



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



**Processo nº** 11516.003905/2006-41  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.710 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 12 de agosto de 2021  
**Recorrente** AGB AUTO POSTO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2001, 2002

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DA DECISÃO RECORRIDA COM O ACÓRDÃO TRAZIDO COMO *PARADIGMA*. NÃO CONHECIMENTO.

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

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2001, 2002

VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Trata-se o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de documento que diz respeito ao controle e planejamento das atividades de fiscalização. Eventuais vícios na sua emissão, prazo ou execução não maculam o lançamento. Precedentes das três Turmas da CSRF.

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 “nulidade do lançamento por vícios do MPF” e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(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 de divergência (fls. 822/875), interposto pela contribuinte AGB AUTO POSTO LTDA. em face do Acórdão n.º **1104-001.708** (fls. 744/761), o qual, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade, afastou a decadência e negou provimento ao recurso voluntário.

Transcreve-se a seguir a ementa do julgado:

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

Ano-calendário: 2001, 2002

#### **VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento. Recurso Especial negado.

#### **QUEBRA DE SIGILO FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO PROCEDIMENTO DE OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES SIGILOSAS VIA RMF.**

O STF fixou que o art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

#### **DECADÊNCIA**

Súmula CARF n.º 72: "Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN".

#### **OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS.**

Correta a exigência quando o contribuinte não procedeu à contabilização de receitas financeiras obtidas no decorrer do ano-calendário.

**MULTA QUALIFICADA. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.** À autoridade julgadora é vedado afastar a aplicação da lei sob fundamento de inconstitucionalidade, pelo que é impossível apreciar as alegações de ofensa aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

#### **LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.**

Por decorrerem dos mesmos motivos de fato e de direito que levaram à exigência do IRPJ, igual destino deverão ter os lançamentos dele reflexos.

Por bem resumir os fatos, reproduzo o relatório da decisão do DRJ:

(...)

Trata o presente processo administrativo fiscal de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe em 12/12/2006. Foi constituído crédito tributário de Imposto

sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ (fls. 299 a 302), de Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS (fls. 307 a 309), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (fls. 320 a 323) e de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social COFINS (fls. 314 a 316), referente a diversos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2001 e 2002, em função de auditoria levada a efeito na escrita fiscal da empresa (Lucro Real).

2. Consta no "Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo" (fl. 03) que os autos de infração lavrados, depois de formalizados, totalizaram o montante a pagar de R\$ 3.776.300,85, incluídos os valores devidos a título de tributo, multa de ofício e juros de mora, calculados até 30/11/2006.

3. A autoridade fiscal, além de relacionar as infrações apuradas no corpo dos autos de infração, pormenorizou-as no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal em anexo (fls. 284 a 294), no qual relata o resultado da auditoria fiscal:

3.1 De imediato, frisa que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) foi emitido em decorrência de procedimento de fiscalização levado a efeito no contribuinte PWA Administração e Participações Ltda., CNPJ 04.179.813/000141, em cumprimento do MPF 09201.00.2006000036 (fl. 116), que revelaram ser a empresa PWA Administração e Participações Ltda. interposta pessoa do contribuinte em epígrafe.

3.2 A autoridade fiscal explicita, pormenorizadamente, as razões da presente autuação ter sido efetuada contra a empresa AGB Auto Posto Ltda, ou seja, porque considerou a empresa PWA Administração e Participações Ltda. interposta pessoa da empresa atuada. Diz que:

3.2.1. Informações obtidas nos sistemas de informática da Secretaria da Receita Federal do Brasil indicavam significativa movimentação financeira para os anos-calendário de 2001 e 2002 na indigitada empresa PWA Administração e Participações Ltda., que havia declarado valor ínfimo de receita nesse período.

3.2.2. Com fundamento nos depósitos bancários, obtidos por intermédio das Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira enviadas ao Banco do Brasil S/A e ao UNIBANCO — União de Bancos Brasileiros S/A (fls. 121 e 122), a empresa PWA Administração e Participações Ltda. foi intimada a justificar a origem dos recursos financeiros vinculados às operações bancárias.

3.2.3. Em sua resposta (fls. 162 a 187) a empresa PWA Administração e Participações Ltda. declarou ser interposta pessoa do contribuinte em epígrafe e que em nome dele fazia as movimentações bancárias listadas, conforme o texto que agora se reproduz: "A movimentação bancária efetuada na sociedade ora fiscalizada, na realidade, reflete as entradas e saídas de recursos oriundos de recebimentos de clientes e pagamento de fornecedores de uma rede de postos de gasolina, pertencente a outra empresa, cujas cotas são de propriedade de parente da sócia da empresa PWA (em processo de fiscalização)".

3.2.4. No parágrafo seguinte (fl. 162) declara ainda que a rede de postos de gasolina acima citada pertence à atuada, e anexa, a título de exemplo, 10 notas fiscais de fornecedores de combustível para a AGB Auto Posto Ltda. e seus respectivos pagamentos realizados por intermédio de documentos bancários oriundos da conta da PWA Administração e Participações Ltda. (fls. 163 a 187).

3.2.5. Foram esses os fatos, em apertada síntese, que levaram ao pedido de emissão do MPF para o contribuinte em epígrafe. Em 04 de abril de 2006, foi tomada declaração de Maria de Lourdes da Silva, sócia da PWA Administração e Participações Ltda. (fl. 188), que reconheceu ser sócia da indigitada empresa, conquanto não exerça a atividade de administração da sociedade.

3.2.6. A empresa PWA Administração e Participações Ltda. foi ainda reintimada a apresentar a origem dos créditos na conta-corrente do Banco do Brasil (fls. 189 a 191).

3.2.7. Em sua resposta a tal reintimação (fls. 192 a 199 e 202 a 204), apresentou a escritura pública de compra e venda (fls. 193 a 195) referente à venda de Fundo de

Comércio realizado pela ACP Administração e Participações Ltda. (antiga denominação social da PWA Administração e Participações Ltda., fls. 117 a 120) à Petrobrás Distribuidora S/A, no valor total de R\$ 2.818.433,00, a cessão e transferência de Direitos (fls. 196 e 197), a escritura Publica Compra e Venda com Retrovenda (fls. 198 a 199 e 202 a 203) e a Escritura Publica de Rescisão (fls. 204).

Posteriormente, encaminhou a citada empresa o documento referente à transferência do Fundo de Comércio da AGB Auto Posto Ltda., para a ACP Administração e Participações Ltda. (fls. 277 e 278).

3.3 Com base nessas informações, apurou as seguintes infrações:

#### GANHOS E PERDAS DE CAPITAL ALIENAÇÃO/BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

3.4 De imediato, informa a autoridade autuante que, em 30/11/2000, a empresa autuada constituiu a sociedade ACP Administração e Participações Ltda., com capital social no valor de R\$ 20.000,00, dividido em 20.000 cotas, cabendo a sócia Maria de Lourdes da Silva, 19.900 cotas, ou 99,5% do capital e ao sócio Alzemiario Mario Peron as restantes 100 cotas, ou 0,5% do capital. Em 05/03/2002, por meio da Primeira Alteração Contratual a denominação social foi alterada para PWA Administração e Participações Ltda. (fls. 117 a 120).

3.5 Além de movimentar os recursos financeiros da AGB Auto Posto Ltda., por meio da conta corrente n° 205.7133, Agência 0495, do UNIBANCO — União de Bancos Brasileiros S/A, e da conta corrente n° 12.3676, da Agência 13862, do Banco do Brasil S/A, a ACP Administração e Participações Ltda. foi empregada para transacionar o Fundo de Comércio, como relatado, pertencente a AGB Auto Posto Ltda. com a Petrobrás Distribuidora S/A.

3.6 Em 15/12/2000, conforme os documentos de fls. 277 e 278, a AGB Auto Posto Ltda., transferiu para a ACP Administração e Participações Ltda., os fundos de comércio ali discriminados.

3.7 Em 06 de agosto de 2001, conforme Escritura Pública de Compra e Venda de fls. 193 a 195, esses fundos de comércio foram vendidos a Petrobrás Distribuidora S/A, pelo valor de R\$ 2.818.433,00.

3.8 E dessa citada operação de venda decorre a origem do depósito de R\$2.657.001,25, realizado no Banco do Brasil S/A, conforme documentos de fls. 219 a 222. Essa venda não está registrada na contabilidade de nenhuma das duas empresas.

3.9 Diante dos fatos e circunstâncias descritas, e para eliminar os efeitos tributários da engenhosa prática perpetrada com a finalidade de evadir o pagamento de tributos, a operação mencionada foi considerada na forma em que efetivamente se processou, ou seja, a venda do fundo de comércio pela sua real proprietária, a AGB Auto Posto Ltda., e o ganho de capital oriundo dessa transação foi computado na determinação do lucro real deste contribuinte (AGB Auto Posto Ltda), conforme determina o art. 418 do RIR/1999.

3.10 Inexistindo valor contábil dos bens alienados a integralidade do valor da transação, R\$ 2.818.433,00 (fls.193 a 195), foi classificado como ganho de capital e adicionado ao lucro para apuração do lucro real.

3.11 Quanto à multa qualificada, diz a autoridade fiscal que a autuada utilizou expediente fraudulento, realizando operações próprias por intermédio de interposta pessoa, com o fito de eximir-se dos tributos lançados de ofício, de acordo com o art. 957 do RIR/1999.

#### CUSTOS DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS GLOSA DE CUSTOS

3.12 A contribuinte foi intimada (fls. 212 a 214) e reintimada (fls. 215 a 218) a apresentar documentação hábil e idônea referente a alguns lançamentos selecionados, que se encontram registrados em sua escrita contábil (fls. 261 a 272).

3.13 Em sua resposta. (fls:223) a contribuinte afirmou que "Não foram localizados os documentos de suporte aos lançamentos". Destarte, esses custos não comprovados com documentação hábil e idônea foram glosados, como se demonstra abaixo:

(...)

3.14 A contribuinte registrou em sua contabilidade valores referentes a TJLP aplicada à dívida consolidada no REFIS (fls. 273 a 276), conforme quadro a seguir:

(...)

3.15 Depois de intimada pela fiscalização a apresentar documentação que comprovasse esses valores (fls. 215 a 218), a contribuinte apresentou o extrato de fls. 224 e 225. Os valores registrados como TJLP no extrato de fls. 224, referentes ao ano-calendário 2002, diminuídos dos valores estornados, totalizam R\$ 239.609,02, conforme quadro a seguir:

(...)

3.16 Conseqüentemente, o montante de R\$ 45.428,56, correspondente a diferença entre o valor registrado em sua escrita contábil (R\$ 285.037,58) e o efetivamente comprovado pelo extrato de fls. 224, anteriormente demonstrado (R\$ 239.609,02) foi glosado das despesas financeiras para apuração do Lucro Real.

#### OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

3.17 A contribuinte, por intermédio da empresa PWA Administração e Participações Ltda., realizou diversas aplicações financeiras (fls. 226 a 256) e não ofereceu a receita financeira obtida para tributação.

3.18 Por meio dos rendimentos pagos e do Imposto de Renda na Fonte registrados no SIEF pelas declarações dos agentes financeiros (fls. 257 a 260) foram apurados os valores constantes no quadro de fls. 279.

(...)

3.19 Ademais, tendo em vista que a contribuinte não apresentou esses rendimentos à tributação, procedeu a fiscalização ao lançamento, considerando, para efeitos de apuração do IRPJ devido, os valores de IRRF informados pelas instituições financeiras. Efetuou também o lançamento de ofício da CSLL, da COFINS e do PIS.

3.20 Quanto à multa qualificada, diz a autoridade fiscal que a atuada utilizou expediente fraudulento, realizando operações próprias por intermédio de interposta pessoa, com o fito de eximir-se dos tributos lançados de ofício, de acordo com o art. 957 do RIR/1999.

4. A contribuinte, que tomou ciência dos autos de infração citados em 15/12/2006 (fl. 326), apresentou impugnação em 16/01/2007, nos termos da petição acostada aos autos (fls. 334 a 371). Alega, em síntese, o que segue:

#### MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

4.1 De plano, assevera a atuada que tomou ciência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) em 04/04/2006. Entretanto, só foi cientificada dos autos de infração em 16/12/2006, portanto, "após o dobro do prazo possível".

4.2 Aduz a contribuinte, logo em seguida, que o art. 16 da Portaria SRF nº 1.265/1999 permite que, quando haja decurso do prazo para a conclusão do procedimento fiscal autorizado por determinado MPF, seja emitido novo MPF, contudo, proíbe expressamente que se indique o mesmo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do Mandado extinto.

4.3 Questiona a validade da autorização para fiscalização do PIS e da COFINS, realizada na última prorrogação do MPF.

4.2. Entende ainda que com a cessação do prazo de validade do MPF, readquiriu a espontaneidade, nos termos da norma inserta no art. 138 do Código Tributário Nacional. Portanto, se dívida houver, a multa deve ser de 20%.

#### DECADÊNCIA

4.3. Aduz a decadência do direito do Fisco proceder ao lançamento de ofício, com base no art. 150, § 40, do Código Tributário Nacional.

#### INTERPOSTA PESSOA

4.4. Alega que o Fisco tenta montar sua verdade com metáforas ou provas que de fato e de direito, não são aplicáveis ao caso ora em discussão. Não há como, pela simples construção, ainda que bem elaborada, de um relatório, definir que a empresa AGB Auto Posto Ltda. passe a ser alvo da tributação em comento, quando a foi a empresa PWA Administração e Participações Ltda. que efetivamente obteve o ganho de capital.

4.5. Ademais, a empresa PWA Administração e Participações Ltda. já retificou, antes de iniciado o presente procedimento de fiscalização, a declaração de rendimentos informando o ganho de capital apurado pela autoridade autuante, procedendo ainda espontaneamente ao parcelamento do crédito tributário.

4.6. Cita jurisprudência judicial e administrativa sobre arbitramento.

4.7. Assevera ser indevida a desclassificação da escrita da empresa PWA Administração e Participações LTDA, bem como a desconsideração do negócio jurídico realizado, qual seja, a alienação do fundo de comércio, visto que os fatos aconteceram tal como registrados na escrita contábil e fiscal.

4.8. Em relação à desconsideração do negócio jurídico realizado, aduz a violação ao princípio da legalidade.

4.9. Informa que os artigos da Medida Provisória n.º 66/2002, a qual tratava da possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, foram extirpados pela Lei n.º 10.637/2002.

4.10. Cita jurisprudência sobre planejamento tributário.

#### OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

4.11. Afirma que os lançamentos de ofício, em decorrência da suposta omissão de receitas financeiras caracterizada pela fiscalização, deveriam ter sido lavrados contra a PWA Administração e Participações LTDA, já que a receita financeira lhe pertencia.

4.12. Outrossim, aduz que há um erro formal no lançamento do IRPJ, visto que somente o IRRF, relativo ao ano-calendário de 2001, foi compensado, tendo sido desconsiderado o IRRF, referente ao ano-calendário de 2002.

4.13. Quanto à incidência de PIS e COFINS sobre receitas financeiras, frisa que o Supremo Tribunal Federal já declarou inconstitucional tal cobrança, por meio do Recurso Extraordinário n.º 390.840, DJ n.º 156, de 15/08/2006.

#### GLOSA DE CUSTOS

4.14. Quanto à glosa de custos vinculados a gastos com combustíveis, argumenta que tem absoluta certeza de seus registros contábeis, mas que não foi capaz ainda de localizar a documentação contábil. Aduz, por fim, que os autos contém os seguintes erros: não foi lhe concedido tempo suficiente para defesa, e não foi refeita a contabilidade da empresa, tendo sido considerado simplesmente como hipótese de omissão de receitas.

4.15. Entende que a falta de documentos não pode gerar imediatamente a tributação pelo IRPJ, em decorrência dos arts. 43, 44, 108, 111 e 112 do Código Tributário Nacional.

#### DESPESAS FINANCEIRAS

4.16. A contribuinte afirma que a autoridade fiscal apurou apenas o valor da TJLP relativa ao ano-calendário de 2002, excluindo os valores do extrato em 31/01/2001, em que o valor acumulado da TJLP é de R\$ 145.678,25.

4. 1 7. Diz ainda que a despesa corresponde quase que integralmente ao ano-calendário de 2000. Portanto, a consideração desse valor no ano-calendário de 2002 significa antecipação do imposto devido.

#### MULTA QUALIFICADA

4.18. Questiona, por fim, a qualificação da multa assegurando que não houve dolo, fraude ou simulação, como apontou a autoridade fiscal, mas apenas equívocos na escrituração contábil e fiscal da empresa.

(...)

Em Sessão de 12 de dezembro de 2007, a 7ª Turma da DRJ/RJOI negou provimento à impugnação (cf. fls. 654/692).

Contra essa decisão a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 706/735), onde basicamente repisou as alegações de defesa e rebateu determinados pontos da decisão de piso.

Encaminhados os autos para julgamento no CARF, o recurso voluntário foi julgado improcedente pelo referido Acórdão nº **1104-001.708** (fls. 744/761).

Intimada dessa decisão, a contribuinte ofereceu embargos (de declaração e inominados – fls. 779/785), os quais não foram admitidos (fls. 796/801) e, em seguida, interpôs o recurso especial (fls. 822/875), o qual foi admitido nos seguintes termos (fls. 917/925):

(...)

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) “nulidade do lançamento por vícios do MPF”

##### **Decisão recorrida:**

###### *VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

*As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal - MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento. Recurso Especial negado.*

[...].

*A consequência da falta da lavratura do instrumento de prorrogação do processo de fiscalização ou ciente ensejaria a recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias, nos moldes da Súm. CARF 75, uma vez exercida a denúncia espontânea em tempo hábil, o que não é o caso dos autos.*

##### **Acórdão paradigma nº 106-12.653, de 2002:**

*PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO - O Mandado de Procedimento Fiscal é um documento que atribui a competência específica de fiscalização sobre determinada pessoa jurídica em nome da Secretaria da Receita Federal, podendo estabelecer o período a ser abrangido pela auditoria, o qual, uma vez discriminado, deve ser respeitado.*

[...].

*O órgão colegiado de primeira instância recorreu por ter exonerado a contribuinte da parte do lançamento correspondente aos fatos geradores ocorridos no ano de 2000, em vista de o Mandado de Procedimento Fiscal (fl. 28) ter sido emitido dando à fiscalização a determinação de que examinasse os anos de 1996 a 1999, logo, a verificação do ano de 2000 não estava acobertada pelo referido Mandado.*

##### **Acórdão paradigma nº 106-13.156, de 2003:**

*MPF- MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INVALIDADE - EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA - CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE PARA O LANÇAMENTO VÁLIDO - Uma vez constatada a ausência válida e regular, nos moldes determinados pelas normas administrativas pertinentes, expedidas pela Secretaria da Receita Federal, do Mandado de Procedimento Fiscal, e se tratando de ato procedimental imprescindível à validade do atos fiscalizatórios, no exercício de competência do agente fiscal, é de se considerar inválido o procedimento, e, com efeito, nulo o lançamento tributário conforme efetuado, sem a necessária observância do ato mandamental precedente e inseparável do ato administrativo fiscal conclusivo.*

[...].

*Como se denota dos autos, a peça recursal repousa no recurso de ofício da decisão de Primeira Instância prolatada pelos Membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília-DF, onde, por unanimidade de votos, acordaram em anular o lançamento do crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração de fls. 07/12. Assim, o que está em julgamento é tão somente a nulidade do lançamento por inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar—MPF-C, visando à prorrogação do prazo de auditoria.*

Com relação a essa primeira matéria, no relativo ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 106-13.156, de 2003), **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 a consequência da falta da lavratura do instrumento de prorrogação do processo de fiscalização ou ciente ensejaria, apenas, a recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias, o **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 106-13.156, de 2003) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, pela nulidade do lançamento por inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar—MPF-C, visando à prorrogação do prazo de auditoria.

Já no referente ao **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 106-12.653, de 2002), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas**.

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de da falta da lavratura do instrumento de prorrogação do processo de fiscalização ou ciente, no **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 106-12.653, de 2002), **ao contrário**, tratou-se de o Mandado de Procedimento Fiscal [...] ter sido emitido dando à fiscalização a determinação de que examinasse os anos de 1996 a 1999, logo, a verificação do ano de 2000 não estava acobertada pelo referido Mandado.

São, pois, **situações fáticas distintas**, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

**(2) “desclassificação da escrita da real detentora dos recursos tributados e do conseqüente erro na identificação do sujeito passivo”**

**Decisão recorrida:**

*Não há ementa correspondente a essa matéria.*

[...].

*Adoto o relatório da decisão da DRJ, que bem delineou os fatos ocorridos até aquele momento:*

[...].

3.2 A autoridade fiscal explicita, pormenorizadamente, as razões da presente autuação ter sido efetuada contra a empresa AGB Auto Posto Ltda., ou seja, porque considerou a empresa PWA Administração e Participações Ltda. interposta pessoa da empresa autuada.

[...].

3.2.3. Em sua resposta (fls. 162 a 187) a empresa PWA Administração e Participações Ltda. declarou ser interposta pessoa do contribuinte em epígrafe e que, em nome dele, fazia as movimentações bancárias listadas, conforme o texto que agora se reproduz: [...].

[...]

**Acórdão paradigma nº 1101-001.211, de 2014:**

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTERPOSTA PESSOA.*

*Reunidos indícios consistes e convergentes no sentido de que o responsável tributário fez uso de interposta pessoa para realizar operações bancárias, resta evidenciado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador e a correta atribuição, àquele, do crédito tributário resultante.*

[...].

*BANCO CRUZEIRO DO SUL S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro-I que, por maioria de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 19/11/2009, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 195.708.756,53.*

*Os lançamentos formalizados têm em conta as operações de Vila Promotora de Créditos e Vendas Ltda - VILA no ano-calendário 2003 e veiculam exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS em razão da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e do arbitramento dos lucros, além da apuração de IRRF devido em consequência da não identificação da causa e/ou do beneficiário de pagamentos questionados.*

[...].

*Como se vê, os fatos narrados são coerentes com a acusação fiscal de que a recorrente se valeu de VILA como interposta pessoa para realizar operações que não se vinculavam às atividades daquela pessoa jurídica.[...].*

No que se refere a essa segunda 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 a autuação deve ser efetuada contra a empresa que utilizou interposta pessoa, a título de *contribuinte*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1101-001.211, de 2014) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que a autuação deve ser efetuada contra a empresa que utilizou interposta pessoa, mas a título de *responsável tributário*.

**3) “cobrança indevida de PIS e Cofins sobre receitas financeiras, nos anos de 2001 e 2002”**

(...)

**4) “impropriedade da cobrança de multa de 150% por ausência de dolo, fraude ou simulação”**

(...)

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.

(...)

Contra a parte não admitida, a contribuinte apresentou Agravo (fls. 945/954) – que não foi admitido (cf. fls. 981/988) – e, em seguida, desistência parcial (fls. 955), requerendo *sejam apartados os valores apontados das despesas glosadas no item 2.2.1, no valor de R\$ 680.414,27*.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 1.007/1.023), pugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, não havendo questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Com relação à primeira matéria (nulidade do lançamento por vícios no MPF), concordo com a caracterização da divergência pelo juízo prévio de admissibilidade, afinal a decisão recorrida não considerou nulo o lançamento amparado em “MPF vencido”, ao passo que o paradigma (Acórdão nº **106-13.156**), decidiu pela nulidade do Auto de Infração diante da inexistência de MPF-C, visando à prorrogação do prazo de auditoria.

Quanto à *segunda matéria*, a divergência assim é justificada pela Recorrente:

#### **4.3 - Das razões de defesa quanto à matéria relativa ao erro na identificação do sujeito passivo devido à desclassificação da escrita da real detentora dos recursos tributados**

Um dos motivos que levaram a fiscalização a efetuar o lançamento na empresa AGB, ora Recorrente, foram, basicamente, o fato de a empresa A.C.P Administração e Participações Ltda. cuja razão social foi alterada, posteriormente, para PWA Administração e Participações Ltda., ter vendido, em 6 de agosto de 2001, conforme Escritura Pública de Compra e Venda de fls. 22/24, fundos de comércio, que havia adquirido em 15/12/2000, conforme documento de fl. 278, da AGB Auto Posto Ltda., para a Petrobrás Distribuidora S/A, pelo valor de R\$ 2.818.433,00.

Outro motivo funda-se no fato de a sócia Maria de Lourdes da Silva ter declarado, por orientação da fiscalização, que a empresa PWA Administração e Participações Ltda. fazia as movimentações bancárias da empresa AGB Auto Posto Ltda. (fl. 391).

Por conta dessa declaração, o Auditor-Fiscal conclui, por ilação, que a PWA era interposta pessoa da AGP, ignorando que grande parte das operações bancárias eram, de fato, daquela empresa, tributando tudo nesta última. Foi assim que toda a movimentação bancária das contas nº 205.713-3, Agência 0495, do UNIBANCO — União de Bancos Brasileiros S/A, e nº 12.367-6, da Agência 1386-2, do Banco do Brasil S/A, pertencentes à PWA, eram da AGB Auto Posto Ltda., inclusive os recursos oriundos da venda do fundo de comércio para a Petrobrás Distribuidora S/A., foram tributadas na Recorrente.

Ocorre, Senhores Conselheiros, que a PWA existe de fato e de direito, estava ativa e apresentara as declarações de Imposto de Renda nos anos 2001 a 2005, o que significa dizer que, além do ganho de capital, parte das operações que foram consideradas como sendo da AGB, são de fato da PWA e, como tal, deveriam ter sido tributadas naquela empresa.

Não socorre a tese levantada pela fiscalização o fato de a PWA ter efetuado algumas transações em nome da AGP, porque como tinha acabado de adquirir o fundo de comércio, ainda não tinha terminado de ajustar os cadastros junto aos clientes e fornecedores.

Também não socorre a tese montada pelo Auditor-Fiscal o fato de PWA ter omitido a tributação de suas receitas e do ganho de capital relativo à venda do fundo de comércio adquirido da AGP.

Ademais, em 12/01/2006, a PWA apresentou declaração retificadora, relativa ao ano de 2001, tributando, no 3º trimestre, a venda do fundo de comércio para a Petrobrás, no valor de R\$ 2.818.433,00. Naquele momento, a PWA gozava de espontaneidade, que só veio a ser perdida no dia 16/01/2006, quanto tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização lavrado contra ela.

(...)

No entender da Recorrente, ela nunca poderia estar no polo passivo deste lançamento, pelo menos não com relação ao Ganho de Capital decorrente da venda do fundo de comércio para a Petrobrás Distribuidora S/A, no valor de R\$ 2.818.433,00, e as omissões de receitas da PWA.

Com efeito, é farta a jurisprudência do CARF e da CSRF que concluíram pela procedência dos lançamentos efetuados em casos semelhantes, sempre contra a empresa em nome da qual foram movimentados os valores tributados.

Exatamente assim foi o caso do acórdão trazido como paradigma em que o Banco Cruzeiro do Sul foi acusado de efetuar movimentação financeira em contas da empresa Vila Promotora de Créditos e Vendas Ltda., considerada interposta pessoa. Naquele caso, as pessoas que transacionaram com a Vila Promotora de Créditos e Vendas declararam desconhecer a existência dessa empresa pois tinham negociado unicamente com o Banco Cruzeiro do Sul.

Outro fato agravava a situação julgada no acórdão paradigma pois nem a empresa nem seus sócios foram localizados, nem responderam às intimações feitas pelo correio e por edital, e nem sequer apresentaram impugnação.

Estes fatos estariam a indicar que o lançamento deveria ser efetuado contra o Banco Cruzeiro do Sul? Não, pois não foi em nome dele que as operações tributadas foram realizadas e sim no nome da Vila Promotora de Créditos e Vendas Ltda. Assim, a escolha da fiscalização naquele caso, como em inúmeros outros casos semelhantes, recaiu sobre a empresa que, juridicamente, realizara as operações e, nesta situação, estava na condição de contribuinte, nos exatos termos do dizer do art. 121, parágrafo único do CTN.

O Banco Cruzeiro do Sul, por ter interesse econômico na situação foi arrolado como corresponsável e, nesta condição, impugnou aquele lançamento que foi integralmente mantido pelo CARF - Acórdão nº 1101-0001.211 (v. cópia integral desse acórdão juntada ao este recurso especial, como paradigma desta insurgência).

No presente caso, em tudo semelhante ao acima descrito, em que a fiscalização acusou a AGP (autuada) a efetuar movimentação financeira em contas da PWA, tomada como interposta pessoa, o lançamento deveria ter sido contra esta última, posto que ela existia de fato e de direito, respondeu todas as intimações e foi que efetuou as operações tributadas. Isto mesmo, foi a PWA que realizou as operações e, mesmo que tenha sido por interesse comum da Recorrente, de forma algum poderia o fiscal retirá-la da condição da sujeição passiva principal, na qualidade de contribuinte. Por outro lado, a Recorrente nem sequer poderia ser tida como sujeito passivo na qualidade de responsável, posto que esta imposição há de constar em lei, o que não é o caso como a seguir se demonstra.

(...)

A Recorrente, considerada a descrição dos fatos feita pelo Auditor-Fiscal, poderia ser responsabilizada solidariamente por interesse comum na situação que configurou o fato gerador, mas nunca por responsabilidade de terceiros. Isto porque não se pode confundir solidariedade tributária com responsabilidade de terceiros. São figuras jurídicas distintas e como tais decorrem de situações fáticas distintas.

(...)

Assim, é nulo de pleno direito o crédito tributário constituído contra a Recorrente (AGP), receitas e ganho de capital da PWA, não servindo como justificativa para alterar a situação fática que constitui o fato gerador, o fato de esta última ter informado à fiscalização que efetuara movimentação financeira da primeira em suas contas mantidas junto ao Banco do Brasil e Unibanco, no período de 2001 e 2002, comprovadas por notas fiscais com os respectivos comprovantes de pagamento.

(...)

No tocante à alegada omissão de receita financeira, o fiscal autuante misturou as supostas receitas das aplicações da AGB com receitas da PWA, juntando-as e tributando tudo na primeira, desconsiderando que parte de tais receitas eram, de fato, da empresa PWA (no valor R\$ 262.556,41). O imposto retido sobre aplicações financeiras em 2001 foi compensado, conforme consta às fls. 296 (R\$ 7.881,09), porém o retido em 2002 (R\$ 44.621,09), depois de deduzido o imposto apurado com multa de 150% (R\$ 17.744,98) e multa de 75% (6.814,28), ainda resta um saldo a compensar ou a restituir de R\$ 20.061,83, que não foi considerado no auto de infração.

O AFRF conhecia estes detalhes, assim como deveria saber que a constituição do crédito tributário deveria ser efetuado na PWA com, no máximo, a caracterização do Recorrente como responsável solidário, pelo pagamento do crédito tributário.

(...)

Acusou o fiscal de ter havido simulação, porém os fatos demonstram que isto também não é verdadeiro, senão vejamos o que vem decidindo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a respeito desta matéria:

(...)

Como se vê, a fiscalização, no afã de salvar um crédito tributário que, de outra forma estaria decaído, construiu uma tese de que as operações foram simuladas, afirmando que a empresa PWA era interposta pessoa da autuada. Ora, mesmo que assim fosse, como ficou sobejamente demonstrado neste item, o lançamento só poderia se sustentar se efetuado na empresa PWA.

Como não foi esta a escolha da fiscalização, houve erro na determinação do sujeito passivo, pelo que a Recorrente pugna para que o presente lançamento deve ser anulado ou que, pelo menos, as receitas pertencentes a outra empresa (PWA) sejam excluídas da presente autuação, por afronta às disposições do art. 142 do CTN.

Verifica-se, assim, que a presente matéria, que teria repercussões na tributação do ganho de capital e receitas financeiras, na verdade consiste em alegado *erro de sujeição passiva ante a impossibilidade da fiscalização ter considerado a Recorrente como contribuinte, e não responsável solidária*.

Ressalte-se, aqui, que a terminologia “erro de sujeição passiva” não é mencionada no recurso voluntário, o qual invocou esses argumentos de maneira mais genérica, ao sustentar que tanto o ganho de capital quanto à tributação das receitas financeiras omitidas deveriam ter sido feitas em face da PWA.

Especificamente em relação à omissão de receitas financeiras, o acórdão mostra-se omissivo na análise de que a tributação deveria ter sido feita exclusivamente na PWA. Todavia, ao oferecer embargos de declaração, esta específica omissão não foi arguida, o que significa dizer que esse item da autuação encontra-se definitivamente julgado.

E embora a decisão recorrida não tenha criado um item autônomo para a matéria *erro de sujeição passiva*, fato é que o Colegiado *a quo* enfrentou a questão no tocante à tributação do ganho de capital, entendendo que, diante da interposição simulada da PWA, o fisco nada mais fez do que cobrar os tributos sobre o referido ganho da efetiva empresa vendedora, ou seja, da Recorrente.

## De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido:

(...)

O trabalho fiscal realizado, bem com os fundamentos da decisão recorrida, são bastante esclarecedores a respeito da existência de simulação e no não acatamento da retificação efetuada pela PWA, quando tece as seguintes considerações:

52. *Informa a autoridade autuante que, em 30/11/2000, a empresa autuada constituiu a sociedade ACP Administração e Participações Ltda., com capital social no valor de R\$ 20.000,00, dividido em 20.000 cotas, cabendo a sócia Maria de Lourdes da Silva, 19.900 cotas, ou 99,5% do capital e ao sócio Alzemiro Mario Peron as restantes 100 cotas, ou 0,5% do capital. Em 05/03/2002, por meio da Primeira Alteração Contratual a denominação social foi alterada para PWA Administração e Participações Ltda. (fls. 117 a 120).*

53. *Além de movimentar os recursos financeiros da AGB Auto Posto Ltda., por meio da conta corrente n.º 205.7133, Agência 0495, do UNIBANCO — União de Bancos Brasileiros S/A, e da conta corrente n.º 12.3676, da Agência 13862, do Banco do Brasil S/A, a ACP Administração e Participações Ltda. foi empregada para transacionar o Fundo de Comércio, como relatado, pertencente a AGB Auto Posto Ltda. com a Petrobrás Distribuidora S/A.*

54. *Como relatado, entende a autoridade fiscal que, em 15/12/2000, conforme os documentos de fls. 277 e 278, a AGB Auto Posto Ltda., transferiu apenas formalmente para a ACP Administração e Participações Ltda., os fundos de comércio discriminados em tais papéis.*

55. *Ademais, afirma a autoridade autuante que, em 06/08/2001, conforme Escritura Pública de Compra e Venda de fls. 193 a 195, esses fundos de comércio foram formalmente vendidos a Petrobrás Distribuidora S/A, pelo valor de R\$ 2.818.433,00.*

56. *Percebeu-se ainda que dessa operação de venda decorre a origem do depósito de R\$ 2.657.001,25, realizado no Banco do Brasil S/A, conforme documentos de fls. 219 a 222. Essa venda não está registrada na contabilidade de nenhuma das duas empresas.*

57. *Acontece que a fiscalização concluiu que tais operações foram simuladas, mais precisamente pela existência de interposta pessoa.*

58. *Conseqüentemente e para se aniquilar os efeitos tributários da engenhosa prática perpetrada com a finalidade de evadir o pagamento de tributos, a operação mencionada foi considerada pela fiscalização na forma em que efetivamente se processou, ou seja, foi apurado o ganho de capital oriundo da venda do fundo de comércio pela sua real proprietária, a AGB Auto Posto Ltda., conforme determina o art. 418 do RIR/1999.*

59. *Convém ainda destacar que inexistindo valor contábil dos bens alienados a integralidade do valor da transação, R\$ 2.818.433,00 (fls. 193 a 195), foi classificada como ganho de capital e adicionado ao lucro para apuração do lucro real.*

60. *Passamos agora a analisar os argumentos apresentados individualmente. Em primeiro lugar, alega a autuada, em apertada síntese, que foi a empresa PWA Administração e Participações Ltda. que efetivamente obteve o ganho de capital.*

61. *Com outras palavras, diz ser indevida a desclassificação da escrita da empresa PWA Administração e Participações Ltda., bem como a desconsideração do negócio jurídico realizado, qual seja, a alienação do fundo de comércio, visto que os fatos aconteceram tal como registrados na escrita contábil e fiscal.*

62. *Há provas da improcedência do argumento. Afinal, durante o procedimento de fiscalização, a sócia Maria de Lourdes da Silva declarou que a empresa PWA Administração e Participações Ltda. fazia as movimentações bancárias da empresa AGB Auto Posto Ltda., conforme o texto que se reproduz: "A movimentação bancária efetuada na sociedade ora fiscalizada, na realidade, reflete as entradas e saídas de recursos oriundos de recebimentos de clientes e pagamento de fornecedores de uma rede de postos de gasolina, pertencente a outra empresa, cujas cotas são de propriedade de parente da sócia da empresa PWA (em processo de fiscalização)" (fls. 162 e 188).*

63. *Declarou ainda a indigitada sócia que a rede de postos de gasolina pertence à autuada, e anexa, a título de exemplo, 10 (dez) notas fiscais de fornecedores de combustível para a AGB Auto Posto Ltda. e seus respectivos pagamentos realizados*

*mediante documentos bancários oriundos da conta da PWA Administração e Participações Ltda. (fls. 163 a 187).*

*64. Termina asseverando que a empresa AGB Auto Posto Ltda. utilizava as contas bancárias da empresa PWA Administração e Participações Ltda. porque estava com problemas cadastrais e não podia ser titular de conta corrente (fl. 188).*

*65. A autuada não refuta tais argumentos.*

*66. Destarte, considerando ainda a receita ínfima declarada inicialmente à Receita Federal pela contribuinte PWA Administração e Participações Ltda.; a atividade econômica vinculada ao fundo de comércio alienado, semelhante a da autuada; a falta de escrituração da alienação verificada, com os valores corretamente pactuados, inclusive no que tange aos custos de tal operação; e a relação de parentesco entre os sócios das empresas fiscalizadas, entendo que a autoridade fiscal considerou corretamente que a PWA Administração e Participações Ltda. atuou como interposta pessoa no negócio jurídico em comento, sendo, portanto, correto o lançamento contra a AGB Auto Posto Ltda.*

*67. A interessada afirma que a PWA Administração e Participações Ltda. retificou, antes de iniciado o procedimento de fiscalização, a declaração de rendimentos informando o crédito tributário devido e procedendo espontaneamente ao parcelamento do crédito tributário.*

*68. Assim sendo, convém analisar a retificação da declaração de rendimentos (DIPJ 2002 — fls. 376 a 398) operada pela contribuinte em 12/01/2006, bem como os pedidos de parcelamento (IRPJ e CSLL) protocolizados em 26/01/2006 (fls. 399 a 414).*

*69. Em primeiro lugar, convém registrar que a entrega da declaração ocorreu antes do início do procedimento fiscal aberto contra a empresa AGB Auto Posto Ltda., mas depois de iniciado o procedimento fiscal aberto contra a empresa PWA Administração e Participações Ltda. Portanto, não pode ser considerada espontânea a denúncia da citada infração, por este último contribuinte, para fins de exclusão da multa de ofício.*

*70. Observa-se ainda que a contribuinte apresentou a declaração retificadora acima citada, na qual acrescenta o valor de R\$ 2.818.433,00 (R\$ 2.824.433,00— R\$ 6.000,00), a título de receita bruta sujeita ao percentual de 32%.*

*71. Interessante perceber que tal declaração contém um erro crasso. Afinal, o ganho de capital apurado deveria ter sido declarado a título de Ganho de Capital e não como Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%. Tal erro reduziu indevidamente os tributos devidos.*

*72. Percebe-se também que tal retificação originou um novo valor de IRPJ devido, no total de R\$ 219.474,64 e de CSLL, no total de R\$ 30.439,08, ambos objetos dos pedidos de parcelamento acima mencionados. Nota-se, por fim, que tais parcelamentos foram cancelados em 03/08/2006, em decorrência da opção realizada pelo Parcelamento Excepcional — PAEX em 28/09/2006.*

*73. Interessante deixar registrado que, como regra geral, o parcelamento constitui confissão irretratável de dívida, nos termos dos artigos 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil, e de acordo com o art. 5º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984.*

*74. Acontece que como restou plenamente demonstrado pela fiscalização, o sujeito ativo da relação jurídica em comento, ou seja, da obrigação tributária principal declarada por meio dos autos de infração fustigados pela impugnante não é a empresa PWA Administração e Participações LTDA., mas a empresa AGB Auto Posto Ltda.*

*75. Desta maneira, não pode a empresa PWA Administração e Participações LTDA. confessar crédito tributário pelo qual a lei indica como contribuinte pessoa jurídica diversa. É justamente nesse diapasão que operou a autoridade fiscal ao observar o art. 142 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".*

*76. Portanto, deve ser desconsiderada a retificação em estudo.*

Pelo exposto, é de se rejeitar a preliminar de decadência e manter a glosa em relação à tributação do ganho de capital, nos moldes da decisão da DRJ,

Como se percebe, a tributação do ganho de capital na Recorrente, e não na PWA, não fundamenta-se tão somente na utilização da conta bancária desta (PWA) por aquela (Recorrente). Além disso, o Colegiado *a quo*, ao adotar as razões de decidir da DRJ, concordou com a tese de que a PWA foi interposta pela Recorrente não só para praticar operações financeiras, mas também para figurar na venda de fundos de comércio de sua titularidade.

Ou seja, a decisão em questão foi proferida em um contexto que envolveu a requalificação jurídica de fatos simulados mediante interposição de pessoa ligada, a qual teria figurado na venda de ativos da Recorrente apenas na aparência.

Para firmar essa convicção, o fisco e o Colegiado *a quo* se valeram de um conjunto probatório robusto, qual seja: receita ínfima declarada inicialmente pela PWA, objeto social semelhante e vinculado ao fundo de comércio alienado, falta de escrituração da alienação desse ativo e dos respectivos custos; relação de parentesco entre os sócios das empresas fiscalizadas e depoimento da sócia da PWA de que de fato esta empresa atuava como uma “extensão” da AGB Auto Posto Ltda.

O *paradigma* (Acórdão n.º 1101-001.211), por sua vez, envolve autuação fiscal fundada na omissão de receitas por depósitos bancários não comprovados e pagamentos sem causa, emitida em face do contribuinte Vila Promotora de Créditos e Vendas Ltda., que não apresentou defesa, e em face do **Banco** Cruzeiro do Sul Ltda., que figurou na lide como responsável solidário por ter sido considerado o efetivo operador da conta bancária por ele administrada, mas de titularidade do contribuinte.

Desse julgado extrai-se que:

(...)

Os lançamentos formalizados têm em conta as operações de Vila Promotora de Créditos e Vendas Ltda - VILA no ano-calendário 2003 e veiculam exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS em razão da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e do arbitramento dos lucros, além da apuração de IRRF devido em consequência da não identificação da causa e/ou do beneficiário de pagamentos questionados.

Identificada movimentação financeira incompatível com a receita declarada por VILA, a autoridade lançadora não logrou localizar, por via postal, a contribuinte ou seus sócios Alzenir Xavier Machado e Armando Carneiro da Silva. Como também não houve atendimento à intimação por edital, foi declarada a inaptidão da pessoa jurídica fiscalizada por meio do processo administrativo n.º 18471.000699/2007-10. Requisitadas as informações financeiras junto às instituições bancárias, foram obtidos extratos e documentos das contas correntes mantidas junto ao Unibanco e ao Banco Cruzeiro do Sul, cujo exame revelou indícios de fraudes praticadas pelo Banco Cruzeiro do Sul, assim sintetizados no relatório da decisão recorrida e sob reexame:

(...)

No curso do procedimento fiscal, considerando o volume das operações constatadas nos anos-calendário 2002 e 2003, e as informações cadastrais reunidas pela recorrente para admissibilidade de VILA como cliente, a autoridade lançadora exigiu informação dos *nomes dos funcionários responsáveis pela abertura das quatro contas de VILA*, bem como o *nome dos gerentes gerais das agências* (fl. 975). Respondeu a recorrente que:

*Inicialmente, gostaríamos de esclarecer que o Banco Cruzeiro do Sul possui características muito específicas, diferenciando-o de um banco comercial com rede de agências. O Cruzeiro do Sul é focado no crédito consignado para servidores públicos federais, estaduais, aposentados e pensionistas do INSS. Nossas operações são*

*encaminhadas ao banco através de uma rede de correspondentes, contratados na forma da Resol. 3516. Dado a característica operacional, não temos agência de rua, somos um "banco de andar" e por isso a conta corrente é um produto acessório. Não visamos lucro através de cobrança de tarifa.*

*Assim, as contas correntes abertas, em sua maioria são para atender clientes que operam em bolsa de valores ou adquirem CDB do Cruzeiro do Sul. A estratégia adotada por este Banco para atender a todos os clientes de maneira eficaz foi a de criar um grupo de gerentes lotados nas agências Rio de Janeiro e São Paulo. Os gerentes que se dedicam a operações ativas (operações de crédito) não se envolvem em operações, passivas (operações de captação de recursos). Esses gerentes são remunerados pelo volume do que captam ou pelo resultado dos negócios que geram.*

*Há, entretanto, clientes que são indicados pelos altos funcionários ou executivos da Instituição, que não tem suas remunerações atreladas ao volume captado ou ao resultado das operações de crédito. Esses clientes são considerados clientes de "carteira própria".*

*Face ao acima exposto não é prática do Cruzeiro do Sul possuir um responsável pela abertura da conta e um gerente geral. Porém, apuramos que o cliente Vila Promotora de Créditos e Venda LTDA, pertencia ao grupo "carteira própria" e foi indicada pelo executivo, Sr. Adolpho Eugênio Nardy Filho. Informamos ainda, com o afastamento do citado executivo, as operações do cliente foram descontinuadas.*

Na seqüência destas informações a autoridade lançadora apresenta *extrato da conta corrente comprovando saques a descoberto no início da atividade* (fls. 978/982, nas quais, depois dos dois primeiros depósitos em dinheiro de R\$ 327,60 e R\$ 467,33, seguem-se várias transferências (DOC-C) e cheques de valores elevados (entre R\$ 5.074,00 e R\$ 60.000,00), para só então ingressarem na conta diversos depósitos em cheque, *relação de DOCS emitidos no ano calendário de 2002* (fls. 983/1034), *relação DOCS emitidos no ano calendário de 2003* (fls. 1035/1109) e *relação de algumas das centenas de pessoas beneficiadas dos recursos da conta corrente mantida no Banco Cruzeiro do Sul* (fls. 1110/1188). Às fls. 1189/1294 constam as informações coletadas em diligências junto a parte daqueles beneficiários, e às fls. 1295/1304 os elementos classificados como *documentos estranhos à contabilidade de pessoas ligadas ao Banco Cruzeiro do Sul*, seguidos dos *cheques da empresa Vila Promotora de Créditos e Vendas e sacados na boca do caixa da Agência do Banco Cruzeiro do Sul* (fls. 1305/1324). A autoridade lançadora também demonstra que dirigiu intimação a Adolpho Eugênio Nardy Filho (fls. 1333/1334), mas localizou notícia sobre sua morte em 2008 (fl. 1335), e junta também, às fls. 1336/1340, a *denúncia apresentada pela representante legal da contribuinte Alzenir Xavier Machado*.

(...)

Depois de descrever os elementos antes mencionados, e as constatações deles extraídas, a autoridade fiscal conclui que:

*Fica demonstrado pelo exposto que a participação de pessoas dentro do Banco Cruzeiro do Sul tem caráter necessário para viabilização das operações efetuadas em nome da empresa. Por tratar-se de Banco que conta com apenas duas agências, uma em São Paulo e outra no Rio de Janeiro, dado ao montante transacionado, e a total falta de preocupação quanto a verificação da capacidade real das pretensas pessoas envolvidas nas operações, bem como pelas várias manifestações de pessoas que noticiam desconhecer a empresa Vila Promotora de Crédito, nos levam a crer que os responsáveis pelo Banco Cruzeiro do Sul são de fato os responsáveis da empresa Vila Promotora de Crédito e Vendas Ltda, motivo pelo qual inserimos o Banco Cruzeiro do Sul no pólo passivo da relação jurídico-tributária entre o Fisco e o contribuinte segundo a dicção dos artigos 121, inciso I; 124, inciso I e 135, incisos II e III do Código Tributário Nacional - Lei 5172/66.*

É neste contexto que a autoridade lançadora exige da recorrente a comprovação da origem dos créditos bancários, bem como a identificação do beneficiário e da causa dos pagamentos verificados nas contas mantidas por VILA junto à instituição financeira. Às fls. 1592/1596 consta a reintimação para apresentação destes esclarecimentos.

No Termo de Verificação Fiscal a autoridade lançadora descreveu o procedimento para declaração de inaptidão de VILA e observou que o Unibanco apresentou as informações

exigidas, inclusive juntando cópia dos dados cadastrais constantes da ficha do sujeito passivo, ao passo que o Banco Cruzeiro do Sul apenas transcreveu os dados que constariam da ficha cadastral. Quanto às investigações realizadas a partir da disponibilização das informações bancárias, consignou que:

(...)

Por fim, no Termo de Ciência de Responsabilidade Tributária às fls. 1677/1706, a autoridade fiscal reproduz os fatos e constatações anteriores e conclui:

*Em conseqüência dos fatos relatados, o fisco firmou convicção de que o contribuinte Banco Cruzeiro do Sul agiu como **interposta pessoa** da empresa Vila Promotora de Créditos e Vendas Ltda, C.N.P.J 04.696.350/0001-95 em relação à movimentação financeira de contas bancárias registradas em seu nome, nas instituições Cruzeiro do Sul e Unibanco. Especificamente no que tange a estas infrações (presunção legal de omissão de rendimentos correspondentes a valores creditados em contas bancárias mantidas em nome de interposta pessoa e pagamento a beneficiário sem causa), os créditos tributários foram constituídos em nome da empresa Vila Promotora de Créditos e Vendas Ltda, e formalizado mediante processos administrativos e, mediante este termo fiscal, com base nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 124 inciso I e 135 inciso II e III do Código Tributário Nacional - Lei 5.172/66, a seguir reproduzido, é atribuída responsabilidade solidária ao Banco Cruzeiro do Sul, CNPJ62.136.254/0001-70.*

[...]

*Não obstante a solidariedade constatada, de acordo com o disposto no artigo primeiro da Lei 8137/90 foi caracterizado o **evidente intuito de fraude da pessoa jurídica** ao omitirem informações com o objetivo de suprimir o recolhimento dos impostos devidos, motivo pelo qual será formalizada a representação fiscal para fins penais.*

(...)

A recorrente também pretende apartar, da acusação fiscal, declarações pertinentes a operações do ano-calendário 2002, mas nada justifica este procedimento, na medida em que se pretende, justamente, aferir a existência de VILA, cujas operações foram iniciadas naquele período. Irrelevante, portanto, se as exigências decorrentes daquelas operações integram outro processo administrativo e, até mesmo, se foram canceladas em virtude do decurso do prazo decadencial para sua constituição.

A defesa também articula argumentos em face da conta bancária mantida por VILA junto ao Unibanco. Questiona quem teria autorizado as operações ali realizadas no ano-calendário 2002 e se Unibanco não seria o "dono" de VILA. Ocorre que as operações com o Unibanco somente se verificaram no ano-calendário 2002 e totalizaram créditos de R\$ 2 milhões, ao passo que as operações com a recorrente se estenderam pelos dois anos fiscalizados e totalizaram quase R\$ 900 milhões. Para além disso, os extratos fornecidos por aquela instituição financeira e juntados às fls. 52/97 revelam suprimentos decorrentes de transferências eletrônicas e cheques pagos com saldo disponível em conta, mas a maior parte dos movimentos referem-se a cheques depositados e devolvidos, de pequena monta, mas que, apesar do volume, não converteram em devedor o saldo da conta corrente. Nos movimentos finais da conta corrente observa-se a existência, inclusive, de valores investidos que eram resgatados para cobertura dos insignificantes saldos devedores que se formavam com a dedução, apenas, de tarifas bancárias. A movimentação bancária, portanto, não exigiu a intervenção de representantes de VILA, e revelou uma cliente operando com terceiros inadimplentes, mas ainda assim dispondo de recursos suficientes para satisfazer os cheques por ela emitidos, ao contrário do que verificado nas operações com a recorrente, que permitiu transferências bancárias já nos primeiros movimentos da conta corrente de titularidade VILA sem créditos disponíveis. Acrescente-se, ainda, a diferença entre os elementos cadastrais reunidos por Unibanco para abertura da conta-corrente (fls. 102/116) e aqueles fornecidos pela recorrente quando questionada a respeito (fls. 170/171, apenas declarando os dados cadastrais sem fornecer as fichas correspondentes, e fls. 966/971, apresentando ficha cadastral desacompanhada dos documentos pessoais dos sócios da pessoa jurídica, associado à indicação da sócia Alzenir Xavier Machado como do sexo

masculino, circunstância infirmada nos documentos reunidos por Unibanco para a abertura da conta corrente).

Por tais razões, está demonstrado nos autos que as operações de VILA com a recorrente eram totalmente distintas daquelas realizadas junto ao Unibanco, e naquelas não se verifica a alegada *relação costumeira entre instituição financeira e seu respectivo correntista*.

(...)

A recorrente prossegue desqualificando os elementos que a Fiscalização classificou como *Documentos estranhos à contabilidade*. Diz que *a movimentação da conta corrente de todo correntista é operacionalmente executada por um funcionário do banco em que este mantém a respectiva conta corrente*, e reputa normal as operações ordenadas nos seguintes termos:

(...)

O endereço eletrônico do ordenante das transferências não evidencia qualquer relação com VILA, e a mensagem é enviada em termos codificados que apontam para operações costumeiras entre as partes, a exigir apenas a indicação do destinatário dos recursos, os quais foram transferidos aos beneficiários a partir da conta mantida por VILA junto ao recorrente. Por sua vez, a possibilidade de estas operações representarem transações de terceiros formalizadas com a interposição de VILA é congruente com as declarações colhidas pela Fiscalização no sentido de que as transações se verificaram apenas com a recorrente, sem qualquer contato com VILA. Por esta razão, inclusive, é irrelevante o fato de estas mensagens representarem apenas 3 das 18.000 operações nos períodos fiscalizados, mormente tendo em conta o interesse da recorrente em não fornecer à autoridade lançadora elementos que poderiam facilitar a constatação das irregularidades praticadas.

A recorrente também questiona as objeções fiscais a cheques emitidos por VILA, asseverando que a Fiscalização não aponta quais motivos existiram para suspeita acerca dos seguintes documentos:

(...)

O confronto dos documentos deixa patente a conclusão fiscal de que os cheques fogem *a todos os requisitos formais para o preenchimento e pagamento de valores vultosos*, mormente tendo em conta que as *assinaturas são irreconhecíveis*. A Fiscalização também questiona o cheque de R\$ 698.690,68 *sacado na boca do caixa*, mas sem indicação do *beneficiário do recurso*, e acerca deste a recorrente afirma que se prestaria ao *pagamento de obrigações da empresa VILA* com o Banco Cruzeiro do Sul S/A, como indicado no extrato bancário e em recibos de pagamento de crédito parcelado juntados à impugnação. Contudo, como observado pela autoridade julgadora de 1ª instância, a concessão do empréstimo não foi provada pela recorrente, que reitera sua desnecessidade ante os demais elementos apresentados, olvidando-se que ante a reunião de indícios contrários à regularidade das operações investigadas, a demonstração documental das operações é indispensável.

(...)

Como se vê, os fatos narrados são coerentes com a acusação fiscal de que a recorrente se valeu de VILA como interposta pessoa para realizar operações que não se vinculavam às atividades daquela pessoa jurídica. Por sua vez, observa-se em consulta ao sítio da Justiça Estadual de São Paulo que a ação judicial mencionada de fato está em curso na 12ª Vara Cível do Foro Central da capital de São Paulo, sob número 0193509-09.2008.8.26.0100 (583.00.2008.193509), mas ainda em fase de instrução.

Por todo o exposto, não se pode admitir que a presente acusação se vale de meros indícios isolados como prova da ocorrência de fatos jurídicos geradores de exigências tributárias. A recorrente não logrou apresentar qualquer elemento probatório que conferisse regularidade às operações questionadas pela Fiscalização, restando evidenciado que todos os indícios reunidos apontam para a utilização de VILA, pela

recorrente, como interposta pessoa, permitindo presumir que as operações realizadas na conta corrente por ela mantida junto à recorrente foram promovidas, em verdade, por conta e ordem desta.

Em tais circunstâncias, embora seja imprópria a referência fiscal ao art. 135, incisos II e III do CTN, resta patente o *interesse comum na situação que constitui o fato gerador* que autoriza a aplicação do art. 124, I do CTN, para situar no pólo passivo da obrigação tributária aquele que, embora oculto sob uma pessoa jurídica interposta, reveste a real condição de sujeito passivo das obrigações tributárias, na forma do art. 121, I do CTN. Observe-se que a indicação da recorrente como sujeito passivo direto e responsável revela, precisamente, o contexto ambíguo criado pela interessada para realizar as operações questionadas sem sofrer as conseqüências tributárias daí decorrentes.

Assim, afastadas as alegações da recorrente no sentido de que VILA era apenas sua correntista, assim como do Unibanco S/A, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, e manter a sujeição passiva aqui imputada à recorrente.

Percebe-se, da leitura do *paradigma*, que a situação fática por ele analisada é incomparável com esse caso concreto. Aqui, lembre-se, trata-se de requalificação jurídica de fatos simulados, tendo o fisco alocado a tributação do ganho de capital recebido em conta de pessoa jurídica ligada e interposta para o verdadeiro titular, a Recorrente. Lá, porém, trata-se de tributação de omissão de receitas por presunção legal, em uma estrutura fraudulenta complexa que envolveu a instituição financeira (o solidário) e o correntista (contribuinte) numa espécie de *conluio*.

O próprio voto, além de evidenciar que a contribuinte (Vila) teria praticado operações com terceiros (Unibanco), registra expressamente que *a indicação da recorrente como sujeito passivo direto e responsável revela, precisamente, o contexto ambíguo criado pela interessada para realizar as operações questionadas sem sofrer as conseqüências tributárias daí decorrentes*.

Diante, então, da dessemelhança fático-jurídica entre os acórdãos ora comparados, que impede que o presente Julgador crie a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente reformaria o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado, não conheço do Apelo quanto à *segunda matéria*.

## Mérito

A nulidade do lançamento por vícios no MPF foi assim afastada pela decisão recorrida:

Nos termos do Acórdão 9202-003.956 datado de 12/04/2016, pela 2ª Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Exercício: 2000, 2001*

*VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

*As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento. Recurso Especial negado.*

A consequência da falta da lavratura do instrumento de prorrogação do processo de fiscalização ou ciente ensejaria a recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias, nos moldes

da Súm. CARF 75, uma vez exercida a denúncia espontânea em tempo hábil, o que não é o caso dos autos.

Por outro lado, eventuais omissões ou incorreções afligindo o MPF não contaminam automaticamente a autuação, pois a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, a teor do art. 142 do CTN. Há a necessidade de o contribuinte provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa. Esse é o atual posicionamento da jurisprudência dominante no CARF:

*PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal visa o controle administrativo das ações fiscais da RFB, não podendo afastar a vinculação da autoridade tributária à Lei, nos exatos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilização funcional. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN, por isso que a inexistência de MPF não implica nulidade do lançamento. Acórdão nº 9303-003.876, de 19/05/2016*

*MPF NULIDADE.*

*Não é nulo o lançamento por prorrogação de MPF além do prazo regulamentar, quando não comprovado o prejuízo à defesa do contribuinte. A falta de prorrogação do MPF no prazo correto, por si só, não configura cerceamento do direito de defesa e não se equipara à ausência de MPF. Acórdão nº 9101-002.132, de 26/02/2015*

Nestes termos, afasto a preliminar suscitada e passo à análise de mérito.

Por concordar integralmente com o voto, que inclusive muito bem demonstrou que a matéria já se encontra praticamente consolidada no CARF contra a tese arguida pela contribuinte, entendo que nenhum reparo cabe ao afastamento da nulidade.

### **Conclusão**

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli