedade ou objeto social.

viii) nega a interposição fraudulenta de terceiros e que não há nos autos prova de que Edílson Marques de Azevedo era “sócio de fato” da contribuinte;

ix) não exibiu documentos relativos aos pagamentos dos sócios, pois os mesmo não lhes foram requeridos e que, no período fiscalizado, não houve lucros a distribuir, conforme evidenciado nas fls. 85 a 96 e 128 a 136 do processo;

x) sobre a acusação de omissão de receitas, destaca que entregou espontaneamente os documentos exigidos pela fiscalização;

xi) a presunção da omissão de receitas se deveu à não individualização dos créditos bancários e depósitos provenientes das contas Caixa e Transitória.

xii) aduz que os seus registros nos livros Diário e Razão, não são sintéticos em partidas mensais, mas de forma analítica, clara e individualizada, especificando a data, as contas contábeis envolvidas, os valores a débito e a crédito e histórico mencionando a documentação hábil e idônea, e acusa que o auditor não verificou as entradas do Caixa, tais como recebimentos de clientes em cheques e dinheiro, que deram suporte aos créditos bancários decorrentes de transferências da conta Caixa, o que era imperioso, e destaca que tais valores não estão sujeitos à presunção da Lei nº 9.430, de 1996.

xiii) justifica a utilização da conta transitória, diante das várias contas debitadas e/ou creditadas, por uma questão de simplificação, e informa que não há registro de receitas na mesma.

xiv) no que tange ao arbitramento, baseado na suposta imprestabilidade da contabilidade para apuração do lucro real, afirma ser indevido, porque a sua contabilidade se reveste de perfeita ordem e forma e deveria ter sido realizada a apuração no lucro real trimestral.

xv) afirma que a autuação por presunção legal de omissão de receitas não comporta qualificação da multa, mas apenas a multa de ofício de 75% e que não há prova de ato doloso, com fins de sonegação tributária;

xvi) alega que a multa é confiscatória.

O responsável, por sua vez, trouxe alegações coincidentes com a do contribuinte acerca da nulidade do MPFF, cerceamento ao direito de defesa e ausência de interposição fraudulenta de terceiros, sustentando também a incompetência da RFB para a imputação de responsabilidade a terceiros, cuja competência seria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a ser exercido na fase de execução do crédito tributário constituído.

Em Sessão de 21 de setembro de 2013, a DRJ de Curitiba julgou as impugnações improcedentes, conforme acórdão de fls. 4.042/4.079.

A contribuinte, após intimada (fl. 4083), apresentou recurso voluntário (fls. 4.084/4.130), onde basicamente reitera suas alegações de defesa e rebate determinados pontos da decisão de piso.

Encaminhados os autos ao CARF, foi editada a Resolução 1103-000.127 (fls. 4.132/4.137), que converteu julgamento em diligência para que Edílson Marques de Azevedo fosse intimado do resultado do julgamento proferido pela DRJ/CTA.

Considerando a negativa da intimação postal (o AR para intimação do responsável retornou em 10 de setembro de 2014 com a inscrição "mudou-se" - fl. 4150), a intimação se deu por edital (fl. 4151), sendo que o responsável permaneceu silente.

Em seguida foi proferido o referido Acórdão nº 1401-002.303 (fls. 4.156/4.169).

Contra essa decisão a empresa opôs embargos de declaração (fls. 4.182/4.192), os quais foram rejeitados cf. despacho de fls. 4.198/4.204.

Em seguida interpôs o recurso especial (fls. 4.217/4.242), que foi admitido parcialmente, nos seguintes termos (fls. 4.382/4.386):

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

**(1) “utilização de interpostas pessoas – cerceamento de defesa - nulidade”**

Com relação a essa primeira matéria, cumpre rechaçar a referência ao **Acórdão nº 1401-001.908, de 2017**, porque expedido pela **mesma turma de câmara prolatora da decisão recorrida (Acórdão nº 1401-002.303, de 2018)**, não se prestando, pois, como paradigma para fins de Recurso Especial de divergência entre câmaras e turmas que compõem o CARF, relativamente a essa matéria.

**(2) “omissão de receitas – arbitramento do lucro – documentos comprobatórios do contribuinte”**

**Decisão recorrida:**

*LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.*

*O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada. Justificar a origem dos depósitos significa comprovar documentalmente a fonte e a causa de cada entrada. A simples apresentação de cópia de documento que comprova o depósito não explica a origem do recurso.*

*[...].*

*Diante disso, a fiscalização intimou a empresa a comprovar a origem dos depósitos e créditos não identificados, a apresentar detalhes quanto aos identificados (inclusive mediante número da nota fiscal), bem como a explicar a razão de a conta corrente no Bradesco não estar escriturada.*

*A empresa, todavia, não apresentou notas fiscais, apenas repetindo a apresentação de controles financeiros (que são documentos elaborados por ela própria) e também se esquivou de esclarecer sobre a conta corrente no Bradesco.*

*Conforme observou o acórdão recorrido, “justificar a origem dos depósitos” significa comprovar documentalmente cada depósito como se tratando de receita submetida à tributação, ou isenta, ou não tributável, ou tributada exclusivamente na fonte, ou ainda*

*que um dado depósito tem outra explicação como financiamento tomado, transferência entre contas do mesmo titular; em caso contrário se aplica a presunção legal de omissão de receitas.*

*No caso, os depósitos não foram justificados, apenas, em parte deles, foi apresentada cópia de documento que comprova o depósito, mas que não explica a origem daquele recurso.*

**Acórdão paradigma nº 2102-002.595, de 2013:**

**LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÃO.**

*A presunção de omissão de rendimentos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não alcança valores cuja origem tenha sido comprovada, cabendo, se for o caso, a tributação segundo legislação específica.*

*[...].*

*Nesse sentido, entendo que as receitas objeto desse recurso, lançadas como omissão decorrente de depósitos bancários não identificados, não pode prosperar, pois, as origens destes depósitos foram identificadas como decorrentes da atividade comercial exercida pelo interessado.*

Cumpré, de início, rechaçar a referência ao **Acórdão nº 1401-002.195, de 2018**, porque expedido pela **mesma turma de câmara prolatora da decisão recorrida (Acórdão nº 1401-002.303, de 2018)**, não se prestando, pois, como paradigma para fins de Recurso Especial de divergência entre câmaras e turmas que compõem o CARF, relativamente a essa matéria.

No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *justificar a origem dos depósitos significa comprovar documentalmente a fonte e a causa de cada entrada, ou seja, significa comprovar documentalmente cada depósito como se tratando de receita submetida à tributação, ou isenta, ou não tributável, ou tributada exclusivamente na fonte, ou ainda que um dado depósito tem outra explicação como financiamento tomado, transferência entre contas do mesmo titular*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 2102-002.595, de 2013) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *as origens destes depósitos foram identificadas como decorrentes da atividade comercial exercida pelo interessado*.

**(3) “multa qualificada – 150%”**

**Decisão recorrida:**

**MULTA. CONFISCO.**

*Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*[...].*

*A autoridade autuante não se esquivou de tal análise, e, citando os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, concluiu que as condutas empregadas pelo “sócio de fato” do sujeito passivo, Edilson Marques de Azevedo, real administrador e detentor dos recursos patrimoniais e financeiros da empresa, revelam a intenção consciente de fraudar o fisco federal e a fazenda pública nacional, utilizando-se de interpostas pessoas, inclusive sua irmã, Eunice Marques de Azevedo, nominalmente sócia administradora da empresa, enquanto que ele geria a Texsa, mediante instrumento de procuração outorgado por aquela, enfim, que praticou sonegação e fraude, com o objetivo de lesar a Fazenda Pública, reduzindo ou eliminando tributos e contribuições a serem recolhidos aos cofres públicos.*

*Assim, também sem reparos a decisão recorrida nesse ponto.*

**Acórdão paradigma nº 1402-002.290, de 2016:**

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. REQUISITOS.**

*A utilização de interpostas pessoas (“laranjas”), em geral, visa disfarçar a responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa frente aos atos por eles praticados. O impacto dessa conduta certamente ocorrerá na fase de execução desta ou de qualquer outra decisão, tanto administrativa como judicial, desfavorável à empresa. Todavia, a sua utilização, de per si, sem que fique demonstrado cabalmente de que forma a conduta teria impedido ou retardado a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou, ainda, seu conhecimento pela autoridade tributária, não leva à qualificação da multa de ofício ao patamar de 150%, ainda mais quando, como nos autos, ficar comprovado que os lançamentos perpetrados pelo Fisco foram feitos à vista dos documentos e escrituração da contribuinte. Multa que se reduz a 75%.*

**Acórdão paradigma nº 1402-002.178, de 2016:**

**MULTA QUALIFICADA. USO DE INTERPOSTAS PESSOAS. INAPLICABILIDADE.**

*É incabível a multa qualificada quando não demonstrada a utilização de interpostas pessoas, fato esse utilizado como motivação para a penalidade. Ademais, mesmo que o fato tivesse ocorrido, a exasperação não se justificaria no presente caso, pela inexistência de vínculo como o fato gerador.*

Por fim, no tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que as condutas empregadas pelo “sócio de fato” do sujeito passivo, [...], real administrador e detentor dos recursos patrimoniais e financeiros da empresa, revelam a intenção consciente de fraudar o fisco federal e a fazenda pública nacional, utilizando-se de interpostas pessoas, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1402-002.290, de 2016, e 1402-002.178, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a sua utilização [de interpostas pessoas (“laranjas”), esclareço], de per si, sem que fique demonstrado cabalmente de que forma a conduta teria impedido ou retardado a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou, ainda, seu conhecimento pela autoridade tributária, não leva à qualificação da multa de ofício ao patamar de 150% (**primeiro acórdão paradigma**) e que, mesmo que o fato tivesse ocorrido [utilização de interpostas pessoas, esclareço], a exasperação não se justificaria no presente caso, pela inexistência de vínculo como o fato gerador (**segundo acórdão paradigma**).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto.

(...)

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 4.411/4.424), sustentando que a contribuinte não teria demonstrado, de forma analítica, as alegadas divergências, bem como que nenhum reparo cabe ao acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

## Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta que compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal estamos tratando de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte do recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou no mínimo que seja comparável), tenha se atribuído um desfecho diferente por aplicadores do Direito que compõem Colegiados distintos.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “a *divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “a *similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, pode-se dizer que a similitude fático-jurídica, enquanto critério decisivo para aferir o cumprimento ou não do ônus de demonstrar a divergência jurisprudencial necessária ao manejo especial, se faz presente quando, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar uma convicção firme de que o racional empregado na decisão tomada como divergente realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado paradigma não é apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, não se caracteriza a divergência jurisprudencial prevista no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, fato este que enseja o não conhecimento do recurso especial.

Nessa situação particular, cumpre observar que, no tocante à primeira matéria admitida - “*omissão de receitas – arbitramento do lucro – documentos comprobatórios do*

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

*contribuinte*” - vislumbro que não restou demonstrada a necessária similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o Acórdão nº **2101-002.595**.

Senão, vejamos:

A manutenção da infração de omissão de receitas foi assim motivada pela decisão recorrida:

(...)

Ao contrário do que alegou o contribuinte, a fiscalização não foi feita por amostragem, pelo contrário, a autoridade lançadora elaborou três tipos de demonstrativos sendo que o primeiro, intitulado "demonstrativo de depósitos e créditos não identificados", continha todos os créditos realizados em contas correntes de titularidade da empresa após o expurgo dos valores referentes a estornos, cheques devolvidos, empréstimos e transferências entre contas de mesma titularidade, contendo individualmente a indicação "identificado" para aqueles em que houve a apresentação de documentos pelo fiscalizado e "não identificado" para os que não receberam qualquer manifestação ou documentos. Observou, ainda, que mesmo no caso dos créditos com indicação de "identificados" não foram apresentados documentos fiscais que comprovariam a origem dos recursos depositados, apenas controles financeiros da empresa que indicavam, em princípio, serem provenientes de empresas clientes da contribuinte.

Diante disso, a fiscalização intimou a empresa a comprovar a origem dos depósitos e créditos não identificados, a apresentar detalhes quanto aos identificados (inclusive mediante número da nota fiscal), bem como a explicar a razão de a conta corrente no Bradesco não estar escriturada.

A empresa, todavia, não apresentou notas fiscais, apenas repetindo a apresentação de controles financeiros (que são documentos elaborados por ela própria) e também se esquivou de esclarecer sobre a conta corrente no Bradesco.

Conforme observou o acórdão recorrido, “justificar a origem dos depósitos” significa comprovar documentalmente cada depósito como se tratando de receita submetida à tributação, ou isenta, ou não tributável, ou tributada exclusivamente na fonte, ou ainda que um dado depósito tem outra explicação como financiamento tomado, transferência entre contas do mesmo titular; em caso contrário se aplica a presunção legal de omissão de receitas.

No caso, os depósitos não foram justificados, apenas, em parte deles, foi apresentada cópia de documento que comprova o depósito, mas que não explica a origem daquele recurso.

(...)

A Recorrente também não traz explicações para os indícios fortes trazidos pela fiscalização de que os sócios indicados no contrato social não seriam os verdadeiros detentores da participação em seu capital social. Como visto, o contexto em que se inserem tais sócios (sendo uma irmã do administrador de fato e outro funcionário de outra empresa), aliado à análise dos bens e direitos declarados por tais supostos sócios à RFB demonstram que sua atual condição não condiz com a de sócios proprietários de uma empresa do porte da Recorrente.

Pois bem. Todos esses fatos levantados pela fiscalização apontam para um único sentido: de que a Recorrente estaria ocultando, senão apenas sua titularidade, também boa parte de seus rendimentos.

Sabe-se que a constatação de que houve rendimentos omitidos não leva necessariamente ao arbitramento do lucro, já que se trata de hipóteses legais diversas. A omissão de receitas resulta, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/1996, à tributação da receita omitida no regime tributário escolhido pelo contribuinte. Já o arbitramento do lucro é possível, dentre outras hipóteses, caso se constate a imprestabilidade da escrituração, conforme artigo 530, II, do RIR/99.

Acontece que, a depender do volume da receita omitida, isso pode levar à conclusão de que a escrituração do contribuinte não é confiável e deve, portanto, ser desconsiderada.

É exatamente o caso em questão. A conclusão de que a contabilidade da empresa seria imprestável teve por base a constatação de que, além de haver claros indicativos de suprimento de caixa, na conta corrente no Banco Bradesco excluída da escrituração foram depositados, após a exclusão de estornos, empréstimos e transferência entre contas de mesma titularidade, valores que representaram o montante de quase R\$1,5 milhão em 2007 e mais de R\$2,5 milhões em 2008, colocando tal conta como terceira de maior movimentação financeira da empresa, superada apenas pelas contas correntes mantidas junto aos bancos Itaú e Real/Sudameris.

Isso foi o que levou a autoridade autuante a, além de oferecer à tributação os rendimentos omitidos, tributar a empresa com base no regime do lucro arbitrado, nos termos do artigo 530, I e II, do RIR/99.

Assim, a conduta da autoridade autuante não merece reparos.

Como se percebe, o Colegiado *a quo* entendeu correta a tributação, por arbitramento, da omissão de receitas caracterizada em face de depósitos bancários, por entender que a contribuinte não teria comprovado a respectiva origem.

Especificamente em relação aos “depósitos identificados”, nota-se que a apresentação de controles financeiros – únicos documentos apresentados pelo contribuinte – foram considerados insuficientes sob a alegação de que tais documentos não esclarecem a natureza do valor, além do que não são “oficiais”, pois elaborados unilateralmente pela própria empresa.

O *paradigma* (Acórdão nº **2101-002.595** – fls. 4.288 e seguintes), por sua vez, envolve autuação de pessoa física decorrente de três diferentes tipos de omissão de receitas, as quais foram assim resumidas no relatório dessa decisão:

(...)

Contra o contribuinte precitado foi lavrado o Auto de Infração às fls. 885 a 894, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2003 e 2004, anos-calendário 2002 e 2003, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 951.206,85, acrescido de multa de ofício e juros de mora calculados até outubro de 2007, totalizando crédito tributário no valor de R\$ 2.942.518,32.

O lançamento decorre de: I - omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em contas bancárias de titularidade do interessado, uma vez que a origem de recursos utilizados não foi comprovada mediante documentação hábil e idônea, II - omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas e III - omissão de rendimentos da atividade rural.

(...)

As omissões relativas aos itens II e III em questão (receitas oriundas de trabalho e de atividade rural) foram mantidas, ao passo que a omissão relativa à presunção legal por depósitos bancários foi afastada com base na seguinte motivação:

(...)

#### **Depósitos remanescentes**

Auditados os extratos bancários, a autoridade compilou todos os créditos bancários e intimou o contribuinte a comprová-los, fls. 320 e seguintes, considerados de origem não comprovada. Em resposta, fl. 336, o contribuinte diz expressamente que trabalha há 20 anos como corretor de café e que essa movimentação bancária deve-se a execução dessa atividade comercial, **juntando vasta documentação nesse sentido, como se pode ver às fls. 343 (Declaração dos Sindicato dos Produtores Rurais de Capelinha),**

**declarações de pessoas físicas e de pessoas jurídicas, notas fiscais de produtor e contratos de corretagem, tudo às fls. 344 a 479. (grifei)**

A autoridade fiscal, por sua vez, no Termo de Verificação Fiscal, fls. 843:

(...)

É inconteste nos autos que o Recorrente não identificou todos os depósitos de forma individualizada, contudo, está patente que a atividade do contribuinte é a de Corretor e Produtor de Café como indicado desde o início da fiscalização e entendo que os valores dessas atividades comerciais são na verdade a origem dos depósitos que deram origem ao lançamento.

Além disso, do que consta nos autos não há qualquer outro indício que haveria qualquer outra atividade exercida pelo recorrente senão a de corretor e produtor de café.

Nesse sentido, entendo que as receitas objeto desse recurso lançadas como omissão decorrente de depósitos bancários não identificados não pode prosperar, pois, as origens destes depósitos foram identificados como decorrentes da atividade comercial exercida pelo interessado.

Entendo que no contexto dos lançamentos dos depósitos bancários, uma vez que as atividades comerciais são definidas, é factível a alegação do contribuinte e a autoridade fiscal com seu poder investigatório deveria ter se aprofundado nas provas juntadas aos autos para efetivar os lançamentos segundo legislação específica, como acertadamente foi feito nas Infrações 001 e 002.

(...)

Nestes termos, levando-se em conta o elenco de fatos e provas, todos a corroborar a tese da contribuinte de que os recursos movimentados em suas contas bancárias advinham da atividade de intermediação de vendas de café (corretagem) e produtor rural, deve-se considerar comprovada a origem dos depósitos creditados nas contas de titularidade do contribuinte, cancelando-se a exigência consubstanciada no Auto de Infração.

(...)

Nota-se, assim, que o Colegiado do “paradigma” afastou a tributação com base nos depósitos bancários sob a premissa de que como a contribuinte teria comprovado a origem (*operações de vendas de café*), deveria a fiscalização aprofundar a investigação e, eventualmente, exigir os tributos nos termos da legislação que regulamenta a atividade rural.

Isso fica ainda mais claro na ementa do julgado, *in verbis*:

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÃO.

A presunção de omissão de rendimentos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não alcança valores cuja origem tenha sido comprovada, cabendo, se for o caso, a tributação segundo legislação específica.

Do confronto, então, entre os acórdãos recorrido e *paradigma* (2101-002.595), não é possível criar um mínimo de convicção de que o Colegiado do paradigma reformaria o Acórdão recorrido.

Tratam-se, na verdade, de situações incomparáveis. Aqui o Colegiado considerou que a origem dos depósitos não foi comprovada, negando, para determinados registros, que “controles financeiros” unilaterais possam ser considerados meios hábeis para afastar a norma presuntiva em questão. Lá, no dito *paradigma*, o Colegiado entendeu, com base em *vasta documentação*, representada por Declaração dos Sindicato dos Produtores Rurais de Capelinha, declarações de pessoas físicas e de pessoas jurídicas, notas fiscais de produtor e contratos de corretagem, que a origem dos depósitos foi comprovada como oriunda de serviços de intermediação de vendas de café, operações estas que apenas poderiam ter sido tributadas de acordo com as regras próprias de tributação de atividade rural.



Inexiste, portanto, a alegada “divergência” de interpretação acerca do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual não conheço do recurso especial em relação à matéria *omissão de receitas – arbitramento do lucro – documentos comprobatórios do contribuinte*.

Com relação à segunda matéria, o Colegiado *a quo* entendeu aplicável a *multa qualificada de 150%*, assim manifestando-se:

(...)

Sobre a multa, de fato, a presunção legal de omissão de receitas não necessariamente deve vir acompanhada de agravamento da penalidade, pois deve-se provar, além da omissão, a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. É o que já assentou este CARF no enunciado da súmula nº 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 nº 4.502/64.*

A autoridade autuante não se esquivou de tal análise, e, citando os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, concluiu que as condutas empregadas pelo “sócio de fato” do sujeito passivo, Edilson Marques de Azevedo, real administrador e detentor dos recursos patrimoniais e financeiros da empresa, revelam a intenção consciente de fraudar o fisco federal e a fazenda pública nacional, utilizando-se de interpostas pessoas, inclusive sua irmã, Eunice Marques de Azevedo, nominalmente sócia administradora da empresa, enquanto que ele geria a Texsa, mediante instrumento de procuração outorgado por aquela, enfim, que praticou sonegação e fraude, com o objetivo de lesar a Fazenda Pública, reduzindo ou eliminando tributos e contribuições a serem recolhidos aos cofres públicos.

Assim, também sem reparos à decisão recorrida nesse ponto.

(...)

Veja-se que a multa qualificada foi mantida em razão dos Julgadores considerarem que a interposição de pessoas no quadro societário da empresa autuada constituiria elemento adicional que caracteriza *fraude*, atraindo a duplicação da penalidade.

Já o Acórdão nº **1402-002.290** (*primeiro paradigma*), ao analisar a cobrança de multa de 150% também fundamentada na *utilização de interpostas pessoas*, entendeu que esse fato é insuficiente para a qualificação. Nas palavras do voto condutor do aresto:

(...)

Veja-se que a Autoridade Fiscal, ainda que tenha feito alusão aos três artigos da Lei nº 4.502/1964 (arts. 71, 72 e 73, que cuidam de sonegação, fraude e conluio) na parte final da descrição dos fatos e justificativa da duplicação da penalidade literalmente afirma que esta imposição (de 150%) ocorreu pela prática de atos enquadrados nos três dispositivos citados, **“caracterizada pela utilização de interpostas pessoas”**.

Ou seja, a motivação para que se aplicasse o art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 não foi a prática de atos enquadráveis abstratamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio), MAS, o fato de que tais atos se “caracterizaram pela interposição de pessoas estranhas à sociedade”.

Embora entenda que a interposição de pessoas seja um procedimento que merece repúdio e exige investigação de sua motivação e consequências, não me parece que, somente este fato, se outros não foram apontados incisivamente pela Fiscalização no libelo acusatório, possa levar à exasperação da multa.

Na verdade, o que a interposição de pessoas visa, no fundo, é tentar desviar eventual responsabilização tributária do verdadeiro gestor de uma empresa para terceiros, geralmente sem capacidade financeira para tal assunção obrigacional, e, no caso aqui relatado, a situação parece ser exatamente esta.

Todavia, e aí minha divergência com o procedimento fiscal neste aspecto, não vejo como a "interposição de pessoas" ou a utilização de "laranjas" (sem que concreta, incisiva e claramente isso seja demonstrado) contribuiu para **"impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou, ainda, a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento"**, que é o que exigem os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 (enquanto o art. 73 simplesmente a eles remete em caso de conluio):

(...)

Nesta linha de raciocínio, tivesse o Fisco fundamentado a qualificação da multa pela prática dos atos descritos nas infrações nº 01, 02 e 03 dos autos de infração (omissão de receitas e glosa de despesas), a exasperação teria sustentação. Entretanto, ao vincular a qualificação da pena ao fato de que os atos, enquadráveis nos artigos da Lei nº 4.502/1964, subsumiram-se à *"utilização de interpostas pessoas, JAMILTON PINTO VELOSO e GILMA DOS SANTOS PUREZA"*, não vejo como tal imputação possa prevalecer.

A respeito e adotando subsidiariamente como razões de decidir, transcrevo voto do I. Conselheiro Presidente desta 2ª Turma da 4ª Câmara, Leonardo de Andrade Couto (Acórdão nº 1402-002.178 - sessão de 03/05/2016), que bem sintetiza o tema:

(...)

Mais a mais, os lançamentos perpetrados fizeram-se à vista dos livros e documentos da autuada, sem qualquer impedimento ou ocultamento. Nada foi "escondido" nem "omitido" à Autoridade Fiscal que pôde, sem embaraço ou dificuldade, examinar a escrituração e documentos da empresa.

Claro, há infrações (por isso os lançamentos de ofício), mas só isso, sem a confirmação de dolo, ainda mais quando a maior parte dos lançamentos se assenta em presunções legais, que são permitidas nesta seara, mas não o são no aspecto penal, afinal *"fraude não se presume"* (cf. Acórdão nº 104-19.855, do Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara), a exasperação da multa não se sustenta.

(...)

Embora esse paradigma tenha julgado infrações distintas<sup>3</sup>, a meu ver a matéria *multa qualificada* lá apreciada possui similitude fática com esse caso, sendo que tais decisões realmente são conflitantes nesse ponto. Aqui, o Colegiado *a quo*, depois de "validar" a omissão de receitas apurada por presunção legal, entendeu que a utilização de interpostas pessoas – fundamento da qualificação – de fato constitui fraude que justifica o percentual de 150%. O paradigma, em sentido oposto, após "validar" a tributação de ofício sobre receitas que foram apuradas com base em outras presunções legais, afastou a qualificação da multa por entender justamente o contrário, ou seja, que a interposição de pessoas não é suficiente para a duplicação da penalidade, podendo ter efeitos apenas no âmbito da responsabilidade tributária.

---

<sup>3</sup> De acordo com o relatório do julgado:

"A discussão de mérito é travada em cinco frentes claramente definidas, a saber:

1. omissão de receitas de venda e serviços - infração n. 0001 do AI de IRPJ (fls. 6258) - item 2 do Relatório Fiscal;
2. omissão de receitas passivo fictício - infração n. 0002 do AI de IRPJ (fls. 6258/6259) - item 4 do Relatório Fiscal;
3. despesas não comprovadas - infração n. 0003 do AI de IRPJ (fls. 6259/6260) - item 3 do Relatório Fiscal;
4. multa qualificada de 150% - AI de IRPJ (fls. 6258/6260) - item 8 do Relatório Fiscal; e
5. responsabilidade solidária..."

O racional empregado no *primeiro paradigma*, contudo, a meu ver reformaria a decisão recorrida no tocante à multa de ofício.

Quanto ao *segundo paradigma* (Acórdão nº **1402-002.178**), a minha opinião é a de que a sua dessemelhança com as circunstâncias fáticas do presente caso impede a caracterização do necessário dissídio.

Mais precisamente, desse julgado extrai-se que:

(...)

Em função do sujeito passivo não ter apresentado os documentos que lastreavam os lançamentos contábeis de sua escrituração, que continham informações fora do padrão e sem consistência, a Fiscalização apurou o resultado mediante arbitramento do lucro utilizando com base de cálculo a receita informada na DIPJ.

A multa de ofício foi agravada pelo não atendimento às intimações para apresentação de livros e documentos; e também foi qualificada por dois motivos: a conduta reiterada de não apresentar a documentação solicitada, ocultando o fato gerador da obrigação tributária, e a utilização de interpostas pessoas em outras empresas do mesmo grupo econômico, com montagem de um esquema fraudulento do qual a autuada se beneficiou.

(...)

#### **Voto**

(...)

A multa qualificada foi aplicada por dois motivos principais. Em função da conduta reiterada de não atender às intimações e pela utilização de interpostas pessoas.

O não atendimento às intimações implicou no arbitramento e no agravamento da multa, matéria supra analisada, não representando conduta fraudulenta a justificar a qualificação.

Em relação à utilização de interpostas pessoas, a autuada é empresa individual e o sócio é exatamente a pessoa aquele que atua na administração. Melhor dizendo, no entender do Fisco teriam sido utilizados interpostas pessoas na administração de outras empresas do mesmo grupo econômico criando-se um esquema fraudulento do qual a interessada foi beneficiária.

Não há descrição precisa nem elementos de prova no Termo de Verificação que indiquem com precisão a natureza de tal esquema fraudulento. A Fiscalização chega a afirmar que: "*A figura do "laranja" per si é motivo para a representação penal, pois sempre representa sonegação fiscal entre outros ilícitos...*"

Nessa linha, o entendimento do Fisco caminha por entender pela ocorrência da conduta fraudulenta quando utilizada interposta pessoa, independentemente da irregularidade apurada.

Não posso concordar com tal posicionamento.

Ratificando que não foi perfeitamente identificado o suposto esquema fraudulento do qual a recorrente teria se beneficiado, mesmo que, por hipótese, for demonstrada a utilização de interpostas pessoas, ainda assim a qualificação da multa não se justificaria. Para tal, deveria ser comprovada a vinculação direta com alguma das disposições contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

A utilização do laranja, em geral, visa disfarçar a responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa frente aos atos por eles praticados. O impacto dessa conduta certamente ocorrerá na fase de execução desta ou de qualquer outra decisão, tanto administrativa como judicial, desfavorável à empresa.

Mas, quanto aos dispositivos da Lei nº 4.502/64 supra mencionados, não ficou demonstrado de que forma a conduta teria impedido ou retardado a ocorrência do fato

gerador da obrigação tributária principal, ou ainda seu conhecimento pela autoridade tributária.

É ilustrativo quanto a esse ponto o fato de a autuação ter se valido exclusivamente das informações contidas na DIPJ, ou, seja, receitas declaradas pela pessoa jurídica. Assim, a suposta utilização de interpostas pessoas teria motivado o entendimento pela existência de conduta dolosa numa situação em que sequer foi apurada omissão de receita.

No Acórdão 103-22.706, proferido na antiga 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, com voto condutor de lavra do ilustre Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORREA, a questão foi analisada com precisão:

*....Assim, não há relação de causa e efeito, pois a conduta dolosa prevista nos tipos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, só é juridicamente relevante quando provoca alteração do resultado, a teor do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. Sim, é preciso compreender que a norma freqüentemente não está toda ela contida numa única lei. É o que se vê, no presente exame, pois o preceito primário, que prevê a conduta proibida, reside nos artigos aludidos da Lei nº 4.502, de 1964, mas a punição do agente requer a produção de um resultado juridicamente desvalorado, que é a supressão ou a redução do tributo, consoante a redação do preceito secundário, inscrito no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996...*

Sendo assim, divirjo do entendimento da autoridade lançadora e da decisão recorrida no que se refere à ocorrência do dolo e manifesto-me pela exclusão da multa qualificada.

(...)

Verifica-se, assim, que nesse precedente o Colegiado considerou que a própria *interposição de pessoas* não restou plenamente comprovada, bem como que não faria muito sentido admitir que uma suposta *interposição de pessoas* configuraria *dolo* em uma situação na qual sequer foi apurada omissão de receita (o caso, reitera-se, diz respeito à tributação com base em valores declarados em DIPJ).

Diante, então, da ausência de similitude fática, entendo que o *segundo paradigma* não é apto a caracterizar a divergência.

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial, apenas em relação à matéria *multa qualificada de 150%* e com base no *primeiro paradigma*.

### **Mérito**

Conforme visto, trata-se de autuação decorrente de arbitramento de lucro sobre receitas consideradas omitidas com base na norma de presunção legal prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 (depósitos bancários cuja origem não restou comprovada).

Além do IRPJ e Reflexos, a fiscalização qualificou a multa de ofício (de 75% para 150%) por entender que a utilização de interpostas pessoas no quadro societário da contribuinte constitui ato doloso que enseja a duplicação da penalidade.

Esse entendimento, ressalte-se, foi mantido pela decisão ora recorrida.

Não concordo, porém, com esse racional.

A qualificação da multa de ofício encontra-se prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

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

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada apenas nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos.

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.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove, além da conduta de não pagar tributo, não declará-lo ou declará-lo de forma inexata, que a contribuinte teve a intenção de esconder que ela própria incorreu na materialidade tributária ou que ela se valeu de medidas ilícitas para manipular o fato gerador.

Essas situações, na verdade, normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos que buscam dissimular conscientemente qualquer um dos aspectos que dão origem ao nascimento da obrigação tributária, objetivando, com isso, impedir o acesso às informações corretas ou induzir a erro o trabalho da fiscalização de atingir a *verdade material*.

Trata-se da prática dos ditos *atos dolosos*, isto é, *fraudulentos*, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como o uso ciente de “notas fiscais frias” ou “notas fiscais de favor”, falsidade ideológica, documentos adulterados etc.

Especificamente em relação à presunção legal com base na movimentação bancária, um bom exemplo de conduta dolosa diz respeito à interposição de pessoas para figurarem, apenas na aparência, como titular de conta bancária que, na verdade, pertence a terceiro. A utilização desse expediente constitui *ato doloso*, justamente porque constitui meio ilícito do verdadeiros contribuinte, intencionalmente, esconder seus recursos e rendimentos, burlando-se de cumprir com suas obrigações tributárias.

Restou consolidado, aliás, que *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* (cf. Súmula CARF nº 34).

Com efeito, não se pode perder de vista que o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: **(i)** o elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito tributário de não pagar, postergar o tributo ou descumprir obrigação acessória (caso de não apresentar declaração ou apresentá-la de forma inexata); e **(ii)** o elemento subjetivo, que corresponde ao dolo específico de impedir o conhecimento dos fatos tal como eles se deram na “realidade” e que por isso também possui reflexo na seara penal.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário consistente no não pagamento do tributo devido ou no descumprimento da respectiva obrigação acessória (*elemento objetivo*). Porém, nem todo ilícito tributário envolve dolo, fraude ou sonegação (*elemento subjetivo*), sem o qual não há que se falar em qualificação da multa.

Vale dizer, a sonegação (crime) pressupõe o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão. Mas a recíproca não é verdadeira: o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão não caracterizam *per se* a sonegação.

Isso significa dizer que o não pagamento de tributos, ainda que apurados em face de receitas presumidas ou conhecidas, mas não escrituradas, declaradas ou declaradas com inexatidão não constitui prova de dolo. Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do *elemento subjetivo* que dá azo à qualificação da multa, qual seja, a prática de manipular ou impedir o conhecimento do fato gerador do tributo.

Também a constatação de que a empresa se utilizou de pessoas interpostas, em uma hipótese de tributação sobre receitas consideradas omitidas a partir do acesso da fiscalização aos dados das contas bancárias de titularidade da própria contribuinte, não constitui dolo, fraude ou simulação que permitiriam qualificar a multa.

Por mais incômodo que a interposição de pessoas possa causar, sua utilização nessa situação particular não implicou em dissimulação de fato gerador ou alteração de suas características, estas sim as causas para a qualificação.

Vale dizer, essa conduta de simular o quadro societário ensejou corretamente a responsabilização pessoal do sócio de fato, mas em nada impediu ou retardou a ocorrência ou o conhecimento do fato gerador da presente obrigação tributária principal.

Como bem observou o acórdão paradigma:

Embora entenda que a interposição de pessoas seja um procedimento que merece repúdio e exige investigação de sua motivação e consequências, não me parece que, somente este fato, se outros não foram apontados incisivamente pela Fiscalização no libelo acusatório, possa levar à exasperação da multa.

Na verdade, o que a interposição de pessoas visa, no fundo, é tentar desviar eventual responsabilização tributária do verdadeiro gestor de uma empresa para terceiros, geralmente sem capacidade financeira para tal assunção obrigacional, e, no caso aqui relatado, a situação parece ser exatamente esta.

Todavia, e aí minha divergência com o procedimento fiscal neste aspecto, não vejo como a “interposição de pessoas” ou a utilização de “laranjas” (sem que concreta, incisiva e claramente isso seja demonstrado) contribuiu para **“impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou, ainda, a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”**, que é o que exigem os artigos

71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964 (enquanto o art. 73 simplesmente a eles remete em caso de conluio):

Os fatos relatados pela fiscalização, na verdade, demonstram que estamos diante de uma típica hipótese de omissão de receita, omissão esta que levou, por consequência, ao descumprimento da respectiva obrigação acessória, mas sem qualquer prova de um elemento doloso por trás da conduta da recorrida de não pagar tributo.

Tanto é assim que foi a própria contribuinte, em atendimento à fiscalização, que apresentou sua contabilidade e seus extratos bancários, documentos estes que constituíram a própria base da tributação de ofício das receitas que haviam sido omitidas.

Ainda que a contribuinte, além de não declarar e pagar os tributos que potencialmente sabiam ser devidos, tenha escondido seu verdadeiro sócio, esta combatida prática não possui qualquer relação com a omissão de receitas, razão pela qual ela é insuficiente para a qualificação da penalidade na hipótese aqui tratada.

### **Conclusão**

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, dou-lhe provimento para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

### **Declaração de Voto**

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de dar provimento ao recurso especial da Contribuinte, divergindo de seus fundamentos, porque a interposição de pessoas, mesmo nesse caso particular, poderia ensejar a qualificação da penalidade, se regular motivação neste sentido constasse da acusação fiscal.

Para bem ilustrar este entendimento, vale a transcrição do voto vencedor de lavra desta Conselheira, condutor do Acórdão n.º 9101-005.489, no qual se negou conhecimento a recurso especial da PGFN contra um dos paradigmas aqui apresentados para ver desmerecida a acusação de interposição de pessoas como motivo para qualificação da penalidade. Tratava-se, ali, do Acórdão n.º 1402-002.290 e a análise dos paradigmas contra ele apresentados pela PGFN bem demonstram que há hipóteses nas quais a interposição de pessoas soma-se a ocorrências que autorizam a qualificação da penalidade:

Como bem posto pela I. Relatora, o acórdão recorrido entendeu que a utilização de interpostas pessoas no quadro societário tem impacto apenas na fase de execução, sem relação com o fato gerador, e portanto não poderia levar à qualificação da multa. Contudo, para manter a qualificação da penalidade, os paradigmas não se pautaram, apenas, nesta circunstância fática presente nos casos analisados e, dessa forma, até apresentam certa convergência com o recorrido, cujo voto condutor traz expresso que:

Segundo a Autoridade Fiscal (RF – fls. 6305), a qualificação da multa de multa de ofício, elevando-a 150%, teve a seguinte motivação:

#### **8 – Da Incidência da Multa Qualificada**

*A multa de ofício está prevista na Lei nº 9.430/96, Art. 44, inciso I, cujo percentual de 75% foi duplicado em função do disposto no §1º do mesmo dispositivo legal, transcritos parcialmente a seguir, tendo em vista que o sujeito passivo praticou atos enquadrados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, abaixo transcrito, caracterizada pela utilização de interpostas pessoas, JAMILTON PINTO VELOSO e GILMA DOS SANTOS PUREZA, conforme descrito item 6.2 e 6.3 acima.*

Veja-se que a Autoridade Fiscal, ainda que tenha feito alusão aos três artigos da Lei nº 4.502/1964 (arts. 71, 72 e 73, que cuidam de sonegação, fraude e conluio) na parte final da descrição dos fatos e justificativa da duplicação da penalidade literalmente afirma que esta imposição (de 150%) ocorreu pela prática de atos enquadrados nos três dispositivos citados, **“caracterizada pela utilização de interpostas pessoas”**.

Ou seja, a motivação para que se aplicasse o art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 não foi a prática de atos enquadráveis abstratamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio), MAS, o fato de que tais atos se “caracterizaram pela interposição de pessoas estranhas à sociedade”.

Embora entenda que a interposição de pessoas seja um procedimento que merece repúdio e exige investigação de sua motivação e consequências, não me parece que, somente este fato, se outros não foram apontados incisivamente pela Fiscalização no libelo acusatório, possa levar à exasperação da multa.

Na verdade, o que a interposição de pessoas visa, no fundo, é tentar desviar eventual responsabilização tributária do verdadeiro gestor de uma empresa para terceiros, geralmente sem capacidade financeira para tal assunção obrigacional, e, no caso aqui relatado, a situação parece ser exatamente esta.

Todavia, e aí minha divergência com o procedimento fiscal neste aspecto, não vejo como a “interposição de pessoas” ou a utilização de “laranjas” (sem que concreta, incisiva e claramente isso seja demonstrado) contribuiu para **“impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou, ainda, a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”**, que é o que exigem os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 (enquanto o art. 73 simplesmente a eles remete em caso de conluio):

[...]

Nesta linha de raciocínio, tivesse o Fisco fundamentado a qualificação da multa pela prática dos atos descritos nas infrações nº 01, 02 e 03 dos autos de infração (omissão de receitas e glosa de despesas), a exasperação teria sustentação. Entretanto, ao vincular a qualificação da pena ao fato de que os atos, enquadráveis nos artigos da Lei nº 4.502/1964, subsumiram-se à “*utilização de interpostas pessoas, JAMILTON PINTO VELOSO e GILMA DOS SANTOS PUREZA*”, não vejo como tal imputação possa prevalecer.



[...] *(negritos do original, grifos acrescidos)*

O paradigma nº 1101-001.226, de seu lado, traz em seu relatório a seguinte contextualização da acusação fiscal lá examinada:

A Fiscalização constatou a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da contribuinte, apurando a partir dos elementos reunidos na “Operação Reluz” que o sócio André Salgueiro de Moraes, supostamente detentor de 10% do capital social, *executava serviços de menor importância, recebendo uma remuneração para desempenhar seu papel de “laranja”*. Já José Edno Costa, supostamente detentor de 90% do capital social, *era o homem de confiança designado pelos sócios ocultos Willian Roberto Rosilio e Luiz Augusto do Valle de Lima para administrar a empresa e figurar formalmente à frente dos negócios, sendo o responsável pela movimentação bancária da empresa*. A autoridade lançadora reporta-se a conversas telefônicas e documentos apreendidos na residência dos sócios ocultos e seus parentes para firmar a vinculação daqueles à contribuinte, bem como relata os saques promovidos por José Edno Costa em conformidade com orientações de Willian Roberto Rosilio em conversas telefônicas, e identifica os saques e transferências que beneficiaram Luiz Augusto do Valle de Lima e a empresa por ele controlada (Pioneira Consultoria Financeira Ltda), além de detalhar outras retiradas que “sangraram” a empresa fiscalizada *através do pagamento de compras e despesas pessoais extravagantes, tais como veículos de grande valor, aeronave e até mesmo grandes somas destinadas a estabelecimento de jogo de bingo, conforme detalhado na seqüência*. Conclui, por tais razões, que:

*Fica assim devidamente caracterizada a interposição fraudulenta de pessoas nos contratos sociais da empresa, com o evidente intuito de ocultar o recebimento de recursos financeiros, em evidente tentativa de fraudar a Fazenda Nacional na satisfação de seus créditos tributários, de modo que WILLIAN e LUIZ AUGUSTO serão solidariamente responsabilizados pelos créditos tributários ora lançados, na forma do Inciso I do art. 124 e Inciso III do art. 135 do CTN.*

*Por outro lado, as provas mostram que o sócio de direito JOSE EDNO, apesar de manter relação de subordinação a WILLIAN e LUIZ AUGUSTO, não pode ser classificado como simples “laranja”, posto que atuou como gerente administrador e movimentava os recursos financeiros da empresa, tendo pleno conhecimento das irregularidades que eram cometidas na empresa, de modo que cabe sua responsabilização sobre as obrigações tributárias na forma dos Incisos II e III do art. 135 do CTN.*

A multa de ofício aplicada também foi qualificada em razão da constatação de sonegação (a conduta do CONTRIBUINTE não deixa dúvidas quanto à sua intenção de ocultar das autoridades fazendárias os fatos geradores das obrigações tributárias, bem como não deixa dúvidas quanto à sua intenção de ocultar as condições pessoais de contribuinte), fraude (caracterizada diversas vezes ao longo do presente relato, destacando-se a prestação de informações falsas à justiça dentro do processo 2005.61.00.004619-9 da 20ª Vara Federal Cível de São Paulo, a interposição de pessoas “laranjas”, na sociedade e a ocultação de bens em nome de terceiros) e conluio (o ajuste doloso entre o CONTRIBUINTE e seus fornecedores para apropriar-se do IPI não lançado caracteriza um conluio, posto que promove a sonegação de tributos e dificulta a satisfação dos créditos por parte da Fazenda Nacional).

E a decisão daquele Colegiado, sob orientação do voto desta Conselheira, relatora do recurso voluntário, teve em conta o que assim expresso pela autoridade julgadora de 1ª instância:

No caso em apreço, a fundamentação fática da aplicação da multa de ofício qualificada pelo evidente intuito de fraude é farta e diversificada:

1. a simulação/fraude do contrato social da HUSS WILLIANS, para interposição de pessoas no lugar dos reais sócios, administradores e beneficiários das atividades da HUSS WILLIANS, com a intenção de ocultar as condições pessoais de contribuinte;
2. a sonegação/fraude de IRPJ e CSLL, tendo em conta a sistemática e reiterada prática de omissão de receitas apurada em face:
  - a. do Parecer Contábil oferecido à Justiça Federal para contraditar a acusação de se tratar de empresa de fachada, ao qual foram anexadas listagens das notas fiscais de venda emitidas, a partir de dezembro de 2005;
  - b. das Guias de Informação e Apuração do ICMS – GIA apresentadas ao Fisco Estadual; e
  - c. dos depósitos bancários nas contas correntes de titularidade da empresa, sem comprovação da causa ou operação que teria dado origem aos recebimentos; e
3. o conluio entre os fabricantes e os sócios de fato da empresa autuada, na apropriação e partilha do IPI devido, com base em liminares judiciais.

Em assim sendo, cumpre reconhecer a fraude, na tentativa da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal das receitas auferidas na sua atividade operacional. Para tanto, **a contribuinte teria omitido, reiterada e sistematicamente, a quase totalidade das receitas auferidas**, nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ apresentadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, assim como, deixou de informar em DCTF e pagar o IRPJ e a CSLL devidos sobre as receitas apuradas *ex-officio*.

Em relação ao período objeto de lançamento ex-officio (4º trimestre de 2005 ao 2º trimestre de 2007), apenas foi entregue a DIPJ 2006 (ano-calendário 2005) – extrato de fls. 1616 e cópia de fls. 1617/1638, na qual a empresa teria optado pelo Lucro Real Anual e informado a receita de revenda de mercadorias de R\$1.980.126,00, tendo apurado IRPJ e CSLL a pagar, nos valores respectivamente de R\$22.121,40 e R\$13.272,84. Entretanto, não declarou em DCTF (fls. 1660/1669) e não pagou o IRPJ e a CSLL apurados como devidos (fls. 1639/1659).

Conforme bem assinalado pela fiscalização, a conduta não pode ser caracterizada como mero erro de preenchimento, uma vez que estão “zeradas” **todas as DCTF apresentadas para os períodos do 1º semestre/2005 ao 2º semestre/2007**, conforme documentos às folhas 1659 a 1669, mostrando que a conduta da empresa é intencional, é sistemática e reiterada.

Desta forma, tendo em conta a conduta reiterada e sistemática de omissão de receitas, caracterizada está a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Com base na farta documentação acima exaustivamente arrolada, também restou demonstrado o conluio entre as empresas fabricantes SUDAMAX e ITABA e a distribuidora HUSS WILLIANS. Na verdade, há provas suficientes de que a HUSS WILLIANS foi constituída em associação, pelos proprietários das fábricas e por WILLIAN ROSÍLIO e LUIZ AUGUSTO DO VALLE DE LIMA com o fim específico de sonegação e apropriação do IPI devido ao Fisco Federal, incidente sobre a venda de cigarros.

Há documentação suficiente a corroborar que as distribuidoras e destinatárias finais das cargas, os reais clientes das fábricas, muitas vezes, faziam contato diretamente com os fabricantes, e recebiam também diretamente a carga despachada da fábrica, havendo apenas a formalmente a emissão de notas fiscais das fábricas (SUDAMAX e ITABA) para HUSS WILLIANS, e outra emissão de

notas fiscais<sup>4</sup> da HUSS WILLIANS para os destinatários finais e reais adquirentes das mercadorias (cigarros).

Ao final, esta Conselheira arrematou que:

Por fim, claro está que a multa qualificada não resulta de *juízo discricionário da fiscalização*, mas sim da conduta omissiva e reiterada do sujeito passivo em deixar de recolher os tributos devidos em razão de suas atividades, muito antes de qualquer impedimento causado pela apreensão de documentos da pessoa jurídica e seqüestro de seus recursos, conduta esta precedida da *interposição de pessoas no lugar dos reais sócios, administradores e beneficiários das atividades da HUSS WILLIANS, com a intenção de ocultar as condições pessoais de contribuinte*, mormente tendo em conta o conluio, em paralelo, *entre os fabricantes e os sócios de fato da empresa autuada, na apropriação e partilha do IPI devido, com base em liminares judiciais*.

Nestes termos, nota-se que a interposição de pessoas no quadro social sequer teve relevo na decisão acerca da qualificação da penalidade, dado o conjunto de circunstâncias caracterizadoras de sonegação e fraude também reportadas na acusação fiscal para justificar aquele gravame.

Já no paradigma nº 1301-001.978, a interposição de pessoas não se verificava no quadro social da autuada, mas sim de pessoas jurídicas constituídas para simulação de operações em franquias, conforme consignado em seu relatório:

É relatado que os proprietários da Iris Color constituíam as empresas em nome de terceiros, ou então as registravam em seus próprios nomes, e depois as transferiam para terceiros, com os quais firmavam contratos de franquias. Assim agiam objetivando simular que suas filiais tinham personalidade jurídica própria, de forma a transferir-lhes os encargos, inclusive tributários, inerentes à atividade comercial. Adiciona que as empresas 'laranjas' sonegaram a totalidade dos impostos e contribuições, e que, na hipótese de não ter sido descoberto esse artifício, a responsabilidade recairia sobre os 'laranjas', que não possuíam bens, ficando impunes os verdadeiros proprietários do negócio.

[...]

A fiscalização esclarece que o fato de explorar a atividade mediante a utilização de interpostas pessoas, constituídas tão-somente com o fito de ocultar a efetiva titularidade das operações, evidencia o intuito de impedir o conhecimento, pelo Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Acrescenta que a empresa não apenas deixou de oferecer à tributação os fatos impositivos, caracterizados como receitas auferidas, mas também empregou artifício destinado a evitar o conhecimento da matéria tributável, pela Administração, conduta que culminou nas infrações ora imputadas por meio de lançamento de ofício. Por consequência, foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%.

É neste cenário que outro Colegiado do CARF decide pela manutenção da multa qualificada aplicada sobre os créditos tributários decorrentes dos fatos geradores deslocados para as “empresas laranjas” constituídas pelos dirigentes da autuada:

À toda evidência, verifica-se nos relatórios e notadamente no seguinte fragmento que a seguir transcrevo do voto condutor recorrido:

Neste momento, cumpre apenas registrar que as evidências constantes dos autos respaldam plenamente o entendimento da fiscalização de que os dois únicos sócios da impugnante se valeram do artifício doloso de explorar as atividades de sua empresa por meio de estabelecimentos acobertados por sua marca, sob sua subordinação direta e que nada mais eram do que extensões da matriz, mas que se encontravam formalmente

---

<sup>4</sup> Denominada nota fiscal "espelho", porque apesar de reproduzir a venda contida na nota fiscal emitida pela fábrica, promove a interposição fictícia de terceiro como intermediário da operação.

constituídos como se fossem pessoas jurídicas distintas e autônomas. Recorreram, portanto, a interpostas pessoas jurídicas, o que se denomina no jargão fiscal, policial e jornalístico de 'empresas laranja'. Tudo isso com o objetivo inequívoco de evitar, na medida do possível, o recolhimento de tributos devidos para os três entes que compõem a Federação: Unido, Estados e Municípios.

Alias, esse delito não apenas foi tentado, mas consumado, na medida em que o lançamento não há de retroagir para atingir períodos já alcançados pela decadência.

É inequívoco, portanto, que a conduta da autuada se subsume aos preceptivos legais que prevêm a aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, dado o dolo evidente que a caracteriza.

Portanto, os fatos descritos e provados nos autos se amoldam à perfeição ao dispositivo legal acima transcrito. De toda a leitura das peças processuais e comprovados com documentos apreendidos por ordem judicial, mediante mandados de busca e apreensão, sempre apontando para o envolvimento direto dos Srs. Ricardo de Almeida Cézar e Ednaldo de Almeida Cezar e a utilização de interpostas pessoas; tudo sempre com o objetivo de ocultar das autoridades fazendárias os fatos geradores tributários e, além disso, a capacidade contributiva e o patrimônio de fato acumulado por quem efetivamente comandava o grupo de empresas; todo esse robusto conjunto probatório faz com que se imponha a qualificação da multa.

Conclui-se, do exposto, que os paradigmas indicados não analisaram o cabimento da multa qualificada na hipótese em que a acusação se limita a justificá-la na utilização de “laranjas” no quadro social do sujeito passivo fiscalizado. E, diante de contextos fáticos diferenciados, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Nestes autos, embora a autoridade fiscal se estenda em demonstrar que Edilson Marques de Azevedo, e não sua irmã Eunice Marques de Azevedo, seria o real administrador da pessoa jurídica, a infração apontada sob sua gestão se restringiu à omissão de receitas

presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, sem qualquer evidenciação de que tais operações teriam alguma correlação com receitas da atividade sabidamente tributáveis e, por consequência, com a ação do real administrador para evitar o pagamento dos tributos devidos. Ademais, ao final, a acusação de sonegação e fraude foram vinculadas, apenas, à interposição de pessoas no quadro social, sem minimamente correlacionar esta ação com créditos tributários sabidamente devidos e, assim, dolosamente omitidos.

De fato, as ocorrências consignadas no Termo de Verificação Fiscal para qualificação da penalidade são, apenas, as seguintes:

Assim, denota-se claramente pelos fatos narrados no item “4.1”, e subitens, deste Termo que as condutas empregadas pelo “sócio de fato” do Sujeito Passivo, o Sr. Edilson Marques de Azevedo, real administrador e detentor dos recursos patrimoniais e financeiros da empresa, revelaram a intenção consciente de fraudar o fisco federal e a fazenda pública nacional.

Sem detença, com o escopo de ludibriar a fiscalização ao intentar constituir uma aparente legalidade a seus negócios, EDILSON utilizou-se de interpostas pessoas nos cadastros da empresa TEXSA DO BRASIL LTDA – inclusive sua irmã EUNICE MARQUES DE AZEVEDO, sócia-administradora figurante no Contrato Social – gerindo-a e administrando-a mediante instrumentos de procuração outorgados pelos “sócios de direito” da empresa fiscalizada.

[...]

Por conseguinte, face o evidente intuito de sonegação e fraude, revelados na vontade consciente e desejada de lesar a Fazenda Pública, causando-lhe prejuízos, de acordo com as definições contidas nos artigos 71 e 72 e da Lei nº 4.502/64, combinadas com o comando legal plasmado no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, aplicar-se-á multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o montante de tributos apurado, porquanto se vislumbrou o evidente intuito de fraude por parte do “sócio de fato” do Sujeito Passivo, visto que esperando alcançar o resultado, agiu em direção a ele, adotando a prática mencionada, reduzindo ou eliminando tributos e contribuições a serem recolhidos aos cofres públicos.

Como mencionado, os tributos assim apurados como não recolhidos decorreram de presunção de omissão de receita a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Assim, importa também recordar que esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela

Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPIJ, DACTON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

Acompanhei a Turma que, à unanimidade, manteve integralmente o crédito tributário ali exigido, com a aplicação da multa qualificada.

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

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

**Súmula CARF nº 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.*

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a operações de compra e venda de veículos usados, evidência de vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos, constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da

presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo autuada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela autuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

*No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:*

*1 – Sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);*

*1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).*

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da autuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

*No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).*

*Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.*

*Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo*



*entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO)., aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.*

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF nº 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: “a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis”*. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbatut Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto) e 9101-005.522 (Shock Energia Ltda). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimir as bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de*

*declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas.* Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Livia De Carli Germano).

No presente caso, diante das premissas anteriormente fixadas, não há como validar a qualificação da penalidade apenas com base na acusação de interposição de pessoas se a autoridade fiscal não correlacionou as movimentações como decorrentes de receitas da atividade. Para tanto, seria necessário que a Fiscalização reunisse outras evidências que vinculassem os depósitos bancários a clientes da Contribuinte ou tomadores de seus serviços, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de inicialmente escriturar a movimentação e, depois, de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis.

A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém nem mesmo a constatação de significativo volume de receitas presumidamente omitidas é suficiente para qualificação da penalidade, pois não autoriza concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência.

Em tais circunstâncias, resta aplicável a Súmula CARF nº 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.*).

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA