



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11634.720852/2011-48</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1004-000.296 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SMELL DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

**PRESCRIÇÃO.** *Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal* (Súmula CARF nº 11).

**NULIDADE.** Válido o lançamento pautado no art. 42 da Lei nº 9.430/96, declarado constitucional em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, bem como sem a imputação de responsabilidade a sócio-gerente, se não há prova de que os fatos tributados decorram de atos por ele praticados contra a pessoa jurídica.

**ARBITRAMENTO.** É imprestável para a determinação do lucro real a escrituração comercial que apresenta diversos vícios na escrituração da movimentação financeira e erros contábeis que, juntamente com a falta de apresentação da documentação de suporte dos lançamentos de custos e despesas, inviabilizam a elaboração de demonstrações financeiras que se prestem à evidenciação do lucro tributável. **DEDUÇÃO DOS TRIBUTOS LANÇADOS E DA MULTA APLICADA.** A aplicação dos coeficientes de arbitramento dos lucros se presta ao reconhecimento das deduções possíveis para determinação do lucro tributável nesta sistemática. **SALDOS CREDORES DE IRPJ E CSLL.** Inadmissível o reconhecimento de créditos sem lastro documental.

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. DESCONSIDERAÇÃO DE SALDOS CREDORES EM APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA.** O arbitramento dos lucros impõe a apuração das contribuições sobre o faturamento na sistemática cumulativa e inviabiliza a dedução de créditos, mormente se a imprestabilidade da escrituração é motivada, também, pela falta de apresentação das notas fiscais de entrada que suportariam os registros de custos e despesas.

**MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES MANTIDOS EM CONTA DE INTERPOSTA PESSOA.**

PARTICULARIDADES DO CASO CONCRETO. Embora a Súmula CARF nº 34 afirme ser *cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas*, no caso concreto a autoridade fiscal reconheceu que os valores ingressados em tais contas foram transferidos para as contas de titularidade da Contribuinte, colocando em dúvida o intuito de fraude.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as arguições de prescrição intercorrente e de nulidade do lançamento, e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a qualificação da penalidade.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** - Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## RELATÓRIO

SMELL DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA (Contribuinte), já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR que, por maioria de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 15/12/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 3.178.776,40.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Este processo trata dos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 6.8496.864), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 6.8656.874), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 6.8756.891), e de Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 6.8926.901), por meio dos quais se exige o crédito tributário total de R\$ 3.178.776,40, incluindo juros moratórios calculados até o mês de dezembro de 2011, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, acostado às fls. 6.9026.903.

As circunstâncias e fatos relevantes à feitura do lançamento se encontram discriminados no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal acostado às fls. 6.8166.848, e se encontram sintetizados na sequência:

- já no início da ação fiscal, a representante legal da fiscalizada, Srª Enoi Clotilde Bonissoni Izumi alegou que, a despeito dos poderes que lhe são atribuídos no contrato social, jamais participou ativamente da gestão da empresa, e informou que a pessoa jurídica teria sido lesada por seu sócio-gerente, Sr. Moacyr Soares dos Santos, cujo paradeiro seria ignorado;

- a empresa fiscalizada foi intimada a comprovar a origem dos créditos em suas contas bancárias, tendo se limitado a suscitar a impossibilidade de apresentação de comprovantes, devido ao golpe praticado pelo sócio Moacyr Soares dos Santos;

- a fiscalização concluiu que a empresa Dillon Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda teve sua constituição motivada unicamente para movimentar recursos financeiros de titularidade e origem desconhecida, atuando apenas como interposta da titular de fato dos recursos, razão pela qual requereu o acesso a seus dados bancários, tendo concluído que a titular de fato era a empresa fiscalizada, que também foi intimada a comprovar a origem dos créditos nas contas bancárias da empresa Dillon Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, tendo respondido que não possuía espécie alguma de vínculo com tal pessoa jurídica;

- em face da ausência de comprovação idônea da origem dos créditos bancários, a fiscalização, com base na presunção legal específica, entendeu caracterizada a omissão de receitas, formalizando o lançamento cabível;

- com respeito ao lançamento das contribuições PIS/PASEP e COFINS, a fiscalização esclarece que a contribuinte efetuou a opção de recolhimento pela modalidade não-cumulativa, conforme DACONs referidas, opção que se condiciona à apuração de seus resultados tributáveis pela modalidade do lucro real. Contudo, em decorrência de haver considerado imprestável a contabilidade da fiscalizada, fator determinante da tributação com base no lucro arbitrado, o lançamento de ofício se fez na modalidade cumulativa;

- os motivos determinantes da imprestabilidade da escrituração da contribuinte se encontram detalhados às fls. 6.8346.841;

- com relação aos valores monetários creditados nas contas bancárias da empresa Dillon Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, os tributos respectivos foram lançados com multa de ofício qualificada, dado o evidente intuito de fraude, porquanto a fiscalizada, além de omitir à tributação os fatos imponíveis caracterizados pelos rendimentos tributáveis percebidos, teria empregado artifícios destinados a evitar o conhecimento da matéria tributável pela Administração Tributária, valendo-se da prática de movimentar recursos financeiros relativos à sua atividade operacional, em contas bancárias de terceiros;

Os enquadramentos legais se encontram discriminados no campo próprio do auto de infração.

A autuada foi cientificada do lançamento em 15/12/2011 (fls. 6.850) e apresentou tempestivamente, em 16/01/2012, a impugnação de fls. 6.9086.952, instruída com documentos de fls. 6.9537.052, veiculando as alegações adiante sintetizadas:

#### **Preliminar de decadência**

- reporta que, pelo fato de ter sido arbitrado o lucro, as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS foram apuradas e lançadas mensalmente, desconsiderando a opção que formulara pela tributação não cumulativa. Afirma que parcelas foram lançadas a destempo, quando a Administração não mais poderia fazê-lo. Defende que estão extintos os créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 15 de dezembro de 2011. Sustenta ser essa a forma de contagem do prazo decadencial, conforme precedente do Superior Tribunal de Justiça. Acrescenta que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, é irrelevante o fato de o tributo ter sido pago. Afirma que as DACON apresentadas comprovam que houve efetiva apuração das contribuições mês a mês, ou seja, houve procedimento de lançamento tributário a homologar;

#### **Razões de nulidade do auto de infração**

##### **a) Do golpe sofrido pela requerente**

- relata que a pessoa jurídica era administrada pelo sócio Moacyr Soares dos Santos que, no ano de 2006, efetuou diversas operações sem conhecimento dos demais sócios, fato que, inclusive, dificultou o atendimento de diversas intimações. Adiciona que, ao contrário do alegado pelo aludido senhor, de que respondia apenas pela área comercial, ele era responsável por toda a operação, fato que fica evidenciado pela própria postura de ter passado a manter relação comercial com uma nova sociedade empresária limitada, a Dillon Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, à revelia dos demais sócios. Informa que, atualmente, é alvo de inúmeras ações judiciais de instituições financeiras, fornecedores, bem como autos de infração do Fisco Estadual, tudo fruto da gestão do referido sócio-administrador;

- argumenta que a multa qualificada aplicada a Dillon Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda não pode ser cobrada da impugnante, porque deve ser aplicada

contra quem praticou as atividades fraudulentas. Aduz que sequer tem condições de realizar o contraditório relativo a essa multa qualificada. Diz ter ficado evidenciado que muitos dos valores depositados em suas contas correntes foram objeto de atividade fraudulenta do administrador, sendo que tais valores nunca pertenceram à impugnante ou a seus sócios, sendo, inclusive, alvo de inúmeras ações judiciais de instituições financeiras que estão cobrando a devolução de valores indevidamente recebidos pela impugnante;

#### **b) Da impossibilidade de desconsideração da sua escrita contábil**

- afirma que o Fisco não comprovou as irregularidades que pudessem colocar em risco a contabilidade como um todo, e que meros equívocos em algumas contas, meras inconsistências não são suficientes para desconsiderar a contabilidade integralmente. Acrescenta que foi alvo de fiscalização pelo Fisco Estadual e sua contabilidade não foi desconsiderada; e também que jamais tivera sua escrita desconsiderada. Pondera sobre as consequências desastrosas da desclassificação da escrita e argumenta que acarretou a tributação pelo regime de cumulatividade, e que somente houve a análise de uma única conta contábil;

- argumenta que o correto seria a apuração pelo regime da não cumulatividade, que lhe era favorável, porquanto lhe assegurava crédito das entradas das mercadorias para revenda;

- afirma ser nítido que a tributação lançada é extremamente excessiva e descompassada com os valores que vinha apurando de tributo nos antes anteriores; e que a tributação, da forma como efetuada, pela cumulatividade, agravou sua situação, desconsiderando todos os créditos gerados pelas entradas de mercadorias para revenda, por exemplo;

- argumenta não ter havido comprovação de que sua contabilidade deveria ser descaracterizada, e que houve meros apontamentos de irregularidades na conta caixa e alguns lançamentos envolvendo banco, porém, nada foi efetivamente comprovado;

#### **Da exclusão da base de cálculo apurada por arbitramento**

- argumenta que, caso mantido o arbitramento, devem ser excluídos da base de cálculo os valores relativos aos depósitos provenientes de contas mantidas por ela própria, bem como os valores que transitaram por suas contas e são cobrados pelos bancos, por não se referirem a valores de sua atividade. Esclarece que valores foram depositados pelos bancos e que não são receitas; tudo fruto da fraude praticada pelo sócio Moacyr Soares dos Santos. Informa que fez pedidos a seis instituições financeiras para obter os comprovantes de depósitos, para apresenta-los após o prazo final de impugnação, cuja juntada requer. Afirma que também há valores que foram adiantamentos realizados pelas instituições financeiras, e que deveria devolver, pois foi fruto de operações que as instituições financeiras jamais iriam receber dos clientes, pois frutos de fraude. Afirma que esse fato é comprovado pelas diversas ações judiciais que responde, conforme

certidão fornecida pelo Cartório Distribuidor da Comarca de Londrina e cópias de petições iniciais juntadas às fls. 7.1317.172, e outras que deverão ser juntadas posteriormente;

- afirma que todos os depósitos nas contas que identifica e que são provenientes de instituições financeiras deverão ser excluídos da tributação, por se referirem a valores que jamais lhe pertenceram. Esclarece que tais depósitos são identificados nas planilhas utilizadas no auto de infração como depósito em garantia, liberação garantida, depósitos de cheques, entre outras rubricas;

**Impossibilidade de apuração de Cofins e PIS/PASEP – nulidade na apuração pela forma cumulativa**

- assegura não existir previsão legal que autorize a Administração federal a calcular as contribuições para o PIS e COFINS pelo regime da cumulatividade, e que deveria ter sido feita a apuração com o abatimento dos créditos respectivos. Afirma que a forma de cálculo adotada, ao aplicar sobre os valores apurados da base arbitrada do imposto de renda as alíquotas da Cofins e do PIS cumulativos, majorou o valor lançado, ao desconsiderar os créditos que a impugnante detinha em relação às mercadorias adquiridas para revenda. Afirma que o Fisco tributou somente a receita financeira em detrimento da apuração da base de cálculo;

- argumenta que a regra é a apuração não cumulativa das contribuições, e que somente em casos excepcionais o Fisco poderia ter lançado de forma cumulativa. Adiciona que os valores das receitas que foram apuradas não fazem parte da base de cálculo das contribuições porque não se tratam de receitas decorrentes do faturamento, e sim de receitas financeiras, ou seja, depósitos em contas correntes de origem não comprovada;

**Multa qualificada aplicada equivocadamente contra a impugnante**

- observa que a multa qualificada foi lançada apenas sobre o crédito tributário constituído em decorrência dos valores creditados nas contas bancárias da empresa Dillon, mas que o auto de infração foi lavrado contra si. Afirma que deveria ter sido aplicada contra a empresa Dillon distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, a quem foi atribuída a conduta fraudulenta. Argumenta que o lançamento da multa qualificada contra si atenta contra o art. 957 do RIR/99;

- ressalta que as operações comerciais com a Dillon foram relações pessoais feitas pelo seu administrador, Moacyr Soares dos Santos. Argumenta que, na derradeira hipótese de se cogitar a manutenção da multa qualificada, esta deverá ser atribuída ao agente que praticou ato de administração com excesso de poderes;

**Eventualmente, compensação das bases negativas do imposto de renda e do saldo credor da Cofins e PIS apurados em 2005**

- afirma que, na hipótese de manutenção da exigência, devem ser abatidos os saldos credores de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS do valor apurado. Afirma não se poder negar o direito aos créditos que detinha em relação a esses tributos, que

deverão ser abatidos do valor lançado. Afirma que também deverá ser feito o cálculo da base de incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido quanto às multas de natureza compensatória, porquanto o auto de infração se deu sem ser feito esse cálculo.

#### **Diligências**

- solicita: 1) envio de ofício ao Banco do Brasil, agência 3407-X, requisitando documentos relativos aos depósitos, transferência, etc. listados às fls. 6.9436.950 e, após obtida a resposta, requer a realização de perícia nos valores recebidos, de forma a excluir os depósitos de origem proveniente de valores que não lhe pertencem, ou ainda de valores provenientes de suas próprias contas correntes, além de qualquer outro valor que não deva ser objeto de tributação. Indica e qualifica seu perito.

Em 04/05/2012, por meio da petição de fls. 7.195, a impugnante solicitou a juntada do expediente de fls. 7.1967.198, emitido pela Cooperativa de Crédito de Livre Admissão do Norte do Paraná – SICOOB Norte do Paraná, veiculando informações relativas aos créditos nele detalhados.

É o relatório.

A maioria da Turma Julgadora acolheu parcialmente argumentos, excluindo da base tributável créditos bancários oriundos de transferências de contas de mesma titularidade. O voto divergente da Turma foi *por acolher as alegações formuladas contra a desclassificação da escrita e o arbitramento do lucro*. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

ARBITRAMENTO. ESCRITA IMPRESTÁVEL.

Impõe-se o arbitramento do lucro quando constatada a imprestabilidade da escrita do contribuinte para a apuração de seus resultados.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO SEM ORIGEM COMPROVADA. TRANSFERÊNCIAS DE CONTAS DO MESMO TITULAR. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Depósitos bancários cuja origem não restem comprovados mediante documentação idônea caracterizam receitas omitidas. Devem, contudo, ser excluídos valores creditados provenientes de outras contas do mesmo titular. A comprovação respectiva compete ao titular da conta.

MULTA QUALIFICADA. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA EM CONTA DE INTERPOSTA PESSOA.

A utilização de conta bancária pertencente a interposta pessoa é circunstância que evidencia o propósito de ocultar a ocorrência dos fatos geradores tributários, determinando assim a imposição de multa de ofício qualificada, a ser exigida do verdadeiro titular dos recursos movimentados.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS PROCRASTINATÓRIAS.

Não se defere o pedido de realização de diligências e perícias quando, além de meramente procrastinatórias, não tiver sido demonstrada de forma objetiva sua necessidade, e tampouco formulado os quesitos relativos à perícia.

DECORRÊNCIA.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, o que restar decidido no lançamento matriz, relativo ao IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ COM BASE NO LUCRO ARBITRADO. INCOMPATIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NÃO CUMULATIVA DO PIS/PASEP E COFINS.

Por força de comando legal expresso, é vedada a tributação pelo regime da não cumulatividade para as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ COM BASE NO LUCRO ARBITRADO. INCOMPATIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NÃO CUMULATIVA DO PIS/PASEP E COFINS.

Por força de comando legal expresso, é vedada a tributação pelo regime da não cumulatividade para as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A ciência da decisão de 1ª instância foi promovida por edital (e-fls. 7216/7223) e, na ausência de recurso, foi lavrado termo de preempção e promovida a inscrição em Dívida Ativa da

União (e-fls. 7224/7241). Contudo, representante da Procuradoria da Fazenda Nacional assim se manifestou acerca deste proceder (e-fl. 7243/7244):

A contribuinte Smell Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, representada pela sócia Enói Clotilde Bonissoni Izumi, ajuizou a ação n. 5005606-64.2013.404.7001, perante a 2ª Vara Federal de Londrina, discutindo a validade da constituição do crédito tributário objeto deste processo administrativo n. 11634.720852/2011-48.

Alegou que a empresa se encontra inativa de fato (apesar de ativa perante os cadastros da RFB) desde 2006, quando teria ocorrido um suposto golpe praticado pelo sócio Moacyr Soares dos Santos. Alegou também que, no transcorrer do processo, todas as intimações fiscais foram direcionadas à sócia Enói Clotilde Bonissoni Izumi, ou a seu procurador, o advogado dr. Eduardo Ayres Diniz de Oliveira. No entanto, a intimação referente ao julgamento de impugnação administrativa à Delegacia de Julgamento foi feita por edital.

Em seu entendimento, a intimação é nula, pois o caso não comportava a aplicação do art. 23, §1º, III do Decreto 70.235/72, que regulamenta a expedição do ato por edital.

Em análise do processo administrativo, assiste razão à contribuinte.

No Relatório de Diligência Fiscal, fls. 06/07, os Auditores-Fiscais narraram que a tentativa de intimação da empresa, no seu endereço cadastral (Rua Dom Fernando, 220, Aeroporto, Londrina), foi frustrada, de modo que empreenderam diligência para tentar intimar o sócio-gerente Moacyr Soares dos Santos, no endereço Rua João Wiclif, 447, ap. 1503, edifício Central Park.

No entanto, a diligência também foi frustrada, tendo em vista que o mencionado sócio já havia se mudado do local, tendo vendido o imóvel a terceiro.

Diligenciaram em busca de outros sócios da empresa, tendo encontrado a sra. Enói Clotilde Bonissoni Izumi para dar ciência da abertura da ação fiscal.

Em fls. 386 do PA, a sócia citada apresentou manifestação, por meio do advogado citado, constituído pela procuração anexada, com poderes específicos para representá-la perante a RFB. Requereu que as intimações fossem enviadas ao endereço do advogado, que na época era Av. Higienópolis, 32, sala 602, Londrina.

Atualmente, conforme informação no processo judicial, o endereço do advogado é Rua Farrapos, 201, Jardim Canadá, Londrina.

Há diversas intimações no processo feitas na pessoa do procurador, como em fls. 2723/2725, 4079/4081, 4537/4539, 4566/4568, 4590/4672, 4744/4747, 4748/4749, 4752/4755. A ciência do auto de infração também foi procedida na pessoa do procurador, como se vê em fls. 6849/6904, que inclusive apresentou a impugnação ao auto.

No entanto, a intimação acerca do julgamento da impugnação pela DJ foi endereçada ao antigo endereço da empresa, sendo que já constava do processo a informação de que tal endereço não seria válido.

Por esse motivo, a intimação deveria ter sido direcionada ao endereço da sócia Enóí Clotilde Bonissoni Izumi, ou a seu representante dr. Eduardo Ayres Diniz de Oliveira.

O defeito evidente da intimação invalida a constituição definitiva do crédito tributário.

Deste modo, dentro do contexto do controle de legalidade da inscrição em dívida ativa da União (art. 2º, §3º da LEF), PROponho o cancelamento das inscrições objeto deste processo, com o conseqüente reflexo no CADIN (se por outro motivo não estiver inscrito) e o pedido de extinção da execução fiscal correspondente. Bem como o retorno do processo à origem, para que proceda a intimação regular da contribuinte, tanto no endereço da sócia como no novo endereço do advogado, acima mencionado (Rua Farrapos, 201, Jardim Canadá, Londrina).

Nova intimação foi dirigida à Rua Santos, nº 777, apto. 502, Centro, Londrina/PR e recebida em 27/04/2017 (e-fl. 7252). Já a intimação dirigida ao endereço indicado no despacho acima foi recebida em 02/05/2017 (e-fl. 7260). O recurso voluntário foi interposto pelo patrono antes indicado em 23/05/2017, que se declarou cientificado em 27/04/2017 (e-fls. 7263/7285).

Preliminarmente argui prescrição intercorrente e pleiteia a extinção do crédito tributário, argumentando que apesar da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, *a Constituição Federal assegura a todos a duração razoável do processo, seja ele administrativo ou judicial*, e o princípio da moralidade não permite *que a Administração permaneça inerte, sem impulsionar o processo pelo tempo que lhe pareça conveniente, enquanto são acrescidos juros e correção monetária ao débito do contribuinte exclusivamente em razão da morosidade para proferir uma decisão*. Cita doutrina, observa que a impugnação foi apresentada em 16/01/2012 e apenas em 27/04/2017 ocorreu a ciência de sua decisão, evidenciando o transcurso de prazo superior a cinco anos *motivado tão somente pela inércia da administração que chegou a arquivar os autos por aproximadamente quatro anos*.

Reitera a arguição de nulidade do lançamento sob o título “Desconsideração da escrituração contábil e inconstitucionalidade do fato gerador”, referindo as constatações fiscais e a decisão de 1ª instância no ponto em que apontou o desacordo da escrituração com os preceitos da Contabilidade, reafirmando a presunção de omissão de receitas com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, e aduz:

Ainda que a escrituração da Recorrente fosse, de fato, inidônea, a identificação de depósitos bancários, de origem não comprovada pelo contribuinte, não pode autorizar a Administração Tributária a constituir seus créditos com base em presunção de omissão de rendimentos. Isso porque o artigo em comento é eivado de inconstitucionalidade formal.

Como já mencionado, o embasamento legal para lavratura do auto de infração encontra-se no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, e não no art. 43 do Código Tributário Nacional, como deveria. O que verdadeiramente ocorreu foi o estabelecimento de novo fato gerador do imposto de renda, qual seja a existência de depósitos bancários de origem não comprovada, violando claramente o artigo 146, III, "a" da Constituição, que exige lei complementar para dispor acerca do fato gerador de impostos, já que a lei nº 9.430/1996 é ordinária.

Ressalta-se, ainda, que devido à relevância da discussão esta matéria está sob análise do Supremo Tribunal Federal, em regime de repercussão geral (RE nº 855649<sup>1</sup>), sendo que aquilo que for definido pelo E. STF deverá vincular, inclusive, a Receita Federal do Brasil, como disciplina a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.

Pelo exposto, a inconstitucionalidade do fato gerador do auto de infração lavrado impõe o reconhecimento de sua nulidade, devendo ser reformado o r. acórdão para que se reconheça que, ainda que a documentação apresentada pela Recorrente tenha sido considerada imprestável a esclarecer os depósitos que deram ensejo ao lançamento, eles não poderiam ter ocorrido em razão da inconstitucionalidade do fato gerador eleito, elencado por uma lei ordinária.

Passa a abordar *o golpe sofrido pela Recorrente e a responsabilidade do sócio administrador pelo crédito tributário*, esclarecendo que:

Conforme narrado em detalhes na impugnação, a Recorrente foi vítima de um golpe, executado pelo ex-sócio que, de fato, era incumbido de sua administração, o Sr. Moacyr Soares dos Santos que, no ano de 2006, efetuou diversas operações sem conhecimento das demais sócias.

Inclusive foi consignado no acórdão "[...] *ser possível que, lamentavelmente, correspondam à realidade, uma vez que o suposto golpista insistiu na não divulgação de seu endereço atual*".

Este senhor era responsável por toda a operação, fato que fica evidenciado pela própria postura de ter passado a manter relação comercial com uma nova sociedade empresária limitada, a Dillon Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, à revelia dos demais sócios.

Apesar do que consta às fls. 15 do acórdão, na qual se afirma que a imensa maioria das transferências feitas para a empresa Dillon foram realizadas pela senhora Enoi Clotilde Bonissoni Izumi, é preciso esclarecer que ela nunca esteve

<sup>1</sup> "IMPOSTO DE RENDA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ORIGEM DOS RECURSOS NAO COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA - INCIDÊNCIA - ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 - ARTIGOS 145, § 1o, 146, INCISO III, ALÍNEA "A", E 153, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - RECURSO EXTRAORDINÁRIO -REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a autorizar a constituição de créditos tributários do Imposto de Renda tendo por base, exclusivamente, valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte no âmbito de procedimento fiscalizatório. (RE 855649 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015)

diretamente ligada à gestão da empresa, assim como não controlava seu cadastro bancário, que estava à disposição do Sr. Moacyr. Ou seja, apesar das transferências terem sido feitas com a senha bancária da Sra. Enoi Clotilde Bonissoni Izumi, foram executadas pelo Sr. Moacyr Soares dos Santos, pessoalmente.

Ademais, salienta-se que pelo quadro fático atual é possível verificar a veracidade das alegações quanto ao golpe sofrido. A Recorrente é alvo de inúmeras ações judiciais de instituições financeiras e fornecedores; contra ela também foram lavrados autos de infração do Fisco Estadual. Por outro lado, aquele que era seu ex-sócio administrador, Moacyr Soares dos Santos, continua exercendo atividades empresariais, tendo inclusive constituído outra sociedade limitada, como já informado na impugnação, cujo denominação social é RODHAL DISTRIBUIDORA DE HIGIENE E ALIMENTOS LTDA. CNPJ 08.707.890/0001-88), com sede no Município de Cabedelo, Estado da Paraíba.

Ressalta-se que as demais sócias, após o péssimo episódio representado por este golpe, nunca mais se dedicaram a atividades empresariais e ainda precisam lidar com as inúmeras ações judiciais e autos de infração resultantes da gestão do ex-sócio administrador citado.

Verdadeiramente, estas sócias figuram como terceiras prejudicadas pelas condutas do Sr. Moacyr. Basta a análise do corrente contexto acima narrado para que se constate que este dirigente atuava exclusivamente em benefício próprio, contra os interesses da pessoa jurídica, a ora Recorrente.

Contudo, a autoridade administrativa considerou que "*[...] mesmo que lesivos, os atos foram praticados por sócio detentor dos poderes correspondentes, livremente concedidos pelos demais sócios, que não teriam exercido a devida diligência dos seus poderes fiscalizatórios. Não constitui, portanto, óbice à feitura do lançamento fiscal.*"

Foi lembrado, portanto, o encargo de fiscalização que as outras sócias possuíam, mas não se pode olvidar a própria responsabilidade do sócio administrador pelos atos praticados infringindo a legislação tributária.

Assim, neste caso, para a determinação da responsabilidade tributária é imperiosa a aplicação do art. 135, III, do CTN que assim dispõe:

[...]

É preciso ponderar que, se mantido o entendimento de que existe inidoneidade na contabilidade e que ocorreram remessas de numerários da Recorrente para a empresa Dilon (caracterizando omissão de receitas), estes fatos não poderiam passar despercebidos ao sócio administrador da empresa.

Isso porque na qualidade de administrador, além do dever de conhecimento dos fatos, ele possui interesse direto na ocorrência dos fatos geradores das

obrigações tributárias de sua empresa que deixaram de ser adimplidas, já que pode ser responsabilizado por elas.

É da sociedade o ônus da prova de que os atos foram praticados pelos administradores fora dos limites de sua competência e contra os interesses e finalidades da pessoa jurídica. A Auditora Fiscal da RFB Maria Lucia Aguilera<sup>2</sup> ainda esclarece que "somente depois de caracterizada a inexistência de patrimônio do contribuinte para adimplir a obrigação é que se instaura a exigibilidade do crédito tributário em relação aos responsáveis. Relevante anotar que isso não ocorre apenas na fase de execução judicial, podendo se caracterizar na cobrança administrativa".

Pois bem, como já noticiado na resposta à intimação, existe contra a Recorrente um Pedido de Falência (autos nº 0035700-33.2007.8.16.0014, em trâmite perante a 8ª Vara Cível da Comarca de Londrina), ajuizado no ano de 2007, ou seja, no ano seguinte ao golpe sofrido. É requisito do pedido de falência a inviabilidade econômica da empresa, revelada por seu estado de insolvência.

Assim, resta evidente que após as diversas transferências bancárias infundadas, dentre outros atos fraudulentos praticados pelo ex-sócio administrador Moacyr Soares dos Santos (que controlava, inclusive, o cadastro bancário da Sra. Enoi), a Recorrente não possui patrimônio para arcar com todas as suas obrigações, devendo a responsabilidade pelos créditos recair sobre seu sócio administrador.

Maria Lúcia Aguilera<sup>3</sup> ainda assevera o seguinte:

Grosso modo, pode-se dizer que **o lançamento não se encontra regularmente formalizado, quando a obrigação tributária é constituída em face de:** (i) pessoas físicas mortas ou de pessoas jurídicas extintas, sem observância das regras de responsabilidade por sucessão previstas nos arts. 129 a 133 do CTN; (ii) **pessoas físicas ou jurídicas sem patrimônio suficiente para responder pelo crédito tributário, e sem a observância das regras de responsabilidade de terceiros, previstas nos arts. 134 e 135 do CTN;**

Diante disso, considerando que o auto de infração foi lavrado apenas em 2011, quando já havia sido ajuizado Pedido de Falência da Recorrida, e que apenas ela figura como sujeito passivo neste auto, é evidente sua irregularidade.

Por todo o exposto, requer seja reformado o r. acórdão para que seja reconhecida a responsabilidade tributária do sócio administrador Moacyr Soares dos Santos, autor das condutas ilícitas que foram determinantes para o atual estado de insolvência da Recorrente. Anulando-se, assim, o auto de infração referido para que um novo seja lavrado com Termo de Sujeição Passiva Solidária, no intuito de

<sup>2</sup> AGUILERA, Maria Lúcia. *A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o Caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores*. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER Marcos Vinícius (coord.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 129.

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 142

determinar a correta definição do polo passivo da relação jurídico-tributária, dar maior garantia ao crédito e, ainda, facultar ao Sr. Moacyr o exercício do contraditório e ampla defesa na esfera administrativa.

Prossegue se manifestando contra a desconsideração da escrituração contábil, questionando os termos da decisão de 1ª instância e argumentando que:

Entretanto, é preciso salientar que estas irregularidades não colocam em risco a contabilidade como um todo para que fosse desconsiderada em sua integridade. Ademais, a Recorrente foi alvo de fiscalização pela administração tributária estadual e sua contabilidade não foi desconsiderada.

Destaca-se também que um dos julgadores do acórdão impugnado, Ney Kazuo Kusakariba, votou pelo acolhimento das alegações formuladas contra a desclassificação da escrita e arbitramento do lucro. Ou seja, não houve unanimidade na gravosíssima atitude de desconsiderar a escrita.

Ainda é importante narrar que a Recorrente nunca tivera sua contabilidade desconsiderada, sendo este episódio do ano de 2006 um fato isolado, o que corrobora com a alegação de ocorrência de golpe naquele ano.

A desconsideração da escrita traz consequências desastrosas, isto porque a apuração de crédito referente às contribuições a Cofins e ao PIS passou a ser de débito, já que a administração tributária efetuou a tributação pelo regime da cumulatividade.

Este auto de infração foi lavrado a partir da presunção de ocorrência de fatos geradores. A administração federal, a partir da desconsideração da escrita fiscal da Recorrente efetuou o lançamento segundo os depósitos localizados em suas contas correntes, ou seja, a partir de cruzamento entre a movimentação financeira e a renda declarada.

Tanto é que, após a apresentação de esclarecimentos na impugnação, com a juntada da correspondência do Banco SICCOB, reconheceu-se que um total de R\$ 126.970,33 havia sido lançado equivocadamente, como consta às fls. 13 do acórdão.

Diante disso, resta evidente a importância das informações prestadas pelas instituições financeiras para elucidar as transferências que geraram o auto de infração, especialmente diante do quadro fático no qual o sócio administrador realizou as fraudes contra a Recorrente e depois desapareceu, deixando-a desprovida de documentação hábil a embasar sua defesa e prestar esclarecimentos.

Contudo, este pedido foi ignorado e no acórdão apenas asseverou-se que "*[...] se ainda assim remanescerem valores que clamem por serem excluídos, a comprovação respectiva incumbe ao titular da conta, ou seja, à própria impugnante.*"

A partir do exposto, resta evidente a necessidade de diligências para o esclarecimento da escrita e não sua desconsideração, pois já foi demonstrado quanto aos créditos do SICCOB que havia um equívoco significativo nos lançamentos efetuados. O mesmo ainda poderá ocorrer em relação aos créditos do Banco do Brasil.

Além disto, em relação a Cofins e ao PIS houve a tributação na forma cumulativa das contribuições, sem que houvesse qualquer norma determinando a apuração desta forma. O correto seria o cálculo na forma da opção de tributação predefinida pela própria Recorrente, que lhe assegurava crédito das entradas das mercadorias para revenda.

No caso, a Recorrente inclusive mantinha crédito das contribuições no ano calendário de 2005 e de 2006 conforme transcrito nas tabelas a seguir, cujas informações já foram devidamente comprovadas pelos recibos de entrega do demonstrativo de apuração de contribuições sociais colacionados à impugnação.

[...]

Nesse ponto, verifica-se que a Recorrente jamais poderia ter sido tributada pelo regime da cumulatividade, pois, conforme disposto na tabela, em momento algum ela esteve em situação de débito. Muito pelo contrário, sempre teve crédito em conta tanto de PIS quanto de COFINS.

[...]

Logo, é completamente descabida a tributação imposta pela administração pelo regime da cumulatividade, quando o correto seria manter a opção de tributação escolhida preteritamente pela Recorrente.

Ressalta que nunca fora fiscalizada, nem teve sua contabilidade descaracterizada desde sua constituição em 14/03/2003, cita doutrina quanto ao ônus da prova em lançamento tributário, e conclui que *não houve suficiente comprovação de que a contabilidade da Recorrente deveria ser descaracterizada, ressaltando-se que a votação não foi unânime neste ponto*. Reporta os Acórdãos nº 1401-001.836 e 101-94.227 que consideram indevido o arbitramento em tais circunstâncias, mormente se, como no último caso, *as receitas omitidas puderem ser devidamente quantificadas, como ocorreu no presente caso*. No mesmo sentido seria o Acórdão nº 101-96.160. E prossegue:

Assim, é preciso salientar que, apesar de se apresentar no acórdão uma série de características as quais a escrita da Recorrente deveria possuir, a principal irregularidade apontada é a existência de lançamentos que têm a própria conta corrente como contrapartida. Desta forma, de acordo com a jurisprudência do Carf, a falta de escrituração de depósitos e transações bancárias não é suficientemente hábil a sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.

A partir do cruzamento entre as movimentações financeiras e apurada declarada é possível que se apure com exatidão as receitas omitidas, quantificam io-as e

adicionando seus respectivos valores ao lucro real do exercício, mas em hipótese al: arbitramento é justificável.

De igual modo, as irregularidades citadas na transcrição às fls. 11 do acórdão, quais sejam a falta de escrituração do livro Registro de Inventário e o extravio de notas fiscais, não são capazes de autorizar o arbitramento ora combatido, conforme segue.

Refere, quanto a este último aspecto, os Acórdãos nº 105-15.819 e 108-07.265, e discorda do arbitramento dos lucros com base em *meras irregularidades* porque *sempre manteve a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais*. Adiciona que a receita estadual aceitou esta mesma escrituração recusada e pede a reforma do acórdão recorrido no ponto em que validou o afastamento da apuração do lucro real, resultando em *tributação excessiva*, especialmente tendo em conta que tal decisão não foi unânime.

Subsidiariamente pleiteia a exclusão de *valores referentes aos depósitos provenientes de contas correntes mantidas pela própria Recorrente*, na forma do art. 42, §3º, inciso I da Lei nº 9.430/96, anotando que:

Informou-se na impugnação que foram feitos pedidos de comprovantes dos depósitos a várias instituições financeiras. Contudo, as diligências realizadas pela própria Recorrente restaram infrutíferas. Em razão dos inconvenientes que o golpe citado gerou também a estas instituições, algumas delas se recusam a cooperar, alegando que não possuem mais os registros solicitados, o que inviabiliza a apresentação da documentação necessária.

Diante disso, é imprescindível a realização da diligência já solicitada na impugnação, qual seja o envio de ofício ao Banco do Brasil, agência 3407-X, requisitando os documentos referentes aos depósitos e transferências listados às fl.s 6.943-6.950; seguida pela perícia dos valores recebidos a fim de que sejam excluídos os depósitos de valores que não lhe pertenciam ou, ainda, dos valores provenientes de suas próprias contas correntes.

Contesta a qualificação da penalidade ponderando que o entendimento expresso na decisão recorrida não pode prevalecer:

Na forma daquilo que já foi exposto em tópico anterior, o sócio administrador tem responsabilidade pessoal pelo crédito tributário em discussão. Nesse sentido, é importante compatibilizar as disposições do já citado art. 135 do CTN com a responsabilidade pessoal por infrações prevista no art. 137 do mesmo diploma legal. Para tanto, novamente é válida lição da Auditora Fiscal da RFB Maria Lúcia Aguilera<sup>4</sup>:

---

<sup>4</sup> AGUILERA, Maria Lúcia. *A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o Caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores*. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER Marcos Vinícius (coord.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 142.

Retomando a interpretação acerca dos pressupostos fáticos para a incidência da responsabilidade pessoal do art. 135, III, em confronto com as disposições do art. 137, III, "c", ambos do CTN, verifica-se que a única distinção a ser estabelecida entre tais preceitos seria de que, no primeiro, a responsabilidade pessoal refere-se genericamente a *crédito tributário* e, no segundo, somente às *infrações*.

Conclui-se que, provado que os administradores atuaram com **excesso de poderes e desvio de finalidade, em benefício próprio e contra os interesses da pessoa jurídica** (art. 135, III), ou que as infrações praticadas decorrem direta e exclusivamente de dolo específico dos diretores, gerentes ou representantes, **contra pessoas jurídicas representadas** (art. 137, III, "c"): responderão os administradores pelos tributos com fundamento no art. 135, 111, e pelas multas com base no art. 137, III, "c", ambos do CTN. (sem destaques no original)

Como já mencionado no tópico que explica a responsabilidade do Sr. Moacyr, sócio administrador da Recorrente, pelos créditos tributários, é evidente que ele agiu em benefício próprio, transferindo valores da conta da Recorrente para a empresa Dillon (fazendo o uso do cadastro bancário da Sra. Enoi e abusando da confiança que lhe fora depositada) para realizar um golpe.

Esta artimanha contribuiu decisivamente para a falência da Recorrente, que hoje responde por vários processos, enquanto o Sr. Moacyr levantou os créditos transferidos para a empresa Dillon e nunca mais foi localizado. Assim, resta evidente que atuou com excesso de poderem e em benefício próprio, prejudicando a pessoa jurídica.

Estes atos ainda impõem que ele seja pessoalmente responsabilizado, com base no art. 137, III, "c"<sup>5</sup> do CTN, pelas multas qualificadas fixadas pela administração tributária no patamar de 150% contra a Recorrente. É certo que houve dolo específico do sócio administrador nas remessas de numerários da Recorrente para a empresa Dillon (e que caracterizaram a omissão de receitas que deu origem ao auto de infração), já que ele intencionalmente realizou tais atos com o fim de desviar esses valores para depois levá-los, desaparecendo sem prestar contas.

Entretanto, o auto de infração dizia respeito à empresa **SMELL DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA**, o que indevidamente foi mantido no r. acórdão. Assim, tem-se que a multa majorada deve ser aplicada a quem, de fato, praticou tais ações. No entanto, na remota hipótese de que não seja reconhecida a responsabilidade do Sr. Moacyr por tais atos praticados em sua gestão, dever-se-ia aplicar a multa à empresa **DILON DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS**

<sup>5</sup> Art. 137. A responsabilidade é pessoa ao agente:

[...]

III- quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

[...]

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

**ALIMENTÍCIOS LTDA**, (CNPJ 07.019.027/0001-75), como já explanado na impugnação, empresa constituída pejo ex-sócio administrador com a única finalidade de aplicar o golpe narrado. (*destaques do original*)

Destaca que tal irregularidade não foi cometida pela Contribuinte, que não pode ser responsabilizada por atos praticados por terceiros, cita doutrina e defende que a penalidade seja endereçada ao verdadeiro infrator, *seja ele seu ex-sócio gerente ou a empresa por ele criada com a finalidade única de movimentar os recursos financeiros subtraídos da Recorrente*.

Inclusive é preciso salientar que a Recorrente sequer detém condições para fazer sua defesa quanto à existência de dolo ou não nas operações mencionadas como fraudulentas da DILON, porque não as praticou e sequer sabia da existência daquela empresa. Por outro lado, não há no processo, em momento algum, qualquer atitude da Recorrente que pudesse lhe ser considerada dolosa na prática de fraude. Veja-se:

- A Recorrente atendeu a todas as intimações;
- A Recorrente prestou todos os esclarecimentos solicitados;
- A Recorrente apresentou todos os documentos que possuía.

Como visto, nenhum de seus atos de presta à comprovação de dolo e o Conselho de Contribuintes, em diversos julgamentos, já assentou a necessidade de confirmação do intuito de fraude para aplicação da multa majorada.

[...]

Cita vários acórdãos deste Conselho, invoca doutrina acerca de falhas comuns ocorridas em lançamentos, e conclui que *não compete à Recorrente o pagamento dos valores devidos a título de imposto de renda, assim como é indevida a aplicação das multas qualificadas a ela, devendo ser reformado o r. acórdão impugnado*.

Na eventualidade de prevalecer alguma cobrança, requer sejam *abatidos os saldos credores de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do valor apurado contra a Contribuinte*. Também pleiteia que *seja feito o cálculo da base de incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido quanto às multas de natureza compensatória, já que a lavratura do auto de infração se deu sem ser feito este cálculo*. Neste sentido cita a resposta 354 de uma edição do “Perguntas e Respostas” extraído do site da Receita Federal e reporta doutrina.

Finaliza pleiteando o reconhecimento da prescrição intercorrente e:

b) caso não seja acolhida a tese anterior, reconheça-se a nulidade do auto de infração ante a inconstitucionalidade do fato gerador eleito; ou ainda pela incorreta definição do sujeito passivo, já que o ex-sócio administrador da Recorrente, Sr. Moacyr Soares dos Santos deve ser pessoalmente responsabilizado pelo crédito tributário decorrente do golpe aplicado, na forma do art. 135, III, do CTN.

c) na remota hipótese de que não se reconheça a improcedência do lançamento na forma dos itens anteriores, requer-se o julgamento de improcedência total do lançamento, reformando-se o r. acórdão nº 06-37.143 com o (i) acolhimento das alegações de impossibilidade de desconsideração da escrituração contábil; (ii) seja reconhecida a necessidade de exclusão dos depósitos das contas correntes da própria Recorrente da base de cálculo arbitrada, assim como a imprescindibilidade da realização das diligências informadas; (iii) seja declarada indevida a multa qualificada aplicada à recorrente, imputando-a ao seu ex-sócio administrador, na forma do art. 137, III, "c" do CTN ou à empresa Dillon, utilizada por ele para consecução da fraude; (iv) se ainda houver valor remanescente a ser cobrando, seja reconhecido o direito de compensação das bases de cálculo negativas de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins apurados em 2005

## VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora

Em consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 4ª Região constata-se que na citada Ação Ordinária nº 5005606-64.2013.404.7001/PR foi deferida antecipação de tutela nos seguintes termos:

1. Trata-se de ação proposta em face da União (Fazenda Nacional), visando, em sede de cognição sumária, a concessão de tutela antecipada com o fim de que *'seja feita a intimação da autora, de forma pessoal, ou postal, na pessoa da sócia Enoi Clotilde Bonissoni Izumi, com endereço a Rua Santos, nº 777, ap. 502, nesta cidade de Londrina-PR, CEP.: 86.020.041 ou ainda, por seu procurador constituído no PAF, com o mesmo teor da intimação nº 842/2012 constante à folha 7216 do PAF, restabelecendo o trâmite do PAF com a abertura de prazo de 30 dias para pagamento com redução da multa em 30%, ou ainda, interposição de Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, tudo nos termos do artigo 273 do Código de Processo Civil e com a devida suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 151, inciso III e IV do Código Tributário Nacional'* (ev.1, pet1), sob o fundamento de nulidade da *'intimação por edital acerca do acórdão nº 0637.143 proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA no PAF nº 11634.720852/2011-48 e todos os atos subsequentes'*.

Tenho que, em juízo provisório, há verossimilhança nas alegações da parte autora. Isso porque, conforme se constata no Proc. Adm.21, anexado ao ev.1, p.385, o ilustre advogado Dr. Eduardo Ayres Diniz de Oliveira expressamente requereu que *'as futuras intimações sejam endereçadas ao endereço do procurador que esta subscreve, sito a Avenida Higienópolis, nº 32, sala 602, na cidade de Londrina, Estado do Paraná, CEP.: 86.020-080'*. Tomou, ainda, o citado advogado o cuidado de acostar na sequência procuração ad judicium et extra com poderes para

representação especialmente perante a Receita Federal do Brasil (p.386 do PA referido). Como se denota, houve expresso pedido para que a intimação fosse direcionada à pessoa de advogado regularmente constituído nos autos administrativos.

Com efeito, independente de outro fundamento, só por só esse garante, ao menos por ora, o reconhecimento da verossimilhança da alegação da parte autora, como acima restou averbado, extraindo-se o prejuízo da efetiva pela perda do direito de recorrer, bem como dos consectários inclusive com percussão na esfera criminal.

No entanto, estou que resta suficiente para preservação da efetividade do julgamento final em cognição exauriente, **a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até ulterior deliberação do juízo, desde sua constituição definitiva, inclusive.**

Destarte, com fundamento no art. 5º, LIV, da CF, **DEFIRO PARCIALMENTE A TUTELA ANTECIPADA** para o fim destacado na forma da fundamentação.

2. **Indefiro a gratuidade de justiça**, pois é entendimento deste Juízo que pessoas jurídicas com fim lucrativo não faz jus à benesse legal. Determino o recolhimento das custas em 30 dias, sob pena de extinção.

3. Descumprido item 2, venham-me para sentença.

4. Sem prejuízo, cite-se a União (PFN), devendo nessa oportunidade já requerer justificadamente as provas que pretende produzir.

5. Com a resposta, à parte autora para réplica, devendo justificar provas.

6. Em seguida, tornem-me conclusos. *(destaques do original)*

Posteriormente foi editada a seguinte sentença:

Trata-se de ação anulatória proposta por Smell Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda. contra a União objetivando, in verbis:

*'(...) seja julgado totalmente procedente o pedido, confirmando a antecipação tutela concedida, anulando a intimação por edital acerca do acórdão nº 0637.143 proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA no PAF nº 11634.720852/2011-48 e todos os atos subsequentes, de forma que nova intimação seja feita a autora, restabelecendo-se o trâmite do Processo Administrativo Fiscal a partir de então nº 11634.720852/201148 mantendo-se suspensa a exigibilidade do suposto crédito tributário (artigo 151, inciso III do CTN) enquanto houver o referido trâmite administrativo'.*

Para tal desiderato, alegou que, ao tomar ciência da instauração do PAF 11634.720852/2011-48, constituiu advogado e requereu expressamente que todas as futuras intimações fossem endereçadas a seu procurador, já que encerradas as atividades da empresa. Não obstante, houve posterior tentativa de

intimação em endereço antigo, o que levou à intimação por edital da constituição do crédito tributário, sendo cerceado seu direito de interpor recurso ou pagar.

Deferida em parte a tutela antecipada para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Ao ser citada, a União reconheceu a procedência do pedido da parte autora.

Em réplica, o autor requereu seja julgado procedente o pedido, na forma do art. 269, II, do CPC, condenando a ré aos ônus sucumbenciais.

Vieram os autos anotados para sentença.

**É o relatório! Decido:**

### **FUNDAMENTAÇÃO**

Verifica-se que, com o ajuizamento da presente ação, a União reconheceu a procedência do pedido aduzido, nos seguintes termos:

*'(...) reconhece o pedido da autora para retomar o processo administrativo do ponto em que houve a intimação irregular, informando que já foram tomadas as providências para o cancelamento das inscrições em Dívida Ativa da União objeto do mencionado processo administrativo'.*

Inafastável, portanto, o reconhecimento da procedência do pedido da parte autora, sendo anulada a intimação irregular.

Passo, desde logo, ao dispositivo.

### **DISPOSITIVO**

Ante o exposto, na forma do art. 269, inciso II, do CPC, **julgo procedente** o pedido, para declarar a nulidade da intimação da parte autora no processo administrativo 11634.720852/2011-48 e, por conseguinte, da posterior constituição do crédito tributário em seu desfavor, na forma da fundamentação.

Sem custas remanescentes, diante da isenção legal da União, que deverá, contudo, reembolsar as custas iniciais arcadas pela parte vencedora, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei 9.289/96.

Pela sucumbência e pelo princípio da causalidade, condeno a União ao pagamento de honorários advocatícios, os quais, sopesados os critérios legais, fixo em R\$ 2.000,00, atualizados pelo IPCA-e até efetivo adimplemento.

Registre-se. Publique-se. Intimem-se.

Transitando em julgado, arquivem-se.

Por outro lado, havendo recurso, presentes os pressupostos legais, notadamente a tempestividade e o preparo, os quais deverão ser verificados pela Secretaria, recebo-o, desde logo, em seus regulares efeitos, determinando, por conseguinte, a intimação da parte recorrida para manejo de contrarrazões com a posterior remessa dos autos ao e. TRF da 4ª Região. *(destaques do original)*

O trânsito em julgado está registrado em 07/10/2013. Em 02/06/2014 foi proferida sentença de extinção da execução contra a Fazenda Pública. Houve uma primeira baixa definitiva em 10/07/2014, mas a movimentação processual foi reativada outras vezes para regularização do pagamento determinado, até o último registro de baixa definitiva em 19/07/2018.

Assim, como o patrono da Contribuinte reconheceu a ciência com base na intimação dirigida ao endereço indicado para a sócia Enoi Clotilde Bonissoni Izumi, em 27/04/2017, em conformidade com a determinação judicial, e interpôs o recurso voluntário em 23/05/2017, restam atendidos os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser CONHECIDO o recurso.

Com respeito à arguição de prescrição intercorrente, deve ser aplicado o entendimento vinculante assim fixado no âmbito do CARF:

Súmula CARF nº 11

Aprovada pelo Pleno em 2006

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002 Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003  
 Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005  
 Acórdão nº 107-07733, de 11/08/2004 Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995  
 Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996 Acórdão nº 203-04404, de 11/05/1998  
 Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2003

Isto porque, nos termos do art. 174 do CTN, o prazo prescricional não tem curso enquanto não verificada a constituição definitiva do crédito tributário, condição que não se perfaz enquanto possível a interposição ou pendente de apreciação recurso administrativo que, previsto em lei reguladora do processo tributário administrativo – como é o recurso voluntário estipulado no art. 33 do Decreto nº 70.235/72 – suspende a exigibilidade do crédito tributário discutido até que se verifique a decisão definitiva prevista no art. 42 do mesmo diploma legal.

Não se ignora que a Lei nº 11.457/2007, editada depois de referido enunciado, inovou ao disciplinar o tema, mas apenas prescreveu em seu art. 24 que *é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, sem estipular consequências para a inobservância deste dever*. Note-se que nem mesmo nos parágrafos deste dispositivo, vetados por ocasião da sanção presidencial, havia tal previsão. As razões de veto foram assim expressas:

**§§ 1º e 2º do art. 24**

“Art. 24. ....

§ 1º O prazo do caput deste artigo poderá ser prorrogado uma única vez, desde que motivadamente, pelo prazo máximo de 180 (cento oitenta) dias, por despacho fundamentado no qual seja, pormenorizadamente, analisada a situação específica do contribuinte e, motivadamente,

§ 2º Haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 (cento e vinte) dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte.”

### **Razões do veto**

“Como se sabe, vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Não obstante, a esfera administrativa tem se constituído em via de solução de conflitos de interesse, desafogando o Poder Judiciário, e nela também são observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual a análise do processo requer tempo razoável de duração em virtude do alto grau de complexidade das matérias analisadas, especialmente as de natureza tributária.

Ademais, observa-se que o dispositivo não dispõe somente sobre os processos que se encontram no âmbito do contencioso administrativo, e sim sobre todos os procedimentos administrativos, o que, sem dúvida, comprometerá sua solução por parte da administração, obrigada a justificativas, fundamentações e despachos motivadores da necessidade de dilação de prazo para sua apreciação.

Por seu lado, deve-se lembrar que, no julgamento de processo administrativo, a diligência pode ser solicitada tanto pelo contribuinte como pelo julgador para firmar sua convicção. Assim, a determinação de que os resultados de diligência serão presumidos favoráveis ao contribuinte em não sendo essa realizada no prazo de cento e vinte dias é passível de induzir comportamento não desejável por parte do contribuinte, o que poderá fazer com que o órgão julgador deixe de deferir ou até de solicitar diligência, em razão das conseqüências de sua não realização. Ao final, o prejudicado poderá ser o próprio contribuinte, pois o julgamento poderá ser levado a efeito sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria.”

Ausente norma legal que imponha a extinção do crédito tributário por decurso do prazo previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007, tal dispositivo legal se presta, apenas, a conferir aos interessados o direito de ver seu recurso apreciado no prazo legal.

Adicione-se, ainda, que o art. 1º, §1º da Lei nº 9.873/99, frequentemente citado acerca desta temática, é dispositivo legal pré-existente à edição da Súmula CARF nº 11 e que, com a atualização promovida pela Lei nº 11.941/2009, claramente não se refere a créditos tributários:

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à

legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

§ 2º Quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, a prescrição rege-se pelo prazo previsto na lei penal.

Art. 1º-A. Constituído definitivamente o crédito não tributário, após o término regular do processo administrativo, prescreve em 5 (cinco) anos a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Esclareça-se, por fim, que a impugnação apresentada pela Contribuinte em 16/01/2012 foi apreciada em 31/05/2012, sendo a ciência desta decisão inicialmente providenciada em 24/08/2012 e somente renovada em 27/04/2017, em razão da prevalência da decisão judicial que, com a concordância da representação da Procuradoria da Fazenda Nacional, reformou a interpretação extraída pela autoridade local do que dispõe o art. 23 do Decreto nº 70.235/72 e, em razão de circunstâncias específicas do caso concreto, determinou que se persistisse na intimação pessoal ou postal à sócia da Contribuinte e ao seu advogado constituído nos autos. A Contribuinte, portanto, deixa de considerar em sua contagem de prazo de inércia, para fins de arguição da prescrição intercorrente, a inscrição do débito em Dívida Ativa da União em 30/11/2012 e o cancelamento desta inscrição apenas em 28/05/2013, em face da conduta determinada pela Procuradora da Fazenda Nacional para intimação da Contribuinte nestes autos, ao final consubstanciada em sentença transitada em julgado em 07/10/2013.

Estas as razões para REJEITAR a arguição de prescrição intercorrente do crédito tributário aqui constituído.

A Contribuinte argui a nulidade do lançamento em razão da *inconstitucionalidade do fato gerador*, vez que pautado no art. 42 da Lei nº 9.430/96, dispositivo que, em seu entendimento, destoa do exposto no art. 43 do CTN, e acaba por estabelecer um novo fato gerador para o imposto de renda sem a necessária edição de Lei Complementar.

Para além do que dispõe a Súmula CARF nº 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*), cabe anotar que a citada discussão do tema, em sede de repercussão geral, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 855.649, teve desfecho favorável à União Federal, nos termos da ementa da decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal de 03/05/2021, transitada em julgado em 01/06/2021 e assim ementada:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a *Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996*. Sustenta o recorrente que o art. 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária.

2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que *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*.

3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.

4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular.

7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”.

Assim, também deve ser REJEITADA a arguição de nulidade do lançamento porque fundamentado no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

A Contribuinte relata o que denomina “golpe sofrido pela Recorrente” e afirma a irregularidade do lançamento sem imputação de responsabilidade tributária ao sócio administrador Moacyr Soares dos Santos, demandando a anulação do lançamento *para que um novo seja lavrado com Termo de Sujeição Passiva Solidária, no intuito de determinar a correta definição do polo passivo da relação jurídico-tributária, dar maior garantia ao crédito e, ainda, facultar ao Sr. Moacyr o exercício do contraditório e ampla defesa na esfera administrativa*.

Desde o início do procedimento fiscal, desenvolvido em face da também sócia-gerente designada nos atos societários da Contribuinte – Enoi Clotilde Bonissoni Izumi – a autoridade lançadora teve presente as informações de que *a empresa teria sido lesada por seu sócio-gerente, sr. MOACYR SOARES DOS SANTOS, cujo paradeiro, à época, seria desconhecido*. A sócia-gerente que acompanhou o procedimento fiscal disse que *jamais teria participado da gestão da empresa*, mas apresentou livros fiscais e contábeis, declarações entregues ou elaboradas – com respeito à DIPJ/2007 alegou que *a exigência de certificação digital para sua transmissão impediria a sua entrega, visto que seu sócio-gerente MOACYR SOARES DOS SANTOS encontra-se em “local desconhecido”*. O sócio-quotista Shogo Izumi também compareceu à Unidade de origem para assinatura dos livros antes apresentados, apresentou mídias digitais e informou a *impossibilidade de apresentação dos comprovantes de origem dos depósitos bancários visto terem sofrido um golpe praticado pelo sócio Moacyr Soares dos Santos*. O procurador signatário das defesas, que também atuou no procedimento fiscal, apenas apresentou alguns comprovantes de transferências bancárias, repetindo a ocorrência do *“golpe” sofrido pela sociedade empresária*.

A primeira resposta às intimações fiscais, formulada pelo mencionado patrono, trouxe consignado que:

Primeiramente, registre-se que as sócias da notificada, as Sr<sup>as</sup>. Enoi Clotilde Bonissoni Izumi, Yumiko Otaguiri Izumi, Maria Aparecida Tamaki Izumi e Ruth Mendes da Rocha Izumi, sofreram um golpe praticado pelo próprio sócio-administrador, Sr. Moacyr Soares dos Santos, sendo que ele desde que finalizou seu golpe, está em lugar incerto e não-sabido, sendo seu paradeiro desconhecido até a presente data.

Entre os diversos atos fraudulentos contrários à lei e ao contrato social praticados pelo sócio-administrador Moacyr Soares dos Santos podem-se citar que foram procedidas diversas retiradas em dinheiro das contas da empresa, houve transferências bancárias infundadas, despesas indevidas, emissões de títulos sem origem, entre outras.

É necessário deixar registrado, que a Sra. Enoi Clotilde Bonissoni Izumi, consta no contrato social da notificada como sócia-administradora, porém nunca desempenhou tal função, ou seja, era sócia-administradora somente por constar no contrato social, porém não de fato. Toda a coordenação das operações relacionadas à notificada, era centralizada e realizada pelo Sr. Moacyr Soares dos Santos.

Este fato é extremamente importante registrar pois em alguns atos constam o nome da Sra. Enoi, como por exemplo em algumas transações bancárias, porém, isto se deve ao fato de estar ela registrada nas instituições financeiras e as transações serem realizadas pelo Sr. Moacyr em nome dela.

Assim, visto que as sócias que hoje respondem pela empresa, em razão do desconhecimento do paradeiro do real sócio-administrador, não atuavam na

empresa, e não possuíam intimidade com a documentação envolvida, houve enorme dificuldade para localizar a documentação requerida.

Importante registrar que o golpe foi descoberto em agosto de 2006, portanto, no ano de 2006 as atividades da notificada foram apenas parciais, sendo que muitos dos atos fraudulentos foram realizadas neste referido ano.

Desta forma, neste momento serão apresentados os documentos que forma possíveis localizar.

Inicialmente, a notificada deixa de apresentar neste momento o livro de Registro de Entradas, o Livro Razão e o Livro Diário, pois estes livros encontram-se em poder do Sr. Perito Judicial designado nos autos 944/2007, em trâmite perante a 8ª Vara Cível da Comarca de Londrina/PR, processo esse que se trata de um “Pedido de Falência” ajuizada por Perfetti Van Melle Brasil Ltda.

[...]

Na ocasião foram apresentados documentos bancários, Dacon’s até maio/2003 e, com respeito aos documentos comprobatórios de receitas e despesas, apenas registros de contas a pagar de janeiro a junho/2006, além de alguns comprovantes de despesas de março/2006. Posteriormente, foram apresentados os livros que antes estavam retidos na Justiça Estadual e, mais à frente, em 16/09/2010, foi informado que estariam *buscando uma forma de atender esta intimação, sendo que os atuais sócios estão tentando solucionar todas as ausências de informações com a retomada atual da contabilidade – que estava parada desde o golpe que assolou a empresa (arquitetado pelo sócio administrador Moacyr Soares dos Santos)*. Ao final, além de documentos bancários, foi apresentada apenas a DIPJ/2007 impressa e evidências de falta de fundos em contas bancárias em *face ao golpe sofrido*.

A autoridade fiscal realizou diligências para confirmar as *operações de desconto de duplicatas mercantis que, como alegado por uma sócia da empresa SMELL, teriam sido emitidas sem lastro em operações mercantis, e descontadas no Banco do Brasil pelo sócio-gerente MOACYR SOARES DOS SANTOS*, e obteve a informação uníssona de inexistência dos negócios jurídicos. Também demandou diligência para localização do sócio-gerente Moacyr Soares dos Santos que, localizado em seu local de trabalho, afirmou residir na mesma cidade (João Pessoa/PB) com a esposa e que *teria se desligado “informalmente” da empresa SMELL no ano de 2006, por divergências com os demais sócios; apontou outras seis empresas que funcionariam nas mesmas instalações da SMELL, dentre as quais a empresa DILON, frisando que seria tão-somente o responsável pela parte comercial, tocando a seus sócios a administração financeira da sociedade*.

Procedida investigação junto a Dilon Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, pessoa jurídica em nome da qual foi mantida conta bancária que teria sido aberta pelo sócio-gerente da Contribuinte – Moacyr Soares dos Santos – com evidências de “falsificação das assinaturas”, a autoridade fiscal recolheu indícios de sua constituição *motivada unicamente para movimentar recursos financeiros de titularidade e origem desconhecida*, boa parte proveniente de contas da Contribuinte, para a qual também foi destinada a maior parte de seus saques, tendo

sido possível identificar que dois destes saques se destinaram a pagar funcionário e representante comercial da Contribuinte.

Diante da falta de comprovação da origem dos depósitos bancários nas contas de titularidade da Contribuinte e de DILON, a autoridade excluiu apenas *transferências entre as contas de mesma titularidade, inclusive originárias das contas da empresa DILON, devoluções, estornos de lançamento e créditos de origem comprovada (títulos descontados)*. Também foram excluídos do montante de créditos os valores de cheques de DILON em favor da Contribuinte cujo ingresso não foi possível identificar porque, apesar de nominais à Contribuinte, possivelmente foram objeto de operação de desconto a ensejar créditos de valores reduzidos.

Como se vê, a autoridade fiscal teve em conta as circunstâncias específicas relatadas pelos fiscalizados e excluiu os efeitos possíveis do alegado “golpe”, reconhecendo comprovada a origem dos créditos decorrentes de títulos descontados, bem como excluindo valores que embora saídos de DILON em favor da Contribuinte, não encontraram ingressos de valor exato em suas contas bancárias. No Termo de Verificação Fiscal ponderou que:

Releva aduzir que a presente auditoria voltou-se, como em todo procedimento administrativo vinculado, à incansável busca pela verdade material, capilarizada em várias vertentes, desdobramento que culminou na lavratura de diversas intimações a terceiros, prática que se impôs em especial pelos parcos esclarecimentos e documentos apresentados pela empresa fiscalizada, que se restringiu a imputar a responsabilidade por todas as operações a seu ex-sócio MOACYR SOARES DOS SANTOS.

Se porventura as operações de desconto de títulos tenham sido de exclusiva responsabilidade do sócio-gerente MOACYR SOARES DOS SANTOS, agindo com excesso de poderes, é um fato que, à luz da legislação tributária e dentro do escopo do presente procedimento fiscal, nada modifica a sujeição passiva e os demais elementos caracterizadores da obrigação tributária. A bem da verdade, as operações maculadas por essa irregularidade compõem uma ínfima parte da receita tributável da pessoa jurídica, e não perdem tal característica pois o fato gerador da obrigação tributária deve ser interpretado abstraindo-se a validade dos atos jurídicos praticados e os efeitos dos fatos ocorridos.

De outro lado, fato é que Moacyr Soares dos Santos não era o único sócio-gerente que figurou no contrato social da Contribuinte durante o período fiscalizado. A outra sócia-gerente, Enoi Clotilde Bonissoni Izumi, ainda que provasse não ter participado da gestão da empresa, como alegado, assim o fez por escolha própria, omitindo-se no dever de *cuidado e diligência* que o art. 1011 do Código Civil impõe ao administrador da sociedade.

É certo que a disposição contratual vedava atos contrários ao interesse social:

CLÁUSULA OITAVA: A administração da sociedade caberá aos sócios MOACYR SOARES DOS SANTOS e ENOI CLOTILDE BONISSONI IZUMI, com poderes e atribuições de administrador autorizado o uso do nome empresarial, privativa e

individualmente, sendo vedado, no entanto, em atividades estranhas ao interesse social ou assumir obrigações seja em favor de qualquer dos quotistas ou de terceiros, bem como onerar ou alienar bens imóveis da sociedade, sem autorização dos demais sócios.

Mas o que se discute aqui é a desídia com a escrituração contábil e fiscal, motivo da presunção de omissão de receitas e do arbitramento dos lucros. Ademais, a cláusula nona previa retirada pró-labore pelos serviços prestados pelos sócios-administradores à sociedade e a cláusula décima lhes impunha, ao final de cada exercício social, proceder à *elaboração de inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico, cabendo aos sócios, a proporção de suas quotas, os lucros ou perdas apurados*.

Assim, ao tomar conhecimento do alegado “golpe”, supostamente ao final de 2006, a sócia-gerente remanescente deveria ter assumido suas obrigações contratuais e restaurado o controle documental das operações, não podendo se escorar em tais ocorrências para, já em 2010, deixar de apresentar os documentos exigidos acerca das operações desenvolvidas pela Contribuinte até meados do ano-calendário 2006.

Consigne-se, ainda, as ponderações da autoridade julgadora de 1ª instância:

Com respeito às alegações veiculadas no tópico “Do Golpe sofrido pela requerente”, registro ser possível que, lamentavelmente, correspondam à realidade, uma vez que o suposto golpista insistiu na não divulgação de seu endereço atual. Contudo, por outro lado, é estranho que, até onde se sabe, os demais sócios lesados não teriam denunciado a ocorrência na esfera penal. De qualquer forma, ainda que verdadeiras, as alegações, carecem do condão de influir na relação tributária com o Fisco Federal. Com efeito, mesmo lesivos, os atos foram praticados por sócio detentor dos poderes correspondentes, livremente concedidos pelos demais sócios, que não teriam exercido com a devida diligência seus deveres fiscalizatórios. Não constitui o alegado golpe, portanto, óbice à feita do lançamento fiscal.

Mais à frente, quando apreciados argumentos contra a qualificação da penalidade, que se pretendeu direcionar à DILON, a autoridade julgadora de 1ª instância acrescentou que:

É possível que a impugnante não tenha compreendido o lançamento em toda a sua amplitude. Com efeito, a fiscalização deixou claro que, em seu entender, a pessoa jurídica DILON não tinha existência autônoma efetiva, mas era apenas uma espécie de ‘caixa dois’ da impugnante, conforme se vê às fls. 6.825, *verbis*:

*“Os fatos assim narrados não deixam dúvidas quanto à presença de veementes indícios de que a pessoa jurídica em comento tenha sua constituição motivada unicamente para movimentar recursos financeiros de titularidade e origem desconhecida, não encontrando lastro nas operações decorrentes de seu objeto social. Em suma, atuaria apenas como interposta da titular de fato dos recursos creditados em suas contas bancárias, prática que requereu o acesso a seus dados bancários – único meio possível de ser desnudada a verdadeira origem de sua movimentação bancária.” (Grifei).*

É de se ver, portanto, que o Fisco não está aplicando a esta impugnante multa por conduta atribuível à empresa DILON. Pelo contrário, a increpação fiscal é que a impugnante utilizou a empresa DILON como um artifício para ocultar o auferimento de receitas de sua própria atividade. Correta, portanto, a imposição da multa sobre a pessoa que praticou o ato e que era a proprietária dos recursos, e não sobre a pessoa interposta.

Em face das increpações fiscais, caberia à impugnante demonstrar a inexistência de vínculo entre si e a empresa DILON, **o que poderia ser feito facilmente, com a demonstração dos negócios jurídicos que justificaram o expressivo e permanente vai-e-vem de recursos entre as duas.**

Registro, a propósito, que a impugnante afirma (fls. 6.935), que não tem relação alguma com a empresa DILON. Também argumenta (fls. 6.939) *“que as operações comerciais com a DILON, foram relações pessoais feitas pelo sócio-administrador da SMELL, Moacyr Soares dos Santos, que conforme já mencionado no decorrer do PAF, aplicou um imensurável golpe contra a requerente agindo por sua conta e risco.”* E arremata (fls. 6.923) que, ao contrário do alegado pelo Sr. Moacyr Soares dos Santos, este teria passado a manter relação comercial com a sociedade DILON ao **alvedrio dos demais sócios.**

Não alcancei o sentido inequívoco da assertiva, posto que, segundo Aurélio, o vocábulo Alvedrio significa vontade própria. No uso corrente, tem a mesma acepção de talento, arbítrio, etc. Assim sendo, a interpretação literal seria a de que o Sr. Moacyr teria entabulado relação comercial com a aludida sociedade por deliberação dos demais sócios. Contudo, essa interpretação obviamente discrepa da linha adotada pela defesa. Por isso, interpreto as palavras da impugnante substituindo o vocábulo alvedrio por revelia. Contudo, também **não prospera a tese de que a movimentação financeira envolvendo a empresa DILON teria sido feita pelo Sr. Moacyr sem o conhecimento e autorização dos demais sócios.**

Em realidade, **praticamente todas as remessas de numerário da impugnante para a empresa DILON foram feitas pessoalmente pela sócia-administradora Enoi Clotilde Bonissoni Izumi, conforme discriminado exemplificativamente no quadro seguinte:**

[...]

Urge registrar que se encontram reproduzidas às fls. 6.148-6.342 **centenas** de comprovantes de transferências de recursos, **compreendendo a imensa maioria das transferências feitas para a empresa, DILON, e quase todas foram feitas pela Sra. Enoi Clotilde Bonissoni Izumi.** Com efeito, **dentre essas centenas, apenas quatro,** reproduzidas às fls. 6.169-6.172, foram feitas pelo Sr. Moacyr S Santos.

Resta claro que a Sra. Enoi mantinha controle absoluto sobre os valores transferidos para a empresa DILON e por esta movimentados. Não é crível que essa sócia fizesse tantas transferências vultosas para essa pessoa jurídica, ignorando que não se tratava de transações comerciais e sem ter pleno conhecimento da verdadeira destinação dos recursos.

Não encontra respaldo na realidade fática, portanto, a assertiva de que *as operações comerciais com a DILON, foram relações pessoais feitas pelo sócio-administrador da SMELL, Moacyr Soares dos Santos, que conforme já mencionado no decorrer do PAF, aplicou um imensurável golpe contra a requerente agindo por sua conta e risco.* (destaques do original)

A defesa insiste que a sócia-administradora não realizou tais operações e que Moacyr Soares dos Santos teria operado com sua senha pessoal. Contudo, as evidências reunidas somente permitem cogitar que o sócio-gerente teria subtraído patrimônio dos demais sócios, o que poderia ter contribuído para o não pagamento de dívidas operacionais que ensejaram o pedido de falência da Contribuinte, e não desqualifica os depósitos bancários como evidências de operações decorrentes da atividade da pessoa jurídica, com exceção dos créditos decorrentes dos descontos de duplicatas sem substrato real, e cheques nominais à Contribuinte e possivelmente objeto de operação de desconto, a inviabilizar a correspondência com créditos nas contas de titularidade da Contribuinte, os quais, inclusive, foram desconsiderados na quantificação das receitas presumidamente omitidas.

Neste contexto, é imprópria a cogitação que a Contribuinte faz acerca da indispensabilidade da inclusão de Moacyr Soares dos Santos no polo passivo da obrigação tributária aqui constituída. A tese que a Contribuinte invoca, a partir de artigo publicado pela AFRFB Maria Lucia Aguilera<sup>6</sup>, reporta apenas o resumo consignado na conclusão do citado trabalho - *o lançamento não se encontra regularmente formalizado, quando a obrigação tributária é constituída em face de: [...] (ii) pessoas físicas ou jurídicas sem patrimônio suficiente para responder pelo crédito tributário, e sem a observância das regras de responsabilidade de terceiros, previstas nos arts. 134 e 135 do CTN* - e deixa de considerar os fundamentos cuidadosamente construídos para tanto, nos seguintes termos:

#### **V – A responsabilidade “pessoal” do administrador**

Confrontando doutrina e jurisprudência, não se verifica a adoção de um posicionamento uniforme a respeito do tema.

Na literalidade do dispositivo, a responsabilidade dos administradores pelo crédito tributário é “pessoal”. Todavia, cumpre assinalar que tal termo não acrescenta qualquer novo atributo ao conceito de responsabilidade, na medida em que, todos os responsáveis respondem com seu patrimônio pessoal pelo crédito tributário.

Na busca de uma interpretação consentânea com os posicionamentos anteriormente adotados, verificou-se a existência dos seguintes tipos ou designações de responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário: a responsabilidade *solidária* do art. 124 do CTN; a responsabilidade *subsidiária* do art. 134 do CTN; e a responsabilidade *pessoal* do art. 135 do CTN.

Relevante destacar ainda que, nos termos do art. 135, I, do CTN, os responsáveis *subsidiários* elencados no art. 134 do CTN, responderão *pessoalmente* pelo crédito tributário, em caso de comprovação de atuação com excesso de poderes e contra os interesses dos contribuintes originários dos tributos, o que impõe o

<sup>6</sup> AGUILERA, Maria Lúcia. *A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o Caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores*. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER Marcos Vinícius (coord.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

estabelecimento de adequada distinção entre as hipóteses de responsabilidade previstas no art. 134 e 135 do CTN.

A responsabilidade *subsidiária* do art. 134 pode ser imputada quando provado que a impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, decorre de *atos ou omissões* praticados, em regra, pelos administradores de seus bens (pais, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, síndico ou comissário). Por outro lado, para que se configure a responsabilidade pessoal do art. 135 é necessária a prova de que as mesmas pessoas *atuaram com excesso de poderes e contra os interesses dos representados ou titulares dos bens por eles administrados*.

Como as hipóteses de aplicação de um e de outro tipo de responsabilidade são distintas, diferentes também deveriam ser os tipos de responsabilidade prescritos, dando a entender que a responsabilidade *pessoal* dos administradores do art. 135 do CTN não poderia ser entendida como *subsidiária*, sob pena de se estar imputando às mesmas pessoas (art. 134 e art. 135, I), o mesmo tipo de responsabilidade, em situações distintas, ficando sem justificativa jurídica a distinção estabelecida nas hipóteses normativas.

Por outro lado, tendo em conta que, na forma da legislação posta, *a solidariedade não se presume*, mas resulta da lei ou da vontade das partes (art. 265 do Código Civil), não haveria respaldo jurídico para a interpretação de que seria *solidária* a responsabilidade *pessoal* de terceiros, prevista no art. 135 do CTN.

Nesse contexto, a responsabilidade pessoal dos administradores, prevista no art. 135, III, do CTN, somente pode configurar responsabilidade *exclusiva* pelo crédito tributário, devendo ser excluído o contribuinte (devedor originário) do pólo passivo. Todavia, em face de tal conclusão, convém ratificar os posicionamentos anteriormente adotados no sentido de que:

(i) O lançamento poderá ser efetuado diretamente contra a pessoa física dos administradores, competindo, nesse caso, ao Fisco provar o ilícito societário grave e, conseqüentemente, a atuação em benefício próprio e contra os interesses patrimoniais da pessoa jurídica;

(ii) Se o lançamento for efetuado contra a pessoa jurídica, em nome da qual foram praticados todos os atos, não será considerado nulo, porque compete à própria sociedade o ônus da prova da responsabilidade do administrador, que deverá ser incluído no pólo passivo mediante a emissão da CDA, com base na decisão administrativa definitiva, se comprovados os pressupostos fáticos de sua responsabilidade. Nesses casos, como a responsabilidade é pessoal do administrador, não deve a pessoa jurídica figurar no pólo passivo da CDA;

(iii) Se a pessoa jurídica vier a pagar o crédito tributário constituído *ex-officio*, não poderá, com fundamento no art. 135, III, do CTN, solicitar a restituição do imposto, tendo em conta que a responsabilidade de terceiro somente se instaura em face do inadimplemento, o que não ocorreu.

É necessário, por fim, compatibilizar a interpretação a ser dada à responsabilidade pessoal pelo crédito tributário prevista no art. 135, com a responsabilidade pessoal por infrações, prevista no art. 137 também do CTN<sup>7</sup>.

Retomando a interpretação acerca dos pressupostos fáticos para a incidência da responsabilidade pessoal do art. 135, III, em confronto com as disposições do art. 137, III, “c”, ambos do CTN, verifica-se que a única distinção a ser estabelecida entre tais preceitos seria de que, no primeiro, a responsabilidade pessoal refere-se genericamente a *crédito tributário* e, no segundo, somente às *infrações*.

Conclui-se que, provado que *os administradores atuaram com excesso de poderes e desvio de finalidade, em benefício próprio e contra os interesses da pessoa jurídica* (art. 135, III), ou que as infrações praticadas decorrem direta e exclusivamente de *dolo específico dos diretores, gerentes ou representantes, contra pessoas jurídicas representadas* (art. 137, III, “c”): responderão os administradores pelos tributos, com fundamento no art. 135, III, e pelas multas, com base no art. 137, III, “c”, ambos do CTN.

No referido artigo, portanto, pressuposto de que *o lançamento não se encontra regularmente formalizado, quando a obrigação tributária é constituída em face de: [...] (ii) pessoas físicas ou jurídicas sem patrimônio suficiente para responder pelo crédito tributário, e sem a observância das regras de responsabilidade de terceiros, previstas nos arts. 134 e 135 do CTN, é que haja prova de ilícito societário grave e, conseqüentemente, a atuação em benefício próprio e contra os interesses patrimoniais da pessoa jurídica*, e que o fato gerador autuado decorra dessa atuação que constitui *ilícito societário grave*.

Mas, caso o Fisco não alcance esta prova, compreende-se no artigo que o lançamento efetuado *contra a pessoa jurídica, em nome da qual foram praticados todos os atos, não será considerado nulo, porque compete à própria sociedade o ônus da prova da responsabilidade do administrador, que deverá ser incluído no pólo passivo mediante a emissão da CDA, com base na decisão administrativa definitiva, se comprovados os pressupostos fáticos de sua responsabilidade*. Ou seja, se os fatos geradores aqui autuados, em princípio decorrentes de operações da pessoa jurídica que ensejaram os depósitos bancários verificados ao longo do período fiscalizado em contas de sua titularidade ou de DILON, mas vinculadas às suas operações, não forem evidenciados, mediante defesa da pessoa jurídica, como decorrentes de operações ilícitas realizadas pelo sócio-administrador contra a sociedade, o lançamento subsiste válido.

<sup>7</sup> Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Importante anotar que a jurisprudência deste Conselho se consolidou em um sentido mais amplo da responsabilidade tributária fixada no art. 135, III do CTN, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 130

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.605, 1202-00.740, 1302-002.549, 1302-002.788, 1302-003.215, 1401-002.049, 1401-002.888, 2802-00.641 e 3201-002.186.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Fixou-se que a responsabilidade “pessoal” estipulada em tal dispositivo não significa “exclusiva” e não impõe, necessariamente, a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária, prestando-se, sim, a ampliar as garantias do crédito tributário constituído contra a pessoa jurídica cujo gerente atuou *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, que responde com seu patrimônio pessoal, solidariamente com a pessoa jurídica, pelas dívidas tributárias decorrentes de seus atos. Tal discussão, porém, contempla, necessariamente, a prática de atos em nome da sociedade e em seu benefício, e não adentra à forma de constituição de crédito tributário devido em face de fatos geradores praticados *contra a pessoa jurídica, em nome da qual foram praticados todos os atos*.

Assim, na medida em que não há prova de que os depósitos bancários de origem não comprovada, erigidos à condição de indícios de presunção legal de omissão de receitas, representariam operações *contra a pessoa jurídica*, descabe qualquer cogitação de vício no lançamento na ausência de imputação de responsabilidade tributária a Moacyr Soares dos Santos. Como demonstrado, apenas os depósitos oriundos de descontos de duplicadas sem suporte mercantil foram reconhecidos pela Fiscalização como operações *contra a pessoa jurídica*, e assim excluídos da base presuntiva de receitas omitidas.

É certo que tanto o sócio-gerente Moacyr Soares dos Santos, como a sócia-gerente Enoi Clotilde Bonissoni Izumi, poderia integrar o polo passivo da obrigação tributária, caso a autoridade lançadora compreendesse presente atuação na forma do art. 135, III do CTN. Mas a ausência desta acusação adicional em nada afeta a validade do lançamento formalizado contra a pessoa jurídica na condição de sujeito passivo dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento evidenciados com a constatação de omissão de receitas presumidas a partir de créditos ingressados nas contas bancárias operadas ao longo do ano-calendário 2006.

Cabe, assim, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento.

Com respeito à desconsideração de sua escrituração contábil, a Contribuinte primeiro a menciona transversalmente, para afirmar que a rejeição de sua objeção em 1ª instância

resultou na confirmação da exigência pautada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, apontado como inconstitucional. Posteriormente, o tema é aprofundado, destacando-se que as irregularidades mencionadas na decisão recorrida *não colocam em risco a contabilidade como um todo*. Observa-se que houve um voto contrário à desconsideração na Turma Julgadora de 1ª instância e que a receita estadual aceitara sua escrituração.

O arbitramento dos lucros foi fundamentado no art. 530, incisos I e II do RIR/99, ou seja, nas hipóteses de *a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal*. Irrelevante, assim, se o Fisco Estadual, de fato, não questionou a validade de tal escrituração, porque sua imprestabilidade foi afirmada para fins de apuração dos tributos incidentes sobre o lucro, de competência exclusiva do Fisco Federal.

A autoridade lançadora observou que a Contribuinte se encontrava omissa na entrega de DIPJ e que não foram declarados débitos de IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS em DCTF. A DCTF e os Dacon, porém, informavam a opção pela tributação segundo o lucro real anual, bem como apuração de estimativas com base em balancete de suspensão. No curso do procedimento fiscal foi entregue à autoridade lançadora, mas não transmitida para a base de dados da Receita Federal, DIPJ mencionando apuração anual do lucro real.

Os livros Diário e Razão foram apresentados à autoridade fiscal, sendo que o Livro Diário fora autenticado no curso do procedimento fiscal. No exame de seus registros, constatou-se:

- 109 (cento e nove) lançamentos cuja contrapartida era a própria conta;
- Diversos lançamentos a débito de Caixa, mas destinados a conta bancária da empresa DILON e a pessoas físicas;
- Diversas transferências bancárias debitadas em conta junto ao Banco Itaú não contabilizadas, ou registradas como operações a débito e crédito da conta representativa de saldos no Banco do Brasil;
- Registro a débito e crédito de conta representativa de saldos no Banco do Brasil foi identificado como movimentação junto ao Banco Itaú destinada a pagamento de terceiros;
- Lançamentos contábeis de saída da conta representativa de saldos junto ao Brasil, destinada a terceiros, mas sem contrapartida.

A autoridade fiscal infere que tais impropriedades da escrituração contábil decorrem de sua confecção *de uma forma açodada, sem qualquer apuro técnico ou respeito aos princípios contábeis e fiscais previstos na legislação*. Adiciona, ainda, que não foi escriturado o livro Registro de Inventário, *imprescindível para a apuração do lucro real*, bem como que *não foram localizadas as notas fiscais de entrada e saída, imprescindíveis para a comprovação dos custos, despesas e da receita auferida*.

Constata-se, do exposto, que as irregularidades mais minudentemente descritas pela autoridade fiscal são aquelas passíveis de constatação a partir dos poucos documentos de suporte da escrituração por ela alcançados: os extratos bancários da pessoa jurídica fiscalizada e de Dilon Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda.

De fato, sem as notas fiscais de entrada e saída, e sem os registros de estoque no Livro Registro de Inventário, não é possível sequer aferir se apresentavam alguma confiabilidade os registros não financeiros da escrituração, ou mesmo se as demonstrações financeiras foram regularmente elaboradas. Assim, a imprestabilidade da escrituração não pode ser avaliada, apenas, a partir da relevância das irregularidades nos registros da movimentação financeira, inclusive porque a autoridade fiscal não limitou a motivação do arbitramento a esta hipótese, quando invocou os incisos I e II do art. 530 do RIR/99, que assim dispõem:

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

[...]

A Contribuinte pretende desqualificar a acusação fiscal observando que *com a juntada da correspondência do Banco SICOOB, reconheceu-se que um total de R\$ 126.970,33 havia sido lançado equivocadamente*. Mas isto se deu porque foi possível estabelecer a correspondência entre os extratos bancários e qualificar estas ocorrências como transferências entre contas de mesma titularidade. Ou seja, tratava-se de comprovação da origem dependente, apenas, dos extratos bancários e não da escrituração ou de outros elementos que a suportassem.

Não há qualquer demonstração, pela Contribuinte, de que sua escrituração permitiria a elaboração de demonstrações financeiras e a determinação regular do lucro real. Nenhum esclarecimento foi apresentado acerca dos registros contábeis equivocados da movimentação financeira, limitando-se a interessada a requerer diligência junto a instituições financeiras para alcance de documentos que deveriam estar sob sua guarda. Nem mesmo os precedentes invocados pela Contribuinte dispensam os requisitos demandados pelos dispositivos legais invocados pela autoridade fiscal para arbitrar o lucro tributável. Veja-se:

- No Acórdão nº 1401-001.836, consta da ementa transcrita que *a simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo*

*prejuízo ao Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros. Logo, o arbitramento fora motivado, apenas, pela falta de apresentação do LALUR;*

- No Acórdão nº 101-94.227 pondera-se na ementa que *quando as receitas omitidas podem ser identificadas e quantificadas não servem como fundamento para o arbitramento de lucro, e no presente caso sequer as notas fiscais de saída foram apresentadas à Fiscalização;*
- No Acórdão nº 101-96.160 observa-se que *a falta de contabilização de movimentação bancária, embora indique possível omissão de receitas, não é razão bastante para caracterizar a imprestabilidade da escrita e justificar o arbitramento do lucro, ao passo que no presente caso há diversas irregularidades na contabilização da movimentação bancária, para além da falta de apresentação de notas fiscais de entrada e saída, e do Livro Registro de Inventário.*

A Contribuinte pretende resumir os vícios identificados à *existência de lançamentos que têm a própria conta corrente como contrapartida*, e nada diz acerca da precariedade decorrente de registros contábeis desta espécie, ou sobre a falta de documentação de suporte não só dos registros de receitas, mas também de custos e despesas. Quanto à mencionada insuficiência da falta de escrituração do livro Registro de Inventário como motivo para o arbitramento dos lucros, vale observar que o Acórdão nº 105-15.819 trata de extravio daquele livro e da insuficiência de sua ausência, **por si só**, para sustentar o arbitramento. Já o Acórdão nº 108-07.265 afasta o arbitramento dos lucros **apenas** por falta de Livro Diário, quando o Livro Razão foi regularmente escriturado e é mantida a documentação de suporte correspondente.

Assim, não merece qualquer reparo a decisão de 1ª instância, que assim justificou a manutenção do arbitramento:

Com respeito às alegações vertidas no tópico “b. Da impossibilidade de desconsideração da escrituração contábil da requerente”, cumpre registrar que a desclassificação da contabilidade não decorreu de “*meros equívocos em algumas contas, meras inconsistências*”. Pelo contrário, **a imprestabilidade da escrita é atestada pela própria impugnante, que não consegue esclarecer um grande número de fatos nela registrados.**

A propósito, registro que, por meio da resolução CFC nº 785/95, de 28/07/1995, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a “NBC T 1 DAS CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL”, que estava em vigor no ano de 2006, época dos fatos tratados nestes autos, estabelecendo os seguintes preceitos que se mostram pertinentes neste momento:

1 – Que **as informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se**

**encontra a entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece;**

2 – que esses usuários incluem, entre outros, os integrantes do mercado de capitais, investidores, fornecedores e demais credores, clientes, **autoridades governamentais de diversos níveis**, etc;

3 – que a informação contábil deve ser, **em geral e antes de tudo, veraz e eqüitativa**, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, **não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerado o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes;**

4 – a informação contábil deve propiciar revelação suficiente sobre a entidade, e **revestir-se dos seguintes atributos indispensáveis: confiabilidade**, tempestividade, **compreensibilidade**, e comparabilidade;

5 – a **confiabilidade** é atributo que faz com que **o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação, sendo que a confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo;**

- a veracidade exige que as informações contábeis não contenham erros ou vieses, e sejam elaboradas em rigorosa consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidades e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Pois bem, reportando-se à contabilidade submetida pela atuada à auditoria, a fiscalização relata (fls. 6.834) que o sistema validador de arquivos, que autentica os arquivos magnéticos apresentados pelos contribuintes, **apontou, na conta 5033-4, mantida no Banco do Brasil, objeto da rubrica 1112001, cento e nove lançamentos cujas contrapartidas eram a própria conta.** A fiscalização acrescenta que, intimada a justificar a adoção desse procedimento nos cento e nove lançamentos, bem como a identificar a origem dos recursos financeiros empregados nessas transferências, a impugnante alegou impossibilidade de responder esses itens, devido ao alegado golpe aplicado pelo seu sócio-gerente.

Ora, uma contabilidade minimamente aproveitável é autoexplicativa. A propósito, em nosso país o Conselho Federal de Contabilidade é o órgão detentor da competência para disciplinar as normas contábeis e, no exercício dessa competência, baixou, em 18/03/2011, a Resolução CFC nº 1.330/11, revogando as diversas Resoluções anteriores que disciplinavam o tema e aprovando a ITG 2000 – Escrituração Contábil, que não trouxe novidades significativas em relação aos pontos que aqui interessam.

Já em seu “Objetivo”, a norma explicita que estabelece critérios e procedimentos que devem ser adotados para a escrituração e a guarda e manutenção da documentação e de arquivos contábeis, bem como a responsabilidade do profissional da contabilidade.

Quanto ao “Alcance”, é taxativa em determinar que seus preceitos devem ser adotados por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.

No que concerne às formalidades da escrituração, a norma determina que a **escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.**

Também é de se ressaltar o comando expresso de que a **escrituração contábil deve ser executada em ordem cronológica de dia, mês e ano, com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.**

Ainda no tópico que disciplina as formalidades da escrituração, a norma determina:

**“6. A escrituração em forma contábil de que trata o item 5 deve conter, no mínimo:**

**a) omissis;**

**b) conta devedora;**

**c) conta credora;”**

Ademais, a norma determina explicitamente, *verbis*:

**“14. No Livro Diário devem ser lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.”** (Grifei).

Ora, a escrituração da impugnante desatende os principais preceitos exigidos de uma escrita minimamente aproveitável. Conforme visto – até por constituir a essência das partidas dobradas **a escrituração deve conter uma conta devedora e uma conta credora.** Assim, o valor que ingressa na conta bancária (conta devedora) deve ter sua origem vinculada à respectiva conta credora, e vice-versa. Deve, portanto, a própria contabilidade ser capaz de explicar de forma veraz e consistente os fatos escriturados.

Por outro lado, nos termos do normativo, os registros contábeis devem ser lavrados **com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.** Entretanto, a contribuinte pretende que este Colegiado determine a realização de diligência para obter, dos bancos, documentos relativos aos depósitos que já escriturou (fls. 6.943-6.950) e, com os documentos em mãos, determine a realização de perícia que permitiria excluir os depósitos de valores que não lhe pertencem, ou valores provenientes de suas própria contas correntes.

Ora, se é verdade que a impugnante não dispõe de tais documentos e informações, como afirmar que sua escrita tem alguma utilidade?

Além do mais, a fiscalização logrou apresentar outros motivos que concorrem para o arbitramento dos lucros (fls. 6.840), *verbis*:

*“De se levar em conta, igualmente, que não foram atendidas as cominações do artigo 260 do RIR/99, que estabelece a obrigatoriedade de escrituração do livro Registro de Inventário, Imprescindível para a apuração do lucro real. Ademais, dentre os documentos comprobatórios dos registros contábeis apresentados, não foram localizadas as notas fiscais de entrada e saída, imprescindíveis para a comprovação dos custos, despesas e da receita auferida.”*

Em face do exposto, entendo que foram medidas acertadas e devem ser mantidas a desclassificação da escrita e o arbitramento do lucro. *(destaques do original)*

Impróprio, portanto, a Contribuinte pretender que sejam feitas diligências para identificar outras transferências que afetem os créditos apontados na conta mantida junto ao Banco do Brasil, pois cumpria-lhe manter a guarda dos documentos de suporte de sua escrituração. Evidente, também, que a motivação do arbitramento já se prestaria a desqualificar a apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins, ainda que não houvesse a expressa determinação do art. 8º, inciso II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 10, inciso II da Lei nº 10.833/2003, vez que a falta de documentação de suporte retira qualquer substância das apurações consignadas em Dacon e invocadas em recurso voluntário para aproveitamento dos créditos lá indicados. Em consequência, a pedido de *compensação das bases negativas do imposto de renda e da CSLL, e do saldo credor da Cofins e PIS apurados em 2006*, deduzido na eventualidade de as exigências serem mantidas, não apresenta qualquer suporte fático ou fundamentação legal para ser atendido.

Por fim, neste pedido final, a Contribuinte parece pretender a dedução, na apuração do IRPJ e da CSLL, da multa de ofício lançada, que considera de *natureza compensatória*, assim como dos juros e do *valor dos tributos referentes a Cofins e Pis*.

Uma vez mantida a tributação na sistemática do lucro arbitrado, a aplicação dos coeficientes de 9,6% (IRPJ) e de 12% (CSLL) para determinação do lucro tributável presta-se a contemplar todas as deduções possíveis para alcance da receita omitida, inexistindo a possibilidade de outras reduções como as pretendidas.

Para além disso, mesmo na sistemática do lucro real, esta Conselheira tem posicionamento contrário a dedução de tributos lançados de ofício desde o Acórdão nº 1101-00.622, a seguir transcrito:

Pretendeu a recorrente que as exigências de IRPJ e CSLL fossem recalculadas, para admitir-se a dedução de valores a título de PIS, COFINS e IRRF que fossem mantidos no presente julgamento, bem como a dedução de multas pelo descumprimento de obrigação acessória.

Ocorre que, embora o regime de competência seja a regra para determinação dos valores que integram a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, há exceções previstas em lei, e uma delas é a estipulada no art. 41 da Lei nº 8.981/95, que alcança os *tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN*. Deflui daí que os valores lançados de ofício, sujeitos a recurso administrativo e efetivamente questionados administrativamente, não são dedutíveis enquanto sua exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, inciso III do CTN. Somente no período de apuração em que tais tributos tiverem a sua exigibilidade restaurada, a sua dedução será possível.

Ressalte-se que o lançamento, à época em que formalizado não era exigível, em razão do prazo concedido para sua discussão administrativa.

De fato, a doutrina processual civil é forte no sentido de que a suspensão dos efeitos da sentença se dá com a mera recorribilidade do ato judicial: prolatada e publicada a sentença, seus efeitos já se encontram suspensos, independentemente da interposição da apelação. A efetiva interposição do recurso recebido no efeito suspensivo altera o título da suspensão dos efeitos da sentença. Enquanto cabível o recurso, durante o prazo estipulado pela legislação, a regra é que se produza o também o efeito suspensivo.

Neste sentido são as lições de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria Andrade Nery ( in Código de Processo Civil Comentado, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 716), bem como de Vicente Greco Filho (in Direito Processual Civil Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 2000, v. 2, p. 296).

Logo, se a exigência não fosse impugnada, nem mesmo assim a interessada poderia deduzir os valores por ela apontados na apuração do IRPJ e da CSLL lançados. Na linha do que até aqui exposto, expirado o prazo de impugnação, sem que esta fosse interposta, a contribuinte poderia, sim, deduzir os valores exigidos na apuração do IRPJ e da CSLL, mas no período em que tais tributos tiverem a sua exigibilidade restaurada, e não retroativamente, no período de apuração ao qual se refere a exigência.

Em conseqüência, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário no que tange à pretendida dedução.

Acrescente-se que no âmbito da CSLL apurada na sistemática do lucro real, a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa encontraria amparo no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, como inclusive já consolidado neste Conselho:

Súmula CARF nº 193

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do CTN, são indedutíveis para efeito de determinar a base de cálculo da CSLL.

Acórdãos Precedentes: 9101-006.368; 9101-005.921; 9101-005.044; 9101-004.503

Por fim, vale anotar que a 1ª Turma da CSRF, mesmo na sistemática do lucro real, tem entendimento contrário à dedutibilidade pretendida, de forma unânime, ao menos desde 12 de julho de 2016, quando proferido o Acórdão nº 9101-002.373<sup>8</sup>, em cujo voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, foi assim expresso:

O Recurso Especial interposto pelo procurador da Fazenda Nacional realmente é tempestivo, e também preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A Recorrente alega que a decisão tomada mediante o Acórdão nº 108-09.550 de 04/03/2008 contrariou frontalmente o disposto no art. 41 da Lei 8.981/95 e o art. 151, III do CTN, tendo em vista que deu provimento parcial a recurso voluntário para excluir da base de cálculo do IRPJ e CSLL os valores indedutíveis dos lançamentos reflexos de PIS e Cofins.

Argúi que, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário dos lançamentos reflexos de PIS e Cofins em virtude de impugnação/recurso do contribuinte, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, inexistente a possibilidade de dedução das mencionadas contribuições na determinação do lucro real.

O contribuinte, em suas contrarrazões (fls.2008/2010) ao Recurso Especial da PFN, alega primeiramente que nem mesmo se trata de apuração pelo lucro real, mas sim de um suposto e equivocado arbitramento de lucro, contexto que seria impróprio para o debate sobre indedutibilidade de despesas relativas a tributos que estejam com a exigibilidade suspensa.

Quanto a esse ponto, é importante esclarecer que o lançamento se deu com base no lucro real anual, com observância do próprio método de apuração adotado pelo contribuinte em sua DIPJ.

Os demonstrativos do auto de infração e o conteúdo do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, que é parte integrante daquele, não deixam dúvidas de que houve apuração de omissão de receita pela venda de mercadorias, de produtos acabados e de matéria prima, e que as receitas omitidas foram tributadas pelo regime do lucro real.

Não houve arbitramento de lucros. A fiscalização nem mesmo emprega essa expressão na peça fiscal.

<sup>8</sup> Participaram do julgamento os conselheiros: Hélio Eduardo de Paiva Araújo, André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Marco Aurélio Pereira Valadão, Luis Flávio Neto e Nathália Correia Pompeu.

O que aconteceu é que o contribuinte questionou no curso do processo os critérios adotados pela fiscalização para a apuração de omissão de receita pela venda de produtos acabados.

O contribuinte tratou essa matéria como "critérios de arbitramento", mas isso nada tem a ver com a apuração de IRPJ/CSLL pelo lucro arbitrado, onde o debate sobre a dedutibilidade de despesas realmente seria impróprio.

Contudo, a tributação em questão se deu mesmo pelo lucro real, de modo que o primeiro argumento do contribuinte em relação ao mérito deve ser rejeitado.

O contribuinte também alega que a suspensão da exigibilidade é fato superveniente ao lançamento, eis que sobreveio em função de sua impugnação, que é fato posterior ao lançamento de ofício.

A partir de 01/01/1995, a dedutibilidade dos tributos e contribuições está regulada pelo artigo 41 da Lei nº 8.981/95, consolidado no art. 344 do RIR/99 que assim dispõe:

*Art.344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).*

*§1º O disposto neste artigo **não se aplica** aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, §1º).*

...

(grifei)

No regime de competência a despesa é dedutível quando tornar-se incorrida. No caso, a despesa com as contribuições (PIS e Cofins) torna-se incorrida quando ocorre o fato gerador. Nessa parte não há dúvida que pela autuação restou constatada a ocorrência do fato gerador.

Todavia, o § 1º do artigo 41 acima transcrito, dispõe que a dedutibilidade pelo regime de competência **não se aplica** aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

...

*III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

...

A alegação do contribuinte é que a suspensão da exigibilidade das contribuições PIS/COFINS (lançamentos reflexos) só se deu com a apresentação da impugnação,

e que no momento do lançamento, portanto, esses tributos não estavam com a exigibilidade suspensa.

O argumento não procede.

Não há dúvidas de que durante o prazo para apresentação dos recursos administrativos (seja impugnação, recurso voluntário, ou recurso especial), a exigibilidade do crédito tributário lançado de ofício também está suspensa, no contexto do mesmo inciso III do art. 151 do CTN.

O crédito tributário lançado de ofício só se torna exigível com a não apresentação dos recursos cabíveis no prazo legal, ou com a ciência da decisão administrativa definitiva, contra a qual não caiba recurso.

Isso é o que se depreende do próprio Decreto nº 70.235/1972 (que regula o PAF), quando ele trata da eficácia e da execução das decisões administrativas:

#### SEÇÃO IX

##### *Da Eficácia e Execução das Decisões*

##### *Art. 42. São definitivas as decisões:*

*I – de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;*

*II – de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;*

*III – de instância especial.*

*Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.*

*Art. 43. A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo.*

Nesse mesmo passo, cabe frisar ainda que o prazo para a cobrança amigável mencionada acima, que é o sinal revelador da exigibilidade do crédito tributário, só se inicia com a definitividade do lançamento no âmbito administrativo:

*Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

É até contraditório que o contribuinte questione a existência dos débitos de PIS e COFINS objeto do lançamento reflexo, e ao mesmo tempo pretenda deduzi-los como despesa. A dedutibilidade desse tipo de despesa só será admitida quando do pagamento dos débitos, pelo regime de caixa. Esse é o sentido bastante razoável da lei. Ou ainda, as despesas tributárias relativas aos débitos de PIS e

COFINS com exigibilidade suspensa poderão, no futuro e fora deste contencioso, ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime de caixa, quando houver o pagamento desses débitos.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Especial do procurador da Fazenda Nacional.

Esta argumentação foi complementada com a declaração de voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no Acórdão nº 9101.005.326<sup>9</sup>, nos seguintes termos:

Acompanhei a I. Relatora pelas conclusões, por entender que, na verdade, o direito pleiteado pela Recorrente não se sustenta não por força do § 1º do artigo 41 da Lei 8.981/95<sup>10</sup>, mas sim em face do próprio *regime de competência*, regime este que inclusive é reiterado no *caput* deste dispositivo como apto e necessário a permitir a dedutibilidade com tributos.

O contribuinte, ao não reconhecer contabilmente as contribuições ao PIS e COFINS ora exigidas na época dos seus fatos geradores, não incorreu em nenhuma despesa com estes tributos. E se não incorreu em despesa, não há que se falar, aos olhos do princípio da competência, em um direito de dedução fiscal pretérito que deveria ter sido garantido de ofício pelo fisco.

Ora, é pressuposto da dedutibilidade (conceito fiscal) que a despesa (conceito contábil) tenha sido incorrida/registrada pelo contribuinte, o qual possui o dever de mensurar e reconhecer os eventos econômicos que possam impactar suas atividades de acordo com as práticas jurídico-contábeis que entender aplicáveis aos fatos.

Nesse sentido, se o contribuinte, á época dos fatos geradores dos tributos ora lançados, aplicou um critério de mensuração e reconhecimento de passivo tributário do qual o fisco não concordou, a diferença lançada constitui, s.m.j., um novo fato econômico (superveniente), do qual, aliás, o contribuinte poderá discordar do seu potencial decréscimo patrimonial, havendo meios próprios para seu exercício de defesa e contraditório.

A fiscalização, na verdade, não incorreu em despesas com PIS e COFINS do contribuinte, mesmo em se tratando de lançamentos ditos reflexos. Não há como confundir uma “obrigação tributária”, representada aqui pelos Autos de Infração, com uma “obrigação contábil” (passivo exigível) de exercícios anteriores.

<sup>9</sup> Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria as Conselheiras Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

<sup>10</sup> Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Os lançamentos tributários de PIS/COFINS reflexos, pois, não constituem despesas pretéritas capazes de impactar o IRPJ e CSLL lançados no mesmo procedimento fiscal.

Tais lançamentos (principal + reflexos) poderão, isto sim, gerar uma despesa dedutível no futuro, a depender da avaliação da autuação e do tratamento a ser conferido pelo contribuinte.

Dizemos “poderão” porque cada um dos lançamentos tributários será analisado individualmente pelo contribuinte, que além de possuir a faculdade de discutir a própria legitimidade das cobranças, tem a liberdade, dependendo da medida tomada e da política contábil adotada, de eleger o melhor momento de escriturar ou esses novos fatos econômicos em suas demonstrações financeiras, seja a título de passivo exigível, seja a título de provisão ou seja a título de tributo com exigibilidade suspensa, momento este que aí sim a despesa será incorrida, mas que não necessariamente será imediatamente dedutível aos olhos da lei fiscal.

Assim, por exemplo, determinado contribuinte recebe, em 2020, Autos de Infração que exigem tributos de 2016. Caso a contribuinte concorde com a autuação e abra mão de discuti-la, ele poderá registrar a obrigação tributária (gerada pelos Autos de Infração) como passivo exigível, sendo a despesa daí decorrente dedutível neste momento em obediência ao regime de competência.

Caso, porém, não concorde com a cobrança, o contribuinte poderá discuti-la sem a necessidade imediata de reconhecer um *passivo exigível*. Mas, mesmo reconhecendo a *contingência*, a despesa daí decorrente ou terá natureza de provisão (inedutível) ou de tributo com exigibilidade suspensa (inedutível apenas para o Lucro Real). Em não escriturando, de despesa os tributos lançados não se tratam.

Isso significa dizer que, a todo rigor, a dedução de ofício das contribuições reflexas de PIS/COFINS ensejaria, na verdade, uma redução indevida nas apurações do IRPJ e CSLL, afinal tais contribuições nunca impactaram, até então, o lucro líquido, além do que são despesas apenas em potencial.

Além disso, como bem observou o voto vencedor do Acórdão nº 9101-002.996, de autoria da I. Presidente do CARF, Dra. Adriana Gomes Rego:

Dúvida não há de que os tributos e contribuições, regra geral, são dedutíveis na apuração do lucro real e da base da CSLL segundo o regime de competência.

Entretanto, não é possível negar que este regime só é assegurado para as incidências devidamente contabilizadas e declaradas. Entendimento em contrário, com a devida vênia, significaria dar ao contribuinte, antecipadamente, o direito de deduzir como despesa os tributos por ele próprio sonogados, o que, em primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.

As exigências decorrentes lançadas de ofício (PIS e COFINS) são também passíveis de serem contestadas pelo sujeito passivo, até mesmo de forma (ou por argumento) independente do próprio IRPJ ou CSLL (tal como alguma específica decadência, ou isenção, ou erro de apuração), podendo os seus valores serem alterados ou até mesmo inteiramente cancelados, e por este motivo não podem eles ser deduzidos *a priori*, uma vez que a base de cálculo adotada no lançamento tributário não pode ser precária, nem condicionada à futura deliberação.

Não é atribuição da autoridade lançadora, portanto, reconhecer de ofício uma despesa que foi omitida da escrituração pelo próprio contribuinte. É pressuposto do direito à dedução de uma despesa do lucro real que esta despesa tenha sido escriturada.

Ademais, o reconhecimento antecipado ao contribuinte do direito à dedução da despesa, direito este que ele apenas poderá vir a ter quando de fato vier (e se vier) a reconhecer a própria despesa (ou seja, a contribuição devida), pode gerar nefastos prejuízos à Fazenda Pública, ao passo que o procedimento adotado pelo fisco (de não deduzir as contribuições do IRPJ e da CSLL lançados de ofício) nenhum prejuízo traz a nenhuma das partes, conforme se passa a demonstrar.

Considere-se, para fins de simplificação de raciocínio, um lançamento por omissão de receitas que gere apenas lançamento de IRPJ (principal) e PIS (reflexo), e que as únicas questões litigiosas ainda pendentes digam respeito apenas (i) ao PIS, e (ii) no que toca ao IRPJ, apenas à dedutibilidade ou não, na sua apuração, do PIS lançado de ofício.

Neste contexto, considerando que a fiscalização não tenha abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (como se entende seja o correto), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

- 1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considera-la como despesa dedutível do IRPJ;
- 2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

Portanto, qualquer que venha a ser a decisão administrativa acerca do lançamento de ofício do PIS, vê-se que nenhum prejuízo houve, em qualquer caso, quer ao contribuinte, quer ao Erário.

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e

sem base legal), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém obrigatoriamente teria de considerar esta despesa como indedutível do IRPJ, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhecê-la.

A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos potencial, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública;

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, resta então irreversivelmente caracterizado o prejuízo à Fazenda Nacional. Isto porque, neste caso, terá sido permitido ao contribuinte a dedução do lucro real de uma despesa imaterial, inexistente, que nunca foi (e nem será jamais) contabilizada. Dito prejuízo é irreversível pois não é possível às autoridades julgadoras o *reformatio in pejus*, de sorte que o lançamento de IRPJ terá sido irreversivelmente feito a menor que o devido.

O quadro abaixo sintetiza, em forma esquemática, as aventadas possibilidades:

Dedução do PIS no lançamento de IRPJ	Decisão Final Administrativa	Efeitos Decorrentes	Comentário
NÃO	Pis é devido	Contribuinte poderá então contabilizar o PIS lançado de ofício como despesa dedutível do IRPJ	Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo à Fazenda
	Pis não é devido	Nenhum (Lançamento do IRPJ não requer qualquer ajuste nem merece qualquer censura)	Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo à Fazenda
SIM	Pis é devido	Quando o contribuinte contabilizar o PIS lançado de ofício, terá de considerá-lo indedutível do IRPJ	Potencial prejuízo à Fazenda, se o contribuinte não considerar o PIS futuramente como indedutível
	Pis não é devido	Lançamento do IRPJ restou incorreto, menor que o devido, e não é possível o <i>reformatio in pejus</i>	Prejuízo irreversível à Fazenda

Por oportuno, salienta-se que esse quadro serve inclusive para decisões em sede de CSRF, porque somente com o reconhecimento expresso e final do contribuinte (por meio da efetiva contabilização, como despesas, dos valores do PIS e da COFINS devidos), é que passará ele a ter direito a deduzir tais despesas dos seus tributos cuja base de cálculo é o lucro apurado (IRPJ e CSLL).

Por todo o exposto, não se deve abater as contribuições lançadas de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL constituídos de ofício.

São esses, portanto, os fundamentos que me levaram a acompanhar o voto da Relatora pelas conclusões.

Quanto às multas lançadas, por decorrerem de infração fiscal e de falta de pagamento de tributos, sua dedução na apuração do lucro real também estaria vedada pelo §5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual *não são dedutíveis como custo ou despesas*

*operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.*

Diante do exposto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário da Contribuinte, mantendo-se na integralidade os tributos apurados em seu desfavor.

Com respeito à qualificação da penalidade, como antes exposto, não há prova de que os depósitos bancários de origem não comprovada, que se prestaram como indícios da presunção legal de omissão de receitas, representem atos praticados pelo sócio-gerente Moacyr Soares dos Santos contra a pessoa jurídica. Assim, descabe discutir a possibilidade de exoneração da Contribuinte deste gravame por força do art. 137, III, “c” do CTN.

Contudo, em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, esta Conselheira 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 DIPJ, DACON 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 atuada 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 atuada (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 Livia 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 (Abbaturo 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 Livia 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), 9101-005.522 (Shock Emergia Ltda), 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.924 (Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.983 (Comercial Importadora Exportadora Formilgas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-006.116 (Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.321 (Kingsberg Comércio Importação e Exportação de Tecidos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.489 (Geral Expresso

Agenciamento de Transportes de Carga Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-006.490 (Jetlog Serviços Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-006.524 (Rock Star Marketing Ltda) 9101-006.525 (Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda, Relator Gustavo Guimarães da Fonseca), 9101-006.612 (Hotel Thermas Eireli, Relator Gustavo Guimarães da Fonseca), 9101-006.653 (Comercial da Amazônia Petróleo EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-006.670 (Systech Equipamentos Eletrônicos e de Informática Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli) e 9101-007.214 (JSM Engenharia e Terraplenagem Ltda – ME, Relator Luis Henrique Marotti Toselli). 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, suprimi-las das 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 Lívia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Lívia De Carli Germano), além do voto vencido no Acórdão nº 9101-005.687 (Cerâmica Formigres Ltda).

Nestes autos, como se vê no Relatório Fiscal, a autoridade lançadora pondera que:

A multa de ofício a ser aplicada deve ser agravada apenas ao crédito tributário constituído em decorrência dos valores monetários creditados nas contas bancárias da empresa DILON DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. Em tal situação, é inegável a presença do evidente intuito de fraude, pois não apenas omitiu à tributação os fatos imponíveis caracterizados pelos rendimentos tributáveis percebidos, como empregou artifícios destinados a evitar o conhecimento da matéria tributável pela Administração Tributária, valendo-se da censurável prática de movimentar recursos financeiros, relativos à sua atividade operacional, em contas bancárias de terceiros.

Admitir-se que o dolo não esteja presente em situações quejandas poderia aproximar-nos da temerária situação em que o cumprimento da obrigação tributária, principal e acessória, perdesse sua natureza cogente, subvertendo-se os princípios basilares do estado democrático de direito e todo o ordenamento

jurídico positivado. O oferecimento à tributação dos rendimentos auferido em sua atividade profissional está adstrito apenas a um ato volitivo de sua parte, sendo de difícil cogitação admitirmos que tal “impropriedade” decorreria de alguma falha, deslize ou esquecimento.

Assim, a multa de ofício aplicável ao lançamento tributário com base nos valores movimentados na conta bancária em questão deve ainda ser qualificada para 150%, como previsto no artigo 957, c/c o parágrafo primeiro, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, cujo pressuposto para sua aplicação é a existência de “evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”.

Disso tudo se infere a existência de indícios de prática de crime contra a ordem tributária, capitulado no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, em razão do que formalizamos representação fiscal para fins penais, nos termos da Portaria RFB nº 2.439/2010, objeto do processo administrativo fiscal nº 11634.720853/2011-92, que se encontra apensado ao presente.

A qualificação da penalidade, portanto, recaiu apenas sobre os créditos tributários apurados a partir dos depósitos bancários de origem não comprovada identificados a partir da conta mantida em nome de Dillon Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda. Como antes descrito, foi apurado que o sócio-gerente da Contribuinte – Moacyr Soares dos Santos – teria aberto contas bancárias em nome daquela pessoa jurídica com evidências de “falsificação das assinaturas”, conduta esta *motivada unicamente para movimentar recursos financeiros de titularidade e origem desconhecida*, boa parte proveniente de contas da Contribuinte, para a qual também foi destinada a maior parte de seus saques, tendo sido possível identificar que dois destes saques se destinaram a pagar funcionário e representante comercial da Contribuinte.

Não se ignora que neste Conselho restou consolidado que:

Súmula CARF nº 34

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 106-17001, de 06/08/2008 Acórdão nº 103-23507, de 26/06/2008  
Acórdão nº 104-23212, de 28/05/2008 Acórdão nº 106-16708, de 22/01/2008  
Acórdão nº 107-09027, de 23/05/2007 Acórdão nº 108-09286, de 25/04/2007  
Acórdão nº 195-00008, de 15/09/2008 Acórdão nº CSRF/01-05820, de 14/04/2008

O caso presente, porém, guarda uma particularidade. Como antes mencionado, a autoridade fiscal identificou cheques nominais à Contribuinte, emitidos a partir de contas bancárias de DILON, mas não conseguiu estabelecer sua correspondência exata com créditos bancários em conta da Contribuinte, esclarecendo que:

A receita tributável compõe-se dos créditos sem origem comprovada nas nove contas bancárias de sua titularidade, e nas duas contas bancárias pertencentes à empresa DILON DISTRIBUIDORA DE PRODUTOSA (art. 42 da Lei nº 9.430/96), demonstrados nas planilhas anexas intituladas “Depósitos e outros créditos”, com as seguintes exclusões: transferências entre as contas de mesma titularidade, inclusive originárias das contas da empresa DILON, devoluções, estornos de lançamento e créditos de origem comprovada (títulos descontados), conforme planilhas anexas.

No tocante às exclusões, localizamos alguns cheques emitidos pela empresa Dilon em benefício da pessoa jurídica objeto desta ação fiscal; esses cheques destinaram-se a operações de desconto, única conclusão possível pelo fato de que, embora nominais à referida empresa, não tenhamos tido êxito em localizar o ingresso dos recursos na conta bancária que os teria acolhido em depósito.

Essa dificuldade pode decorrer de vários fatores, dentre os quais o desconhecimento da data da operação de desconto, da respectiva taxa de deságio e até mesmo da existência de mais de uma conta numa mesma instituição financeira. Por força disso, por se tratar de um crédito com origem conhecida, notadamente pelo fato de os valores transitados pelas contas bancárias da empresa DILON comporem também o presente lançamento, procedemos à exclusão, dos valores representados pelos cheques em tal condição, do valor tributável demonstrado na planilha “Base de cálculo” em anexo.

Com adoção dessa providência – dedução dos valores representados pelos cheques citados no parágrafo anterior – obtém-se a base de cálculo tributável do presente lançamento:

Contas da Smell Distrib. Prod. Alimentícios Ltda.

FATO GERADOR	TOTAL DE CRÉDITOS – R\$ (+)	CHEQUES DILON(-)	(=)BASE DE CÁLCULO
Janeiro/2006	2.195.488,35	264.079,30	<b>1.931.409,05</b>
Fevereiro/2006	2.457.142,94	196.543,00	<b>2.260.599,94</b>
Março/2006	2.142.093,18	272.482,32	<b>1.869.610,86</b>
Abril/2006	2.272.714,08	320.242,04	<b>1.952.472,04</b>
Mai/2006	2.859.859,44	284.852,00	<b>2.575.007,44</b>
Junho/2006	2.627.204,53	304.927,12	<b>2.322.277,41</b>
Julho/2006	2.621.084,30	126.991,06	<b>2.494.093,24</b>
Agosto/2006	2.027.375,56	127.238,00	<b>1.900.137,56</b>
Setembro/2006	395.982,66	7.463,00	<b>388.519,66</b>
Outubro/2006	19.675,58		<b>19.675,58</b>

Nas contas bancárias da empresa DILON, após as exclusões nos mesmos moldes anteriormente citados, remanescem valores passíveis de tributação, como a seguir demonstrado:

## Contas da Dilon Distr. de Prod. Alimentícios Ltda.

Fato gerador	Conta Banco do Brasil	Conta Sudameris	Valor total
Janeiro/2006	9.759,96	35.133,79	<b>44.893,75</b>
Fevereiro/2006	95.044,13	30.183,45	<b>125.227,58</b>
Março/2006	98.144,49		<b>98.144,49</b>
Abril/2006	57.289,37	26.121,77	<b>83.411,14</b>
Maior/2006	95.171,59	144.425,23	<b>239.596,82</b>
Junho/2006	60.743,77	227.452,29	<b>288.196,06</b>
Julho/2006	40.431,27	185.735,20	<b>226.166,47</b>
Agosto/2006	84.133,52	31.387,28	<b>115.520,80</b>

Nota-se, nesta demonstração, a implícita admissibilidade, pela autoridade fiscal, de que os valores integrados às contas mantidas em nome de DILON acabaram sendo transferidos para as contas mantidas em nome Contribuinte. Isto coloca em dúvida se a movimentação de recursos em contas bancárias de interposta pessoa se prestou a ocultar valores recebidos pela Contribuinte, pois se assim fosse eles deveriam ter outra destinação, que não as contas de titularidade da Contribuinte.

Assim, apesar de válida a presunção de omissão de receitas, subsiste a dúvida se as entradas nas contas em nome de DILON correspondiam a movimentação de recursos em contas bancárias em nome de interposta pessoa com vistas a serem subtraídos da incidência tributária. Logo, por força do art. 112, inciso II do CTN, a qualificação da penalidade não pode subsistir.

Neste ponto, portanto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade.

Conclusão

O presente voto, portanto, é por REJEITAR as arguições de prescrição intercorrente e de nulidade do lançamento, e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**