



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.723256/2016-29
ACÓRDÃO	1201-007.400 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	NEILAR IND. E COM. DE ALIMENTOS LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

De acordo com a Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS

O art. 42 da Lei nº 9.430/1996 presume como omissão de receitas a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários. Por se tratar de uma presunção relativa, caso comprovada a origem, pelo contribuinte, aquela presunção é afastada. É dever do contribuinte, contudo, essa comprovação, que deve ser feita através de documentação hábil e idônea. Correto o lançamento fundado na insuficiência de comprovação da origem dos depósitos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. DEPÓSITOS EM CONTA CORRENTE DO CONTRIBUINTE DE VALORES NÃO IDENTIFICADOS E NÃO CONTABILIZADOS. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. Destarte, a utilização de conta corrente de interposta pessoa na movimentação de recursos financeiros pertencentes ao contribuinte caracteriza o intuito de fraude indispensável à qualificação da multa de ofício, nos termos do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A modificação inserida no inciso VI, do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, pela Lei nº 14.689/2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do art. 106, do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, PIS e COFINS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada para 100%.

Sala de Sessões, em 26 de janeiro de 2026.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simões (Presidente).

RELATÓRIO

Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 1.576/1.598, apresentado em face do acórdão nº 12-090.246 (retificou o acórdão nº 12-87.802), exarado pela 2ª Turma da DRJ/RJO, em 17 de agosto de 2017, às fls. 1.542/1549, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo NEILAR IND. E COM. DE ALIMENTOS LTDA. (doravante denominado NEILAR), às fls. 1.083/1.111, contra Autos de Infração lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau – DRF-Blumenau, às fls. 972/1.067, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante R\$ 5.712.193,27 (cinco milhões, setecentos e doze mil, cento e noventa e três reais e vinte e sete centavos), aí incluídos principal, acrescido de multa de ofício de 150% e de juros moratórios, além de multa exigida isoladamente, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Presumido, nos anos-calendário de 2011 e 2012, e do Lucro Real, no ano-calendário de 2013:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
13971-723.256/2016-29	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 3.166.404,54
13971-723.256/2016-29	Auto de Infração	CSLL	R\$ 1.201.068,06
13971-723.256/2016-29	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 239.754,92
13971-723.256/2016-29	Auto de Infração	COFINS	R\$ 1.104.965,75
Total do Crédito Tributário			R\$ 5.712.193,27

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

Tratam os presentes autos de exigências de ofício do IRPJ, R\$ 962.644,50, fls. 972, da CSLL, R\$ 362.307,32, fls. 1008; do PIS, R\$ 59.488,66 e R\$ 22.763,91, fls. 1036, e da COFINS, R\$105.064,69 e R\$ 274.008,67, fls. 1051, atinentes aos anos-calendário de 2011 a 2013, acrescidas de penalidade qualificada, 150%, e encargos legais, de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido em 2011 e 2012, e, sob lucro real em 2013, fls. 20, 59 e 97.

1.1.- Para o ano calendário de 2013 foram igualmente consignadas penalidades isoladas do IRPJ, R\$ 420.624,90 e da CSLL, R\$ 165.910,68, lastreadas, materialmente, nas diferenças de bases de cálculo de incidência desses tributos, apuradas em decorrência do procedimento de ofício;

2.- Fundamentaram as exações créditos/depósitos bancários mantidos em nome de terceiros, para os quais a empresa não teria logrado lhes comprovar satisfatoriamente as origens.

2.1.- A entendimento da fiscalização a penalidade qualificada se lastreou no procedimento doloso da pessoa jurídica, de manter créditos bancários em nome de interposta pessoa, Julio César Faria, CPF n° 060.104.639-04, fls. 895.

2.2.- Finalmente, ainda que, no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 892/970, a auditoria tenha mencionado os artigos 121, 128 e 135, todos do CTN, fls. 906, com fundamento no artigo 135 do mesmo CTN foram lavrados Termos de Responsabilidade Passiva Solidária de ANEILTON ALVES FARIA, CPF n° 218.632.029-00 e INEZ GONÇALVES FARIA, CPF N° 025.128.999-00, sócios administradores da pessoa jurídica, fls. 010.

3.- Cientificados das exigências, pessoa jurídica e sócios administradores em 18/11/29016, fls. 1073 e 1076, o sujeito passivo acostou aos autos a impugnação de fls. 1083/1111, protocolada em 20/12/106, fls. 1082, anexada da documentação de fls. 1220/1473, através da qual alega, em síntese:

3.1.- questões vinculadas a protestos e execuções judiciais, através das quais os magistrados realizavam bloqueios na conta bancária da pessoa jurídica, congelando suas receitas e inviabilizando suas operações, levaram seus sócios a realizar as transações financeiras através de conta de seu filho Júlio Cesar Faria, CPF n° 060.104.639-04, Banco do Brasil, agência 276, c/c n° 383384;

3.2.- no curso do procedimento fiscal, intimado o correntista confirmou a utilização da conta bancária pela pessoa jurídica, apresentando inclusive notas fiscais de origens dos recursos; igualmente, a pessoa jurídica;

3.2.1.- a auditoria não questionou a legitimidade e idoneidade da documentação que lastreou os depósitos bancários em causa;

3.3.- além de identificar as origens dos créditos/depósitos bancários na referida conta, com as Notas Fiscais que os lastrearam, todos os recursos colocados na mesma conta foram consumidos pelas operações diárias da empresa, com comprovação documental e registro contábil, fatos não verificados pela fiscalização. Não há qualquer omissão de receita, mas a passagem de depósitos da receita da pessoa jurídica e de pagamentos de suas obrigações pela conta corrente de Júlio Cesar Faria. Os documentos acostados aos autos, inclusive laudo pericial, comprovariam a assertiva, fls. 1220/1473;

3.3.1.- aleatórias discrepâncias entre valores de Notas Fiscais emitidas e depósito bancários respectivo, ou de depósito e posterior emissão da respetiva nota fiscal, apontados no RF se vinculam à atividade da empresa de efetuar descontos por pagamentos à vista e antecipações de valores de clientes, minimercados, para recebimento posterior das mercadorias, bem com pagamentos com cheques pré-datados de 30,60 e 90 dias;

3.4.- a figura de interposta pessoa com intuito de omitir receita tem requisitos específicos, devendo os recursos passados a terceiros permanecerem na posse deste. O que não seria o caso presente, com retratado no Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 4ª Câmara, 2ª. Turma Ordinária, processo 10580.721238/2014-56, sessão de 13/09/2016, ementa reproduzida às fls. 1102/1103;

3.4.1.- ao contrário da presunção fiscal a empresa não utilizou interposta pessoa para fraudar ou sonegar tributos, mas tão somente fugir de bloqueios de mandados civis em suas disponibilidades bancárias. Nenhum livro ou documento contábil fiscal foi omitido e as obrigações tributárias da impugnante seguem incólumes; em corroboração menciona o acórdão CARF, processo 10120.002078/2003-75, ementa às fls. 1103.

3.5.- Por fim, lastreado em Acórdãos do CARF, ementas reproduzidas às fls. 1102/1105, se manifesta contra a penalidade qualificada, e relativamente às responsabilidades passiva solidárias, a seu entendimento equivocado a pretensão fiscal conforme acórdãos CARF cujas ementas são reproduzidas às fls. 1109 4.- Através do Acórdão n° 12-87.802, de 26/05/2017, foi dado provimento parcial à impugnação, inclusive para exonerar o sujeito passivo das penalidades isoladas do IRPJ e da CSLL, reportadas no inciso 1.1 deste arrazoado.

4.1.- Se na decisão ocorreu aludida exoneração, no acórdão, entretanto, constou apenas: "I.- o contribuinte das penalidades isoladas do IRPJ, R\$ 420.624,90 e da

CSLL, R\$ 165.910,68". Isto é, o texto omitiu o termo exonerar, em dissonância com a decisão aposta no inciso 12 do mesmo acórdão nº 12-87.802.

4.1.1.- Em consequência, com fundamento no art. 32 do Decreto nº 70.235/72, o contribuinte apresentou embargos de declaração com o fito de sanar tal equívoco, fls. 1.528.

4.1.2.- Admitido o lapso no texto do acórdão conforme despacho de fls. 1540, retorna o presente feito a este colegiado para a devida correção.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 972/1.067, o Termo de Verificação Fiscal – TVF, às fls. 892/971, e a Impugnação apresentada, em peça única, pela Contribuinte e Responsáveis, às fls. 1.083/1.111, a 2ª Turma da DRJ/RJO exarou o Acórdão nº 12-090.246 (retificou o acórdão nº 12-87.802), em 17 de agosto de 2017, às fls. 1.542/1549, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário em litígio e afastando as responsabilidades tributárias imputadas. O Presidente da sinalada Turma recorreu, de ofício, desta decisão a este Tribunal. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. ALCANCE.

O inadimplemento das obrigações tributárias pela pessoa jurídica não é considerado infração à lei capaz de imputar a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, III do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FUNDAMENTO DA EXAÇÃO.

Créditos/depósitos bancários sem apropriações contábeis de valores recebidos de notas fiscais que os lastreassem fundamentam a presunção legal omissões de receitas.

PENALIDADES. PENALIDADE ISOLADA.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

PENALIDADE QUALIFICADA. FUNDAMENTO

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.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 CSLL,

PIS e COFINS. REFLEXIVIDADE MATERIAL, EFEITOS.

Para tributos tomados sob a mesma reflexividade material à falência de elemento relevante aplica-se a mesma decisão do feito que lhes deu origem.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

A Recorrente tomou ciência da sobredita decisão em **08/09/2017**, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, às fls. 1.572, e irresignada apresentou Recurso Voluntário, em **25/09/2017**, às fls. 1.576/1.598, e, além da tempestividade, citando jurisprudências administrativas, requereu a reforma do acórdão atacado apresentando os seguintes pedidos e causa de pedir sintetizados:

- a) **Preliminar:**
 - i. **Nulidade dos autos de infração pois formados sob presunção e análises genéricas dos documentos carreados aos autos.**
- b) **No Mérito:**
 - i. **Da suposta omissão de receita, visto que todas as receitas foram declaradas e os correspondentes tributos e contribuições declarados e pagos; e**
 - ii. **Da não aplicação da multa qualificada nos termos do art. 71 e 72, da Lei nº 4.502/64, e redução para multa formal de 75%.**

É o Relatório

VOTO

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

1.1 DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

1.2 DO RECURSO DE OFÍCIO

O Recurso de Ofício deveu-se à exoneração de crédito tributário, relativo à aplicação da multa exigida isoladamente por falta de recolhimento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL, no montante de R\$ 586.535,58, e em decorrência do afastamento das responsabilidades tributárias imputadas, por conseguinte em montante superior a R\$ 2.500.000,00 (a constituição dos tributos em questão, principal mais multa de ofício, envolveu o montante de R\$ 5.052.229,71), nos termos da Portaria MF de nº 63, de 09/02/2017, vigente à época do julgamento proferido pela DRJ/RJO, conforme destacado no acórdão da decisão de piso, às fls. 664/700.

Entretanto, tal limite foi objeto de alteração pela Portaria MF nº 02/2023, que o fixou em R\$15.000.000,00 (principal + multa de ofício).

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Considerando, portanto, o atual limite, o recurso de ofício não pode ser conhecido, nos termos do que consta na Súmula nº 103 deste Conselho:

SÚMULA CARF nº 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Por todo o exposto, **voto por não conhecer do recurso de ofício.**

2 DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

3 DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Em sede preliminar, a Recorrente protestou em favor da declaração de nulidade dos autos de infração combatidos por carência de fundamentação, sob o argumento de que foi genérica e mal elaborada, visto que se alicerçou exclusivamente em presunções. Ademais, não levou em conta: a quantidade e qualidade das provas carreadas aos autos; a política de crédito da empresa, que, sob a sua ótica, justifica as discrepâncias entre os valores depositados e os de face das notas fiscais; e que não houve qualquer omissão de receita, pois todos os fatos geradores dos tributos cobrados foram registrados corretamente e recolhidos.

Inicialmente, antes de aprofundarmos a análise individualizada dos apontados questionamentos, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da

ampla defesa esculpido no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal¹, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999).

A par disso, observa-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972², a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária. Neste ponto, merece citação a Súmula CARF nº 162³, estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da qual se denota que **só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa.**

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁴, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

Feita a introdução, segue análise dos pleitos de nulidade arguidos pela Recorrente, os quais, antecipo, **não merecem prosperar** pelos seguintes motivos.

¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

² Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

³ **Súmula CARF nº 162:** O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

⁴ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

A princípio, à luz dos dispositivos legais que regem a matéria, sinalados na introdução, não se evidencia motivos capazes e suficientes para decretar a **nulidade em razão da incompetência da Autoridade Autuante**, uma vez que a legislação em vigor conferiu ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competência privativa para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições, de acordo com o preceituado no art. 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, com a redação da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007⁵.

Prosseguindo, sustenta a NEILAR que os autos de infração **carecem da necessária motivação e fundamentação**, desrespeitando os princípios da ampla defesa e do contraditório. Mais uma vez desacerta a Defesa. A saber.

Previamente, peço *vênia* para transcrever excertos do voto prolatado pelo eminente Conselheiro Rosaldo Trevisan, parte integrante do Acórdão nº 3401-006.532 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sessão de 17/06/2019:

*2.1.1.1. Doutrina e a Jurisprudência - seguindo em parte a **Supreme Court** - apontam como direitos imanescentes ao devido processo legal e, naquilo que importa, ao contraditório e a ampla defesa, a **oportunidade de deduzir defesa perante o julgador, a oportunidade de apresentar provas ao órgão julgador e o direito de contrariar as provas e argumentos utilizados contra o litigante.***

*2.1.1.2. A Lei nº 9.784 de 1999, seguindo a **pari passu** o entendimento da Suprema Corte Americana, estabeleceu em seu artigo 2º Parágrafo Único inciso X como dever da Administração Pública observar no procedimento administrativo o contraditório e a ampla defesa e, nomeadamente, a garantia aos administrados aos direitos "à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio" **eivando de nulidade o procedimento administrativo (na esteira do que giza o artigo 59 inciso II do Decreto 70.235 de 1972) que viole o direito de defesa.(g.n.)***

Partindo desse racional, é possível o decreto de **NULIDADE POR CARÊNCIA DE FUNDAMENTO**, contudo esta nulidade ocorre apenas nos casos em que inexiste nos autos de infração **fundamentos de fato** - corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato -; ou **fundamentos de direito** - dispositivo legal em que se baseia o ato. Se assim ocorrer (ausência de um ou de outro fundamento) tais atos administrativos tornam-se nulos vez que impede o conhecimento da imputação e,

⁵ Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;(Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

consequentemente, a capacidade de refutá-los, *i.e.*, o exercício do contraditório e a da ampla defesa.

Nessa linha intelectual, é fato que **não pode prosperar a alegação de suposta ausência de motivação e fundamentação dos lançamentos**, posto que os elementos de prova se encontram todos nos autos, que foram devidamente cientificados ao contribuinte, inclusive o Termo de Verificação Fiscal – TVF, com seus anexos e planilhas, contendo 79 laudas, às fls. 892/970.

Quer dizer, contrariamente ao que pensa a Defesa, em que pese o elemento fulcral da autuação basear-se em presunção legal, a Autoridade Fiscal, de modo extremamente diligente – questão que será aprofundada quando da apreciação do mérito - comprovou o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, em benefício de evidenciação da omissão de receitas combatida. Nessa senda, inquestionavelmente, a autuação está devidamente motivada e fundamentada, de forma clara e objetiva, possibilitando não só o pleno exercício do direito de defesa dos interessados como também o julgamento da presente lide.

Dessarte, é inaceitável acatar a alegação de desrespeito ao contraditório e ampla defesa, em virtude de toda a possibilidade de defesa ter sido dada ao Recorrente a partir da ciência do lançamento, quer com base nos elementos de prova acostados aos autos e cientificados, quer pela profunda e pormenorizada descrição dos fatos levada a efeito pela Autoridade Fiscal Autuante.

Pode a NEILAR não concordar com tais conclusões. Contudo, isso não torna a autuação recorrida nula, tampouco lhe foi cerceado o direito a ampla defesa e ao contraditório por ausência de motivação e fundamentação.

Em suma, indubitavelmente os autos de infração estão motivados de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica e os responsabilizados foram regularmente cientificados. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade pretendida. Ademais, conforme exaurido, os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos possibilitando o julgamento dos recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo. Houve observância das normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Por derradeiro, no que toca aos pleitos de que careceram de apreciação: as provas trazidas aos autos; a forma da política de crédito adotada pela empresa - que, no seu entender, justifica as discrepâncias entre os valores depositados e os de face das notas fiscais -; e a inexistência de omissão de receita, posto que todos os tributos cobrados foram devidamente declarados e recolhidos, dada a natureza eminente meritória, serão apreciados no momento oportuno.

Ante o exposto, **entendo que é de rigor o afastamento da preliminar de nulidade dos Autos de Infração atacados.**

4 DO MÉRITO

4.1 DA INTRODUÇÃO

De acordo com o exaurido, em brevíssima síntese, a autuação sob julgo adveio da constatação, por parte da Autoridade Fiscal, da ocorrência de omissão de receitas de depósito bancário de origem não comprovada, nos termos da previsão legal preceituada no art. 42, da Lei nº 9.430/96. Na espécie, a fiscalizada utilizou conta bancária em nome de terceiros para efetuar movimentações financeiras e, uma vez intimado, não conseguiu justificar e comprovar a origem de vários créditos carregados a essa conta. Nessa toada, foram efetivados lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com base na sistemática de apuração do Lucro Presumido em relação aos anos-calendário de 2011 e 2012, e pela do Lucro Real, no que toca ao ano-calendário de 2013.

Em sede impugnatória, a Recorrente alegou que questões vinculadas a protestos e execuções judiciais levaram a empresa realizar transações financeiras através da conta bancária do filho de um dos sócios. Acrescentaram que todos os recursos depositados foram consumidos pelas obrigações cotidianas da empresa, por conseguinte, não há que se falar em omissão de receitas. Ademais, ao contrário da presunção do Fisco, a empresa não utilizou interposta pessoa para fraudar ou sonegar tributos, mas tão somente fugir de bloqueios de mandados civis em suas disponibilidades bancárias. Concluiu aduzindo que nenhum livro ou documento contábil fiscal foi omitido e suas obrigações tributárias mantêm-se incólumes.

O Aresto combatido manteve em parte a autuação – foram exoneradas a multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada e as responsabilidades tributárias imputadas - por entender que restou configurada a omissão de receita em comento, fundada nas seguintes motivações:

- a) (...) *No curso do procedimento fiscal quer o titular da conta bancária, fls. 134, 217/239, quer a impugnante TVF, fls. 894, incisos 11 e 12, ambos reconheceram tratarem-se de depósitos vinculados à atividade da empresa;*
- b) (...) *conforme ratificado pela auditoria, a conta bancária objeto desta lide foi abastecida quase em sua integralidade por depósitos em cheques, fls. 158/203, 426/460, 1293/1361;*
- c) (...) ***disponibilizados os recursos pela liquidação dos depósitos em cheques, os valores eram transferidos para a conta corrente da pessoa jurídica 6475-0, mantida junto ao Banco do Brasil, fls. 237/424; alternativamente, para pagamentos relacionados às atividades, fato ratificado pela auditoria, fls. 152/153; (g.n.)***
- d) (...) *Em síntese, independentemente de outras alegações da pessoa jurídica, esta utilizou a conta bancária em nome de terceiros para efetuar movimentações financeiras; e (g.n.)*
- e) (...) ***Dada a inversão do onus probandi, prevista no art. 42 da Lei nº 9430/96, justificáveis, legal e materialmente, as exações destes autos. (g.n.)***

Indignada, a Recorrente atravessou peça recursal requerendo a reforma integral do acórdão atacado reprisando os pedidos e causa de pedir esgrimidos na fase contenciosa inicial, complementando-os com os argumentos a seguir epilogados:

- a) (...) *a figura da interposta pessoa com intuito de omitir receita tem requisitos específicos, devendo os recursos passados para o terceiro permanecer na posse deste. **Caso extremamente diverso do que ocorre nos autos;***
- b) (...) *Observa-se que no referido acórdão o relator afirma que a empresa teria outras contas para utilizar, tentando dessa forma encaixar seu entendimento na ideia de dolo na conduta da empresa. Nesse diapasão, informou que utilizou a conta de terceiros para aportar recursos próprios para poder pagar as obrigações contraídas e **só era titular de uma conta corrente** – as demais constantes do Sped são tão somente padrão de escrituração do escritório de contabilidade -, a qual estava sofrendo constrição advinda de execuções de títulos extrajudiciais promovidas pelos seus fornecedores;*
- c) (...) *Assim, todos os recursos colocados na conta foram consumidos pelas operações diárias da empresa, as quais têm comprovação documental e registro contábil. **Neste sentido, a conduta da empresa não é em absoluto dolosa, mas tão somente inábil, carecendo de razão o entendimento do relator;***
- d) (...) *Ainda, conforme o laudo apresentado, carece de razão a tese da omissão, vez que **por mais que não estivesse contabilizado o destino dos valores recebidos dos clientes da empresa para a conta do sr. Julio Farias**, pelo laudo contábil e pelas informações trazidas aos autos de cheques e forma de disposição de pagamentos aos clientes, ou seja, pela verdade material dos fatos e documentos, concretiza-se o corolário de informações necessárias para conferir correção na conduta da empresa no que se refere a origem de seus recursos, bem como o destino destes; **(g.n.)***
- e) *Conclui asseverando que (...) **não há qualquer omissão de receita, visto que todas as receitas que compreenderiam o fato gerador de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram declarados e pagos, conforme amostra, sendo a alegação de omissão de receita do fisco embasada em presunção construída equivocadamente.***

Nos tópicos seguintes, inicialmente, trataremos dos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema: omissão de receitas por presunção legal fundada em depósitos bancários de origem não comprovada. Em seguida, passaremos à análise propriamente dita da lide.

4.2 DA OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

4.2.1 DOS ENTENDIMENTOS JURÍDICOS, DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS

Segundo o explanado, o guerdado lançamento trata da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada. Conforme proposto, é primordial para o deslinde da questão fazermos um breve histórico da legislação que trata do assunto, assim como enaltecer e analisar os pressupostos legais essenciais a configurar a presunção legal em comento, segundo a legislação em vigor à época dos fatos geradores.

Nessa senda, a Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, foi a primeira norma que autorizou a **utilização de depósitos bancários injustificados** para arbitramento de omissão de rendimentos, e assim dispunha em seu art. 6º e parágrafos:

*Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, **mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.***

*§ 1º **Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.***

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

*§ 3º **Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.***

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

*§ 5º **O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.***

*§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte. **(g.n.)***

A susodita positivação permitia o arbitramento dos rendimentos omitidos utilizando-se **depósitos bancários injustificados**, desde que demonstrados os sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível, e contanto que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. É cognoscível que, na vigência da Lei nº 8.021, de 1990, os depósitos bancários não justificados eram mero instrumento de arbitramento, visto que os sinais exteriores de riqueza, que deveriam ser comprovados pela fiscalização, representavam o elemento essencial que possibilitava presumir a renda omitida.

Entretanto, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei nº 8.021, de 1990, com a publicação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Preconiza o seu art. 42, com a alteração introduzida pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, o seguinte:

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

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

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

*§ 3º **Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:***

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XVIII - o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990; (g.n.)

Da leitura do aludido preceito, deduz-se que o legislador inovou o sistema jurídico nacional introduzindo uma **presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários, condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras**. Desse modo, passou existir em favor do Fisco a **autorização para considerar ocorrido o fato gerador** quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados **em sua conta bancária**, não havendo o dever de juntar qualquer outra prova.

Neste ponto, merece registro que as presunções são meios de prova previstos no ordenamento jurídico e, **desde que determinadas em lei**, podem ser utilizadas no direito tributário. Tal expediente acaba por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas e desestimulando condutas que possam implicar abusos ou sonegação.

O efeito prático da presunção consiste em **inverter o ônus da prova**. A regra geral - a de que cabe ao Fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao Contribuinte o de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito - **é invertida**, consoante estabelecem os arts. 373 e 374, do CPC⁶. Assim, quando cabível a hipótese legal deste método excepcional de tributação, cabe ao Fisco demonstrar a existência do fato e requisitos definidos pela lei como necessários e suficientes à subsunção da presunção ao caso concreto, transferindo ao Contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu.

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas (Justec, RJ, 1979, pg. 806), José Luiz Bulhões Pedreira, sintetiza com muita clareza o que provoca as presunções legais:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso. (g.n.)

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é da espécie relativa (*juris tantum*), a qual admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte, a sua produção. **Ao Fisco basta apenas comprovar o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção**, para que fique evidenciada a omissão de receitas.

Não podemos obliterar que muito se questionou acerca da validade dos meios de emprego dessa presunção legal, não somente por envolver matéria constitucional – quebra ou não de sigilo bancário -, mas também porque, na prática, a depender do ramo e tamanho da empresa, a prova em sentido contrário é bastante tormentosa e de complexa produção.

Aqui, é digna de nota a crítica de Hiromi Higuschi⁷, vazada nos seguintes termos:

A tributação com base nos depósitos bancários é muito utilizada pelo fisco porque é a forma cômoda que não exige pesquisas mas é a mais injusta e absurda. Se a

⁶ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

⁷ Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: IR Publicações. 2016. Páginas 661 e 662.

fiscalização intimar cem empresas comerciais ou industriais, que vendem muito com cheques, para comprovar a origem dos depósitos, certamente, 99 não conseguirão comprovar, até mesmo pelas empresas que não sonogam um centavo de receita.

(...)

Já teve casos de fiscalização intimar para comprovar a origem de todos os depósitos constantes dos extratos bancários do ano-calendário. Muitos dos depósitos eram em dinheiro. O fisco não teve o trabalho nem de fazer relação de depósitos de maior valor ou suspeitos. A intimação é razoável para justificar depósitos de valores elevados ou suspeitos.

(...)

Das centenas de processos julgados pelo CARF não há provimento de recurso voluntário, a não ser por irregularidade processual como a falta de prévia intimação para comprovar a origem dos recursos. O julgamento desses processos nas Delegacias de Julgamento e no CARF, também, é cômodo por não exigir pesquisas.

Do elucidado, denota-se que a sinalada norma tributária (art. 42, da Lei nº 9.430/96) **norteia os passos que o Fisco deve cumprir** em prol da configuração da omissão de receitas fundada em presunção relativa veiculada por lei, sob pena de não garantir a benesse de inversão do ônus da prova. Nesse sentido deve cumulativamente:

- a) Ter acesso aos recursos creditados/depositados na conta corrente ou de investimento do Sujeito Passivo, cuja prova hábil e idônea reside nos **extratos bancários emitidos pelas instituições financeiras**, ao dispor que é condição *sine qua non* para caracterização da omissão indentificar: **“os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira;**
- b) **Intimar o titular da conta corrente ou de investimento** para que comprove, através de elementos de natureza probante contábil ou fiscal, a origem dos recursos utilizados nessas operações, ao asseverar que: **“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”;** e
- c) Analisar cada crédito/depósito, **individualizadamente**, excluindo os que listou exaustivamente, ao observar que: **“Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:”.**

Melhor dizendo, para configurar a materialidade da omissão de receita nos termos assentados no preceito legal em questão, a Autoridade Fiscal deve obediência a quatro requisitos expressos na lei:

- a) deve proceder a **identificação, tratamento e relacionamento de todos os recursos creditados/depositados** nas contas corrente ou de investimento de titularidade do contribuinte ou por ele dissimulada em nome de terceiros (“contas em nome de laranjas” ou “pessoas interpostas”, por exemplo). Em favor desse desiderato, deve o Fisco, contudo, tomar como ponto de partida **o próprio extrato bancário**, podendo se valer, caso haja negativa do contribuinte no fornecimento dos extratos, da autorização de acesso aos dados bancários, de acordo com o preceituado no art. 6º, da Lei Complementar (LC) nº 105/2001⁸, regulamentado pelo Decreto nº 3.724/2001, por meio de solicitação de Requisição de Movimentação Financeira - RMF diretamente às instituições financeiras;
- b) **após os tratamentos e relacionamentos apontados, deve identificá-los de forma individualizada**. Quer dizer, é imposta ao Fisco a tarefa de, após identificar os créditos bancários nos extratos, selecionar aqueles que devem ser comprovados em uma primeira auditoria, **de forma individual, e não por saldos agrupados, seja por mês, semana, ano ou qualquer outra forma que não um a um**;
- c) **excluir os créditos/depósitos oriundos de transferência ou resgate de contas ou aplicações de mesma titularidade**. Tal passo enseja o cuidado que deve pairar no procedimento fiscalizatório de não tributar um determinado depósito em duplicidade ou de forma indevida, afinal é comum existir nos extratos: créditos bancários de mesma titularidade (caso de transferência entre contas e resgates de aplicações financeiras), devoluções ou estorno de valores. Assim, deve o fisco identificar a exclusão desses depósitos de forma clara e inteligível; e
- d) **intimar o Sujeito Passivo para que comprove ou justifique, através de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos**, sendo imprescindíveis os seguintes dados: a fonte, o valor, a data e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder identificar a natureza da transação, se tributável ou não. Este último requisito visa evitar lançamentos tributários precipitados, assegurando, com um mínimo de razoabilidade, que o uso da presunção não se torne medida punitiva ou oneração indevida do patrimônio.

Cumpridos os suscitados requisitos, **em relação aos depósitos/créditos que o Sujeito Passivo não comprovou**, caracteriza-se a multicitada presunção legal, então deve o Fisco efetivar a autuação fundamentada em omissão de receita de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

⁸ Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Outrossim, merece registro que o que se tributa não são os créditos/depósitos bancários, como tais considerados, mas a **omissão de rendimentos** por eles representada. Aqueles são apenas a forma, o sinal de exteriorização de riqueza, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Destarte, as movimentações financeiras se apresentam, inicialmente, como simples indícios da existência de omissão de rendimentos. Todavia, esses indícios se transformarão em prova da omissão de rendimentos, devido a presunção legal, quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo ou não o faz satisfatoriamente.

Nesse racional, repiso, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente fiscal tão somente a inquestionável observância do diploma legal comentado.

Não obstante, conforme exaurimos, o caminho trilhado pela Fiscalização ao longo do procedimento fiscalizatório, deve respeitar os pressupostos legais evidenciados para o uso da presunção em testilha, **sob pena de macular de vícios a correspondente autuação**.

É substancial em benefício de demonstrar a correção dos entendimentos expressados até este ponto, trazer à colação jurisprudências do CARF, com nossos grifos, onde resta hialino que a prova da movimentação financeira são **os extratos emitidos pelos bancos e demais instituições financeiras**:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO.

Após intimar o contribuinte a apresentar a contabilidade, não o fazendo, e verificando a autoridade fiscal relevante disparidade entre os valores declarados e a movimentação financeira, é regular o procedimento de efetuar o lançamento tributário pelos créditos espelhados nos extratos bancários, não justificados, por consistir em presunção de receita omitida, com fulcro nº artigo 42 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão nº 1801-00,143 – 1ª Turma Especial. Sessão de 04/11/2009)

AUTO DE INFRAÇÃO. EXIGÊNCIA DE IRPJ, CSLL E CONTRIBUIÇÕES REFLEXAS. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A juntada da movimentação financeira requisitada perante instituições bancárias, constitui prova indispensável ao auto de infração que arbitrou o lucro do contribuinte com base em sua movimentação financeira. Igualmente, a prova da respectiva movimentação é necessária para que o contribuinte possa exercer, de forma regular, sua ampla defesa, inclusive para demonstrar que não houve omissão de receita. A ausência dessa prova torna nulo o auto de infração.

(Acórdão nº 1302-005.890 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 21/10/2021)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. ACESSO PELO FISCO. SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

É legítimo o lançamento efetuado com base em extratos bancários fornecidos pelo próprio contribuinte, titular da conta mantida em instituição financeira, após regularmente intimado pela autoridade fiscal. (Acórdão nº 1302-005.770 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 17/09/2021)

EXTRATOS BANCÁRIOS. PROVA NECESSÁRIA A APLICAÇÃO DA PRESUNÇÃO DO ART. 42 DA LEI 9430. DEGRAVAÇÃO DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS Para a aplicação da presunção de omissão de receita prevista no art. 42 da lei nº 9.430, é essencial que os extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras sejam parte do conjunto probatório que fundamenta o auto de infração, como pressuposto de fato necessário à aplicação da presunção. No caso de arquivos eletrônicos, são válidas as degravações feitas pela Autoridade Fiscal, mediante a transcrição e assinatura daquele que tem fé pública. (Acórdão nº 1401-001.015 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 06/08/2013)

Nessa mesma toada, também é engrandecedor transcrever ementas de decisões exaradas por este Tribunal, com nossos grifos, no que toca à **necessidade de intimação individualizada acerca dos depósitos bancários identificados**, em prol de permitir a materialização da multicitada presunção legal de omissão de receitas:

AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA DE PROVAS DA MATERIALIDADE DA OMISSÃO DE RECEITA.

Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, mercê da aplicação do § 3º do art.42 da Lei nº 9.430/96, sendo improcedente o lançamento que apresente resultado totalizador dos créditos sem apontar individualmente a origem dos mesmos.

O lançamento tributário que não comprove, a desdúvidas, a materialização da ocorrência do fato gerador não se presta à formalização da exigência da obrigação tributária a ele referível, nem autoriza a aplicação da respectiva penalidade, porquanto o requisito da certeza do crédito tributário decorre de elementos de prova que acompanhem o auto de infração.

É da autoridade lançadora o ônus de cumprir o dever instrumental de produzir provas dos fatos que ensejam o dever de pagar tributos ou que autorizem a aplicação de penalidade por infração à legislação tributária. (Acórdão nº 1201-

004.838 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 18/05/2021)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA. ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos. Para essa finalidade, os créditos devem ser analisados individualizadamente e a comprovação da origem/natureza dos recursos deve ser feita por meio de documentação hábil e idônea. (Acórdão nº 1402-004.206 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 11/11/2019)

FALTA DE IDENTIFICAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A ausência de identificação e individualização dos créditos bancários com base nos extratos emitidos pelas instituições financeiras e entregues pelo contribuinte, somada à falta de intimação para que o contribuinte comprove sua origem com o mínimo de razoabilidade, caracterizam vícios que comprometem o uso da presunção legal de omissão de receitas, maculando o lançamento. (Acórdão nº 1201-003.601 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 13/02/2020)

Esclarecidos os enfoques jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema, abalizados nestes analisaremos o caso concreto.

4.2.2 DA APRECIÇÃO DA AUTUAÇÃO RECORRIDA

Alicerçado no racional extraído dos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais expostos, e após cotejo entre todos os elementos colacionados aos autos e as argumentações apresentadas pelas partes no tocante à infração omissão de receita com base em depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, entendo que irretocável o Acórdão contestado pelos seguintes motivos.

Inicialmente, impende transcrever excertos do TVF, às fls. 892/970, nos quais serão identificados os fundamentos fáticos, com nossos grifos, essenciais a subsidiar nossa acepção:

(...)

4. Este procedimento fiscal teve por motivo a constatação de que a NEILAR manteve e operacionalizou em seu interesse, a conta bancária nº 38.338-4 (BB, Ag. 276) em nome de interposta pessoa, Julio Cesar Faria, CPF 060.104.639-04, conforme o detalhamento do título a seguir (DA INTERPOSIÇÃO DE PESSOA).

(...)

6. Em resposta mediante procurador, **a empresa confirmou que a conta bancária em nome de Julio Cesar Faria é de sua exclusiva titularidade. Enviou ainda informações sobre transferências bancárias à pessoa física. Porém, com relação a encaminhar os extratos bancários de outras contas, negou-se a fazê-lo, referindo-se ao sigilo bancário.**

(...)

24. Considerando, portanto, a **interposição da pessoa física em relação à titularidade da conta bancária nº 383384, a fiscalização redirecionou a apuração para a NEILAR IND E COM DE ALIMENTOS LTDA, seguindo o disposto no § 5º do art. 42 da Lei 9430/96.**

(...)

26. **Diante da recusa da NEILAR em fornecer o acesso aos seus extratos bancários próprios, providenciou-se a emissão da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) nº 0920400.2015.0016-9, a fim de que a fiscalização verificasse apropriadamente o conjunto das transações financeiro-bancárias da empresa face aos seus registros contábeis/fiscais, bem como ao fato de manter uma conta bancária à margem da contabilidade, em nome da pessoa física de Julio Cesar Faria (BB, ag.276, nº 383384).**

27. **Assim, com o recebimento das informações relativas à conta bancária de sua formal titularidade (BB, ag.276, nº 64750), efetuou-se a análise conjunta das contas bancárias (escriturada e omitida) frente à documentação entregue por Julio Cesar Faria, às notas fiscais eletrônicas emitidas no período e à contabilidade da empresa. A metodologia empregada e as constatações da fiscalização foram informadas à empresa por meio do Termo de Intimação Fiscal 02.**

28. **Nesse sentido, o Termo de Intimação fiscal 02 oportunizou novamente, desta feita diretamente à empresa, a comprovação de depósitos bancários na conta de sua titularidade de fato (nº 383384), contidos em listagem constante do anexo 3 do TIF02, na qual já eliminadas todas as transferências recebidas da conta nº 64750, da agência 276 do Banco do Brasil, de titularidade formal da NEILAR.**

(...)

37. **Além disso, neste caso específico, onde não foram escriturados os créditos bancários em foco, o art. 42 da Lei 9.430/96 determina a inversão do ônus da prova, pois é o sujeito passivo quem tem a obrigação de demonstrar indubitavelmente ao Fisco, a origem dos recursos creditados em suas contas bancárias.**

38. **Como já comentado, a exemplo do que foi apresentado à fiscalização por Julio Cesar Faria (vide listagem do anexo 1 do TIF 02), em nada a empresa**

procurou aprimorar sua tentativa de comprovação dos depósitos, a não ser apresentando nova listagem de supostas correlações. Sequer buscou elucidar as discrepâncias levantadas pela fiscalização no anexo 2 do TIF 02, que demonstrou indiscutivelmente a completa ausência de razoabilidade nas indicações anteriormente efetuadas.

(...)

40. Por outro lado, permaneceu a falta de apresentação de documentos hábeis e idôneos que comprovassem o fluxo dos recursos supostamente recebidos pelas vendas representadas pelas notas fiscais, para a conta bancária sonogada. De modo que, se a primeira lista enviada por Julio Cesar Faria era grosseiramente inconsistente do ponto de vista factual, as listas enviadas pela NEILAR também carecem de consistência, sob vários aspectos.

Observa-se, na espécie, de imediato, que a Autoridade Fiscal seguiu piamente todos os passos, definidos pelo art. 42, da Lei nº 9.430/96, essenciais à configuração da omissão de receita alicerçada na multicitada presunção relativa veiculada por lei, o que lhe garantiu a benesse de **inversão do ônus da prova**. A saber:

- a) **Acessou os extratos bancários** - conta bancária nº 38.338-4 (BB, Ag. 276) em nome de interposta pessoa, Julio Cesar Faria, CPF 060.104.639-04, e a conta bancária de titularidade da NEILAR (BB, ag.276, nº 64750) - e, após compulsá-las, **procedeu a identificação, o tratamento e o relacionamento de todos os recursos creditados/depositados;**
- b) **Excluiu todas as transferências** recebidas na conta dissimulada em nome de terceiros (nº 38.338-4) da conta de titularidade formal da NEILAR (conta nº 64750);
- c) **Em seguida, selecionou aqueles que deveriam ser comprovados de forma individualizada;** e
- d) **Por fim, intimou** o Sujeito Passivo para que comprovasse ou justificasse, através de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos individualizados.

Destarte, partindo da premissa que, *in casu*, cabe a Recorrente comprovar a origem dos depósitos bancários através de documentação hábil e idônea, algumas questões restaram incontestes.

A primeira, reside na verificação de que, no curso da fase inquisitorial, tanto o titular da conta bancária, **Júlio Cesar Faria**, como a Recorrente reconheceram que os recursos creditados/depositados selecionados, em esmagadora maioria depósitos em cheques, vinculam-se integralmente à atividade da NEILAR.

Quer dizer, restou indubitável nos autos que, uma vez disponibilizados os recursos após liquidação dos cheques, **os valores eram transferidos** para a conta corrente da pessoa jurídica 6475-0, mantida junto ao Banco do Brasil; alternativamente, **para pagamentos** relacionados às atividades, fato ratificado pela Autoridade Fiscal.

Em suma, independente das motivações suscitadas pela Recorrente, é fato que utilizou a **conta bancária em nome de terceiros – INTERPOSTA PESSOA - para efetuar movimentações financeiras.**

Segunda, não só o Fisco constatou, mas o próprio Sujeito Passivo admitiu que não contabilizou os créditos bancários sob julgo ao asseverar que:

(...) Ainda, conforme o laudo apresentado, carece de razão a tese da omissão, vez que por mais que não estivesse contabilizado o destino dos valores recebidos dos clientes da empresa para a conta do sr. Julio Farias, pelo laudo contábil e pelas informações trazidas aos autos de cheques e forma de disposição de pagamentos ao clientes, ou seja, pela verdade material dos fatos e documentos, concretiza-se o corolário de informações necessárias para conferir correção na conduta da empresa no que se refere a origem de seus recursos, bem como o destino destes.

Por derradeiro, compulsando os autos, resta hialino que a Fiscalização, em duas oportunidades, possibilitou, tanto a interposta pessoa como a NEILAR comprovarem, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações – registre-se envolvendo uma movimentação financeira total aproximadamente de **7 milhões de reais** no período fiscalizado.

Nessa linha, inicialmente o Fisco extraiu amostra da listagem de notas fiscais apresentadas pela interposta pessoa objetivando justificar a origem dos depósitos bancários, e detectou diversas inconsistências, notadamente:

- a) **Nenhum** dos valores de depósitos teve exata concordância ao valor da nota fiscal indicada como comprovação da sua origem;
- b) **Várias** emissões de notas fiscais em período posterior ao suposto pagamento; e
- c) **Várias** ocorrências de diferenças entre os valores do pagamento e das Notas Fiscais incompatíveis com o lapso temporal entre a emissão da nota e o depósito.

No que tange à verificação da contabilidade da empresa, o panorama não mudou, uma vez que, embora a conta Clientes identificasse de um modo geral: nomes, datas e número da nota fiscal, em relação à espécie a Autoridade Fiscal encontrou as seguintes divergências:

- a) **Quase a totalidade** das ocorrências listadas na planilha enviada por Julio Cesar Faria **não tiveram seu correlato registro contábil**, nem na conta Clientes, que seria a baixa (crédito) da dívida pela compra a prazo ou ainda no Caixa, no caso da venda à vista; e
- b) **As únicas** ocorrências localizadas pela fiscalização na escrita revelaram recebimentos no valor exato na NFe, ou seja, diferentes dos depósitos bancários, e ainda em datas completamente diversas.

Sinteticamente, constatou-se discrepâncias nas comparações entre os depósitos e as notas fiscais, bem como a escrita contábil, especialmente as contas clientes e caixa, foi incapaz

de demonstrar os lançamentos dos pagamentos relacionados aos multicitados documentos fiscais, coerentes em datas e valores.

Em outras palavras, o resumo da opera é que não há suporte documental, tampouco contábil passível de comprovar a origem dos depósitos bancários em questão.

Após o redirecionamento da fiscalização para NEILAR, foi-lhe possibilitada uma **segunda oportunidade** em prol de afastar as ilações supra. Nesse diapasão, afastou a credibilidade do relatório enviado pelo Sr. JÚLIO – não podemos olvidar que era filho de um dos sócios e a empresa admitiu que os depósitos estavam integralmente relacionados a sua atividade –, bem como aduziu que os lançamentos contábeis relacionados não estavam corretamente correlacionados pela contabilidade da empresa.

Nessa linha, apresentou nova planilha contendo justificativas que, conforme veremos, **só revelam fragilidades das argumentações**, permanecendo inalterado o enfoque anteriormente verificado. A saber.

Na nova listagem o Sujeito Passivo pretendeu comprovar a origem dos depósitos bancários mediante atribuição do valor a determinada nota fiscal ou a soma de grupos de várias notas fiscais. Isto é, salvo a apontada inovação, permaneceu inalterada a percepção da Autoridade Fiscal, visto que apesar da tentativa da Recorrente de alterar várias ocorrências outrora exibidas, trocando números de notas fiscais, ou acrescentando mais notas fiscais no intuito de perfazer o total do depósito bancário sob questionamento, sequer elucidou as divergências elencadas as quais demonstraram total ausência de razoabilidade nas indicações apresentadas pela interposta pessoa, muito menos apresentou documentação apta a comprovar o fluxo dos recursos supostamente recebidos na conta bancária sonogada em razão das vendas representadas pelas notas fiscais, ou seja, em ambas oportunidades as listagens careceram de consistência.

Ademais, dos relatórios produzidos pela Fiscalização, denota-se que outra sorte não teve a contabilidade, dado que várias razões demonstram a falta de confiabilidade nas informações prestadas pela NEILAR, especialmente:

- a) Ocorrências cujos lançamentos não foram encontrados na contabilidade, similar a listagem anterior;
- b) Ocorrências substituídas por outra nota fiscal ou mais comumente a composição de várias notas fiscais com emissão posterior ao depósito bancário indicado, fato portanto que impede a relação pleiteada;
- c) Ocorrências substituídas por notas fiscais localizadas em lançamentos na conta Caixa, porém, em datas anteriores ao depósito. Além disso, não houve a localização desse suposto crédito na conta Caixa, equivalente à retirada; e
- d) Ocorrências substituídas pela composição de notas fiscais dentre elas algumas cujo recebimento está registrado na conta Clientes em data posterior ao depósito, ou seja, sem ligação com o mesmo.

Pelo recorrido, diferente do que pensa a Defesa, dada, na espécie, a inversão do ônus da prova, caberia ao Recorrente infirmar a constatação de omissão de receitas com documentação hábil e idônea o que não vislumbramos.

Alegações do destino dos recursos creditados na conta bancária da interposta pessoa, ou relacionadas a política de crédito da empresa, carecem de substância para a autuação em comento, visto que o foco é na comprovação da ORIGEM recursos depositados, como também não é plausível nos debruçarmos em eventuais especificidades se tudo que foi apresentado – **repiso apesar de duas oportunidades** – revelam fragilidades gritantes sob os pontos de vista contábil e fiscal.

Diante de tudo exposto, plenamente justificável sob os prismas legal, fático e material os lançamentos combatidos, por conseguinte, **oriento meu voto no sentido de manter integralmente a autuação tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL, PIS e COFINS, dada a relação de causa e efeito.**

4.3 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

4.3.1 DA INTRODUÇÃO

Ao compulsarmos o TVF, observa-se que a Autoridade Fazendária aplicou multas de ofício qualificadas, no percentual de 150%, sobre todos os créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS constituídos de ofício, em razão de restar constatada a prática de atos que caracterizam situações de sonegação fiscal e fraude, em especial pelo fato de resultar dos autos a voluntária e hialina intenção da Fiscalizada de usar a conta bancária de uma pessoa interposta, Sr. Julio Cesar Faria, para transferir parte importante de sua movimentação financeira.

Irresignada a Recorrente combateu a sobredita imputação. A decisão recorrida manteve a qualificação calcada na Súmula Vinculante CARF nº 34.

Não satisfeita, a NEILAR atravessou peça recursal onde reprisa as razões apontadas na fase impugnatória, complementando-as com os seguintes pedidos e causa de pedir abaixo sintetizados:

- a) Caso mantida a autuação, requereu imputação da multa de ofício ordinária, tendo em vista a ausência de elementos suficientes para caracterizar a conduta da empresa como sendo fraudulenta ou de sonegação prevista nos arts. 71 e 72, da Lei nº 4.502/64;
- b) Aduziu que embora se enquadre no disposto no § 5º, do art. 42, da Lei nº 9.430/96, (...) *a empresa não teve qualquer intenção dolosa de sonegar, fraudar ou agir em conluio para prejudicar a realização de fato gerador de qualquer imposto; e*

- c) Arguiu que (...) *não incorreu em sonegação, fraude fiscal ou conluio, vez que a empresa não possui qualquer crédito fiscal pendente junto à receita e a intenção da movimentação de aporte financeiro da empresa para a conta de Júlio Cesar era tão somente para evitar que a empresa ficasse com seu capital congelado pelos bloqueios de execução de título extrajudicial realizado por fornecedores.*

Antes de avaliarmos as razões da combatida qualificação da multa de ofício, é salutar trazer a este voto entendimentos sobre o tema.

4.3.2 DOS ENTENDIMENTOS JURÍDICOS, DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDÊNCIAS SOBRE O TEMA

Inicialmente, é importante registrar que a multa qualificada se encontra regulada pelo artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007⁹.

Portanto, o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964¹⁰, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos

Como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

⁹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; ; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) **(g.n)**

¹⁰Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

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

Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72. **(g.n)**

A qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita quando e apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos.

Portanto, sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente.

Ademais, é cediço que a imposição de multa qualificada é tema sempre muito espinhoso, mesmo porque tal cominação prescinde da demonstração de um “algo mais”, no procedimento do agente fiscalizado, que transcenda a conduta objetiva descrita no tipo tributário, sendo preciso que haja a efetiva comprovação da intenção da prática do fato delituoso. Nesse sentido, é o entendimento firmado pelo CARF nas Súmulas nsº 14 e 25:

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 da Lei nº 4.502/64.

A seguir analisaremos a imputação da multa de ofício qualificada no caso concreto.

4.3.3 DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA IMPUTADA

Retomando a análise fundamentada na precitada cognição, na espécie, o suporte fático alinhado a própria confissão da Recorrente possibilitou a constatação que esta utilizou a conta corrente de interposta pessoa para movimentação de seus próprios recursos financeiros.

Emana de tal comportamento o nexo de causalidade entre o ato praticado (movimentação de recursos em nome de interposta pessoa) e a multa aplicada, já que tal fato é tipificado em legislação específica - § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, vigente à época dos fatos -, bem como a proporção entre o percentual da multa aplicada e o ato a que se busca reprimir com sua aplicação.

Em outras palavras, indiscutivelmente restou caracterizado o intuito de fraude indispensável à qualificação da multa imputada atacada, pois, conforme exaustivamente evidenciado, a movimentação desses recursos à margem da escrituração demonstrou a intenção de impedir o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, configurando a sonegação tipificada no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

Quer dizer, indubitavelmente há constatação daquele “algo a mais”, de um esforço adicional, de uma conduta extra que suplanta a conduta objetiva descrita no tipo tributário e, por conseguinte, evidencia o dolo específico por parte da NEILAR, justificando a imputação de multa de ofício qualificada sobre a exigência dos tributos combatidos.

A sobredita acepção está amparada pela jurisprudência administrativa prevalente do CARF, a qual foi consolidada na Súmula Vinculante CARF nº 34 abaixo transcrita:

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).

Face ao exposto, **escorreita a qualificação vergastada, a qual deve repercutir em todos os lançamentos que integram a presente lide.**

4.3.4 DA RETROATIVIDADE BENIGNA

No presente caso, ocorre que após a 2ª Turma da DRJ/RJO, em 17/08/2017, às fls. 1.542/1549, exarar o Acórdão recorrido, mantendo a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, em respeito ao disciplinamento normatizado no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, este sofreu modificação pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, e, notadamente o inciso VI, do § 1º, do assinalado normativo, passou a disciplinar a questão da seguinte forma, abaixo *in verbis*:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (g.n.)

Quer dizer, a alteração mencionada reduziu o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%. Dessarte, atrai-se a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN¹¹, inclusive passível da aplicação de ofício, uma vez que lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Nessa senda, embora no presente caso, decidimos pela manutenção, **indiscutivelmente cabe a redução do percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% em respeito à retroatividade benigna.**

5 DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL

Quanto aos Autos de Infração de CSLL, PIS e COFINS decorrentes das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

6 CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de NÃO CONHECER do Recurso de Ofício e CONHECER do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% em respeito à retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

¹¹Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Raimundo Pires de Santana Filho

DOCUMENTO VALIDADO