



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



**Processo nº** 11516.004335/2010-93  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-004.932 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 4 de junho de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ALBERTON MADEIRAS LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO TIPO SUBJETIVO. DOLO NÃO COMPROVADO. AFASTAMENTO.

Autuação fiscal decorrente de presunção de omissão de receitas, com base em depósitos bancários de origem não comprovada, em que o tipo objetivo da norma foi plenamente concretizado. Por outro lado, se ausente a demonstração de um plus na conduta, tipo subjetivo, elementos cognitivo e volitivo, não há que se falar em dolo, instituto comum aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que ensejam a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio César Nader Quintela e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Viviane Vidal Wagner.

## Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 517/533) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1402-001.042 (e-fls. 477/500), na sessão de 10/05/2012, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, no qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada, excluir a responsabilidade tributária dos sócios pessoas físicas e a exigência do IPI.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. VALORES CREDITADOS EM NOME PRÓPRIO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO DE EXISTÊNCIA DE DOLO.**

Nos termos do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, presume como omissão de receita os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a origem dos mesmos. Contudo, desta presunção que decorre da lei não se pode extrair outra presunção de que o titular dos recursos estava agindo com o intuito de sonegar, ocultar ou retardar a ocorrência do fato gerador. A omissão de receita se presume, mas a existência de dolo somente pode ser caracterizado mediante provas concretas.

**IPI. EMPRESA COMERCIAL. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. EXIGÊNCIA CANCELADA.**

Nos casos em que a empresa que se dedica somente ao comércio e é optante pelo SIMPLES, inexistente obrigação de pagar valor correspondente ao IPI. A exigência do percentual correspondente ao IPI, previsto em norma específica, importaria em exigir o respectivo tributo sem que tivesse ocorrido o fato gerador correspondente. Quando se está diante de empresa comercial, que não industrializa produtos, não há aplicação do disposto no artigo 5º, § 2º, da Lei n.º 9.137, de 1996, vigente à época dos fatos de que trata este processo.

**SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. DISTINÇÕES FÁTICAS E JURÍDICAS ENTRE SITUAÇÕES PREVISTAS NOS ARTIGOS 124, I, E 135, I e II, DO CTN.**

Nas situações previstas no artigo 124, I, do CTN, há uma norma que incide em relação ao contribuinte que participa na situação que constitua o fato gerador que obriga o contribuinte direto. No artigo 135, II e III, além da norma que incide na situação que constitua o fato gerador, há outra norma, de natureza sancionatória, que incide sobre a conduta de terceiro que, não participando na situação que constitua o fato gerador, se torna responsável por praticar ato ou conjunto de atos que extrapolam seus poderes de comando frente à empresa ou resultam, por ação própria, em violação de normas legais vinculadas à obrigação de pagar tributos devidos pela empresa.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ANÁLISE INDIVIDUAL DOS FATOS E DAS PROVAS.**

Nos casos do artigo 135 do CTN, em que a responsabilidade é atribuída a terceiros, que não participam na relação jurídica que constitua o fato gerador, por inexistir responsabilidade desvinculada da conduta pessoal, cabe à autoridade lançadora descrever os fatos que caracterizam a responsabilidade descrevendo, de preferência,

quando ocorreram, onde ocorreram e como ocorreram. Não é possível fazer considerações genéricas sem correlaciona-las aos fatos.

A autuação fiscal relativa a lançamentos de ofício de IRPJ-SIMPLES e reflexos (e-fls. 224/325), anos-calendário de 2005 e 2006, com base na presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996. Foi qualificada a multa de ofício (150%) e incluídos no polo passivo na condição de responsáveis tributários EVAIR ALBERTON, OTAVIANO ZOMER ALBERTON (art. 124 e 135 do CTN).

Foi apresentada impugnação (e-fls. 340/342), que foi julgada improcedente pelo Acórdão n.º 01-22.330 da 2ª Turma da DRJ/Belém (e-fls. 396/404), nos termos de ementa:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Ano-calendário: 2005, 2006

EMENTA

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Foi apresentada petição de desistência pela Contribuinte (pessoa jurídica), à e-fl. 410/412.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 413/427). Entendeu a decisão recorrida cabível o julgamento do recurso voluntário, vez que a desistência teria sido apresentada apenas pela Contribuinte, remanescendo o litígio para os responsáveis tributários<sup>1</sup>. o Acórdão n.º 1402-001.042 deu parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada, excluir a responsabilidade tributária dos sócios pessoas físicas e a exigência do IPI.

A PGFN opôs embargos de declaração (e-fl. 503/508), que foi rejeitado por despacho de embargos (e-fls. 512/513).

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 517/533), pretendendo devolver as matérias (i) desqualificação da multa de ofício, com base nos paradigmas n.º 103-23.495 e 101-96.668 e (ii) exclusão da responsabilidade tributária dos sócios pessoas físicas, com base no paradigma n.º 1301-00.286.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 536/541), ratificado por despacho de reexame (e-fls. 542/543), deu seguimento parcial para a matéria desqualificação da multa de ofício, com base no paradigma n.º 103-23.495.

---

<sup>1</sup> Em 14/10/2011 foi protocolizado o recurso de fls. 413 e seguintes, em nome da empresa Alberton Madeiras Ltda. Não há intimação dos responsáveis solidários, ex-sócios da empresa. Contudo, como está dito no cabeçalho do referido recurso, a parte interessada destacou estar recorrendo por seus ex-sócios e, ao final, são estes quem assinam o recurso. Idêntico procedimento também se verifica quando da impugnação de fls. 185 a 187. Assim, tenho por convalidada a intimação de todos e admito o recurso de fls. 413 e seguintes como sendo interposto apenas pelos terceiros responsáveis, já que a empresa, em data anterior, praticou ato incompatível com a vontade de recorrer, qual seja, apresentou pedido de desistência. Não localizei nos autos pedido de desistência por parte dos responsáveis solidários.

Resolução da 1ª Turma da CSRF n.º 9101-000.054 determinou o retorno dos autos à Presidência da Câmara recorrida para apreciar o paradigma n.º 101-96.668.

Despacho de exame de admissibilidade complementar (e-fls. 586/589) decidiu no sentido de que o paradigma n.º 101-96.668 não seria apto a demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária.

Sobre a matéria devolvida com base no paradigma n.º 103-23.495, aduz a PGFN que teria a Contribuinte praticado atividade ilícita observada a partir da apuração de infrações tributárias, em atividade reiterada que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%, que a conduta teria sido resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e, tendo sido repetida sistematicamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo, razão pela qual deveria ser restabelecida a qualificação da multa de ofício. Requer pelo conhecimento e provimento do recurso especial.

A Contribuinte não apresentou contrarrazões (e-fl. 550).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Adoto as razões do despacho de admissibilidade de e-fls. 536/541, com fulcro no art. 50, inc. V, § 1º da Lei n.º 9.784, de 1999<sup>2</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do recurso especial da PGFN para a matéria qualificação da multa de ofício.

Passo ao exame do mérito.

Transcrevo o contexto em que se deu a autuação, conforme relato da autoridade fiscal:

---

<sup>2</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Durante os procedimentos de fiscalização de um importante grupo Industrial domiciliado em Santa Catarina (Moldurarte), observou-se que um de seus principais fornecedores de madeira, a Alberton Madeiras Ltda, acima descrita, parecia não declarar, nem tributar, boa parte do fornecimento de madeiras que aquele grupo industrial catarinense contabilizara como custos de produção. Tais inconsistências, entre os valores contabilizados em um contribuinte e os valores declarados pelo seu fornecedor (Alberton), obrigaram a fiscalização a efetuar o procedimento fiscal que ora se consubstancia, o que revelou que a Alberton não só omitia receitas de fornecimento de madeira para o grupo situado em Santa Catarina, mas sim grande parte de todos os seus recebimentos bancários (fls. 37 a 108 - fornecidos pela instituição financeira consoante o artigo 6º da Lei Complementar 105/2001), conforme detalhado abaixo.

No exercício das funções de Auditores Fiscais da Receita Federal, em procedimento fiscal instaurado conforme o Mandado de Procedimento Fiscal em epígrafe, constatou-se que a contribuinte acima identificada (ALBERTON MADEIRAS LTDA) auferiu, reiteradamente, por meses, até anos a fio, movimentações bancárias incompatíveis com os valores efetivamente declarados (e/ou recolhidos), motivo pelo qual intimou-se a fiscalizada, por intermédio do Termo de Constatação e Intimação 02/2010 (fls. 112 a 119), para justificar a origem dos depósitos efetuados em sua conta bancária (Banco do Brasil, agência 2313, cta 5653-7), nos termos do artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3000/99. De se citar:

(...)

Ocorre que, tendo sido regularmente intimada por intermédio da ECT (fls.118/119), a Alberton Madeiras Ltda não apresentou nenhuma justificativa ao Termo de Constatação e Intimação 02/2010, motivo pelo qual se procede aqui ao lançamento tributário, por intermédio dos Autos de Infração do Sistema Simplificado de Pagamento de Tributos Federais - Simples, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/96, acima citado, assim como, também do artigo 18 da Lei 9.317/1996. De se transcrever:

O que se observa é que a autuação fiscal, **em relação ao lançamento do principal (tributo acrescido da multa proporcional de ofício de 75%)**, não merece reparos. Em razão de discrepância entre valores declarados e informados em conta corrente bancária, identificados a partir de auditoria fiscal do principal cliente da Contribuinte, foi intimada a pessoa jurídica fiscalizada a justificar as inconsistências, consoante disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, dando a oportunidade de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos depositados.

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

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

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

Não obstante a manifestação da Contribuinte, de que os depósitos bancários eram decorrentes de aportes efetuados pelo seu cliente para a aquisição de madeira que seria utilizada

para fabricar os produtos que venderia ao mesmo cliente posteriormente, não foi comprovada a operação mediante apresentação de documentação probatória. Transcrevo constatação da decisão recorrida:

No caso concreto, a atuada alega que a empresa Moldurart, de Santa Catarina, mandava valores em dinheiro para compra de matéria prima e outras despesas acessórias, enquanto os valores informados nas declarações foram resultantes de vendas de madeiras comercializadas junto à Moldurart. Pela tese da recorrente, ela vendia madeira de sua propriedade para a recorrente, cuja receita fora escriturada e, também, adquiria matéria prima para a citada empresa. Os depósitos bancários não contabilizados, na tese da recorrente, referem-se a estas transações entre a citada empresa e seus fornecedores.

**Da análise da prova**, há indicativo de que quase todos os depósitos bancários, se não todos, são oriundos de depósitos ou transferência, ao que tudo indica de agência bancária situada em Santa Catarina. As alegações da recorrente possuem lógica quando afirmam que os valores são oriundos da empresa Moldurart, fato este constatado pela própria fiscalização. Contudo, apesar desta situação, **não há nos autos prova de que os valores não contabilizados como receitas se destinavam a adquirir matérias primas para a Moldurart**. Tal alegação, desprovida de prova, não é suficiente para afastar a presunção legal de que trata o artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996. (*Grifei*)

Portanto, restou concretizado o tipo objetivo da norma prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, sendo aplicável o lançamento do principal do imposto acrescido da multa de ofício de 75%.

Contudo, o mesmo não se pode dizer em relação à qualificação da multa de ofício (150%), matéria devolvida pelo recurso especial.

Assim se manifestou a autoridade fiscal sobre a imputação da multa qualificada de 150%:

Saliente-se também que, em se tratando de irregularidades reiteradas e contínuas (meses a fio), portanto **intencionais** e dolosas, além do fato que a contribuinte deixou de atender às intimações, deliberadamente, aplica-se a multa agravada de 150%, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/96. De se citar:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

**II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.** (grifou-se)

Ressalte-se ainda que uma vez que a contribuinte agiu intencionalmente para esconder o fato gerador dos tributos devidos, não se poderia ministrar que o prazo fatal no qual o lançamento poderia ser realizado possa já ter acontecido, uma vez que em casos de omissão de rendimentos (tributos recolhidos intencionalmente a menor) com dolo, fraude ou simulação, como os que aqui se tem, este prazo desloca-se, no mínimo, para o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional. De se citar:

Como dito, o que restou demonstrado foi o enquadramento na hipótese de incidência prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996. Identificou-se em circularização

ocorrência de depósitos bancários em valores discrepantes às receitas declaradas. Intimada, não logrou a Contribuinte afastar a presunção legal mediante apresentação de provas hábeis e, por isso, concretizou-se a tipificação de receitas omitidas.

Contudo, não há nenhum elemento adicional, de ordem subjetiva, que demonstre a conduta dolosa, para se concluir que teria sido extrapolado o tipo objetivo da norma.

A autuação diz respeito a fatos geradores mensais ocorridos entre dezembro de 2005 a dezembro de 2006:

| ANO  | MÊS | DEPÓSITOS BANCÁRIOS | VALOR DECLARADO NA DIPJ - SIMPLES | DIFERENÇAS - OMISSÃO DE RECEITA |
|------|-----|---------------------|-----------------------------------|---------------------------------|
| 2005 | 12  | 82.409,00           | 39.090,00                         | 43.319,00                       |
| 2006 | 1   | 132.800,00          | 56.580,00                         | 76.220,00                       |
| 2006 | 2   | 143.290,49          | 58.470,00                         | 84.820,49                       |
| 2006 | 3   | 193.000,00          | 56.990,00                         | 136.010,00                      |
| 2006 | 4   | 176.500,00          | 59.010,00                         | 117.490,00                      |
| 2006 | 5   | 380.912,00          | 60.140,00                         | 320.772,00                      |
| 2006 | 6   | 405.000,00          | 60.694,13                         | 344.305,87                      |
| 2006 | 7   | 465.236,53          | 62.320,00                         | 402.916,53                      |
| 2006 | 8   | 225.380,00          | 65.320,00                         | 160.060,00                      |
| 2006 | 9   | 239.650,00          | 66.010,00                         | 173.640,00                      |
| 2006 | 10  | 167.232,90          | 65.882,90                         | 101.350,00                      |
| 2006 | 11  | 117.552,31          | 43.768,68                         | 73.783,63                       |
| 2006 | 12  | 224.996,34          | 36.245,82                         | 188.750,52                      |

Vale dizer que, caso tivesse a autuação fiscal tratado de uma omissão de receitas direta, entre valores escriturados e não declarados, a qualificação da multa de ofício seria justificável, vez que reiterada em treze anos fatos geradores em valores significativos.

Contudo, tendo sido a autuação fiscal decorrente de uma **presunção** de omissão de receitas, **com base em depósitos bancários de origem não comprovada**, em que o tipo objetivo da norma foi plenamente concretizado, caberia a demonstração de um *plus* na conduta, como a utilização de empresas fictícias, desmembramento indevido de empresas para se enquadrar no SIMPLES, utilização de laranjas, apresentação de notas fiscais inidôneas, declarações zeradas, declarações falsas de inatividade, declarações inexatas, discrepâncias entre valores declarados ao Fisco Federal e ao Fisco Estadual, divergências entre valores lançados na escrituração de notas fiscais e os valores reais dos documentos, por exemplo, o que não foi o caso.

Portanto, ausente a demonstração dos elementos cognitivo e volitivo da conduta, não há que se falar em dolo, instituto comum aos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, que ensejam a qualificação da multa de ofício.

Assim sendo, não deve ser restabelecida a multa qualificada de 150%.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer do recurso especial da PGFN** nos termos do despacho de exame de admissibilidade e, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Fl. 8 do Acórdão n.º 9101-004.932 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 11516.004335/2010-93