



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.726066/2011-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.843 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2021
Recorrente EXTENSÃO SERVIÇOS AUXILIAR DE CRÉDITO LTDA ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa discutir a constitucionalidade de lei em sede administrativa, consoante estabelece o *caput* do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e o próprio teor da Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício).

ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

A adoção do regime de tributação pelo lucro arbitrado é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido (artigos 529 a 539 do RIR).

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou e reintimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE. CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O fato de o contribuinte apresentar escrituração fiscal e contábil com valores abaixo dos recebidos (existência de omissão de receitas), por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acaba por deixar evidente a inexatidão das informações prestadas e/ou sua ineficácia/imprestabilidade, o que, aliás, levou ao arbitramento do lucro.

Contudo, a fiscalização evidenciou satisfatoriamente a conduta dolosa da contribuinte quando esta fica omissa e encerra irregularmente as atividades da Matriz, em Belo Horizonte/MG, sem cientificar o novo endereço à RFB e continua suas atividades comerciais em endereço diverso de forma clandestina em outro estado da Federação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, José Roberto Adelino da Silva (Suplente Convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

1. O Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, no uso das atribuições conferidas pelo art. 17, III, do Anexo II do RICARF, designou-me para formalizar o presente acórdão, tendo em vista que a Conselheira-Relatora, Gisele Barra Bossa, deixou de fazê-lo, por ter deixado de integrar o colegiado após o julgamento. Assim, reproduzo, na íntegra, o relatório disponibilizado pela referida Conselheira no repositório oficial do CARF, o qual se segue.

2. Trata-se de autos de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ (e-fls. 03/07), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (e-fls. 25/28),

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (e-fls. 18/21) e Programa de Integração Social – PIS (e-fls. 11/14), todos cumulados com **multa de ofício qualificada no percentual de 150%**, e juros de mora pertinentes calculados até 30/11/2011.

3. Segundo o TVF (e-fls. 77/100), o lançamento decorreu, em síntese, de omissão de receita, caracterizada por falta de comprovação da origem de recursos utilizados em depósitos bancários e por falta de escrituração de notas fiscais de serviços.

4. O arbitramento do lucro sido motivado pelo fato de a contribuinte não manter escrituração na forma das leis comercial ou fiscal (art. 530, I, do RIR/1999), a base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi considerada a partir da receita bruta conhecida, que no caso corresponde à omissão de receitas estabelecida (a) diretamente em procedimento de circularização dos clientes da empresa, os quais foram intimados a apresentar documentos fiscais ou comprovantes hábeis e idôneos que embasaram os pagamentos efetuados a ela; e (b) indiretamente, pela presunção legal de depósitos bancários de origens não comprovadas, uma vez que, de posse da movimentação financeira da empresa e após intimá-la, por diversas vezes, a comprovar individualizadamente as origens dos créditos existentes, o Fisco não obteve nenhuma resposta do contribuinte.

5. Devidamente cientificada, a interessada apresentou Impugnação às e-fls. 1756/1755.

6. Em sessão de 17 de abril de 2012, a 2ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto do relator, Acórdão n.º 02-38.523 (e-fls. 1932/1961), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos legais pertinentes à formalização do lançamento, inclusive tendo sido amplamente garantida a ampla defesa do sujeito passivo.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais; deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA. CIRCULARIZAÇÃO.

A Fiscalização comprovou nos autos, de forma direta, por meio do procedimento de circularização, a omissão de receitas do contribuinte. Para tanto, foram colhidas informações das empresas que com ele realizaram operações comerciais.

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA INDIRETA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGENS NÃO COMPROVADAS.

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.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. A ora Recorrente foi cientificada da decisão em 14/05/2012 (e-fls. 1973) e o respectivo Recurso Voluntário interposto em 11/06/2012 (e-fls. 1996/2004 e e-fl. 2009), onde reitera parcialmente seus pontos de defesa apresentados em sede de Impugnação, em especial:

Preliminarmente,

- (i) O indeferimento de perícia implica em cerceamento do seu direito de defesa, vez que considera necessária a produção de prova pericial para demonstrar que: as operações foram regulares; e os valores que excedem o faturamento e foram creditados nas contas correntes da contribuinte tiveram como destinatários outros tomadores, dada a sua atuação como intermediadora dos empréstimos;
- (ii) A prova documental hábil a afastar a exigência fiscal está em poder de terceiros, já que consistem em contratos firmados com bancos e com tomadores de empréstimo. Com efeito, considera não ser obrigada a juntar tais documentos, até porque os Bancos não atenderam sua solicitação no sentido de apresentar os contratos de depósitos realizados no período fiscalizado. Defende, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa, que cabe a autoridade fiscal, pelo princípio da moralidade e da verdade real, intimar os bancos.

No mérito,

- (i) Argui que a decisão recorrida não analisou o conjunto probatório apresentado, mormente os contratos firmados com os Bancos Cruzeiro do Sul, BMG, BMC e Industrial.
- (ii) Busca esclarecer a dinâmica dos serviços executados ao descrever que atua como correspondente bancária, intermediando operações de crédito. A atividade consiste basicamente em captar clientes, preencher os correlatos contratos de financiamento e encaminhá-los as instituições financeiras para

análise e aprovação. A divergência apontada pelo fisco entre as notas emitidas no valor de R\$ 3.925.286,97 e os depósitos tidos como de origem não comprovada no montante de R\$ 7.757.659,60, resultando na suposta omissão de R\$ 3.769.298,26, se deve ao fato de que muitos dos empréstimos intermediados eram de banco comprando dívidas de outro banco. Nessas operações, o valor destinado a quitar a dívida primitiva era depositado nas contas da Recorrente que, por contrato, deveria sacar ou transferir o valor para quitar a dívida primitiva. A prova dessa dinâmica seriam os documentos e recibos bancários, pois esses demonstram que um banco comprava a dívida de outro depositando o valor da dívida primitiva na conta corrente da Recorrente. Arremata sua tese, com a seguinte afirmação: Se a Recorrente recebe uma comissão de aproximadamente 2% a 6% sobre cada operação intermediada, como poderia receber dos bancos em sua conta corrente a importância de R\$ 7.757.659,60 comprar as dívidas com esse valor e ainda considerá-lo como receita?

- (iii) No mais, esclarece que nos empréstimos denominados “cheque promotora”, o valor não era depositado na conta do tomador do empréstimo e sim na conta corrente da contribuinte que, por sua vez, retirava um cheque administrativo entregando-o nas mãos do cliente. Portanto, tal operação de compra de dívida acaba por gerar “falsa impressão de omissão de receita”. E, nessa esteira, reforça a necessidade da realização de perícia nas contas correntes investigadas pela SRF;
- (iv) Insiste que as autoridades fiscal e julgadoras violaram o princípio da instrumentalidade processual e da verdade real, na medida em que puderam evidenciar nos autos a circunstância fática relativa ao não atendimento, por parte dos Bancos, da solicitação formulada pela ora Recorrente para fornecerem cópia de todos os contratos de compra de dívida intermediados por ela no ano-calendário de 2007, dos respectivos comprovantes de quitação da dívida primitiva e dos contratos de empréstimo com créditos efetuados para cliente denominado “cheque promotora”;
- (v) Reforça seu entendimento de que a multa de ofício qualificada é descabida e sua manutenção tem nítido caráter confiscatório, nos termos do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.
- (vi) Dada a ausência de omissão de receitas, considera que devem ser canceladas também as exigências reflexas.

8. Os autos, então, foram encaminhados à este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e distribuídos para esta relatoria.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 1201-004.843 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15504.726066/2011-91

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator *ad hoc*.

9. Conforme exposto no relatório supra, fui designado redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, utilizando o relatório e voto apresentados pela Relatora em sessão de julgamento. Nesses termos, o conteúdo do voto a seguir transcrito corresponde ao voto proferido pela Conselheira Gisele Barra Bossa.

10. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

11. Insta registra que, todos os argumentos trazidos em sede de Impugnação, devidamente rebatidos pelo r. voto condutor da decisão de piso, foram repisados em sede de Recurso Voluntário e não foram trazidos aos autos quaisquer elementos de provas capazes de contrapor as razões constantes do r. acórdão recorrido.

12. Ainda assim, essa relatoria cuidará de reforçar seus elementos de convicção em cada um dos tópicos a seguir.

Da Inocorrência de Nulidades no Lançamento

13. Diante das arguições retóricas de nulidade suscitadas pela Recorrente, não é demais consignar que, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto n.º 70.235/72, o que não se verifica no presente caso.

14. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto n.º 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10 e 59, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

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.

15. No presente caso, não constato qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, incisos V e XXXIII, da Constituição Federal e artigo 142 do Código Tributário Nacional.

16. Da análise dos autos, evidencio que houve a descrição detalhada do fato gerador dos tributos, assim como de seu enquadramento legal. A matéria e a determinação da exigência tributária estão perfeitamente identificadas.

17. A Recorrente notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta e não teve o seu direito de defesa cerceado, ao passo que apresentou impugnação administrativa e recurso voluntário para contrapor as exigências devidamente fundamentadas pelas autoridades fiscal e julgadoras, o que demonstra de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal.

18. Logo, não há que se falar em nulidade por vício na autuação e/ou por cerceamento do seu direito de defesa.

Da Improcedência do Pedido de Perícia

19. A Recorrente insiste na necessidade de intimação dos bancos e respectiva realização de perícia para fins de legitimar sua linha argumentativa atrelada à dinâmica operacional relatada no item 6 deste acórdão. Contudo, deixou de motivar seu pedido de acordo com os pressupostos contidos no artigo 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72¹.

20. A documentação referenciada pela ora Recorrente já foi objeto de análise pela autoridade autuante e pela r. Turma Julgadora da DRJ.

¹ Decreto n.º 70.235/72, "Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito."

21. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e que esteja fora do campo de atuação das autoridades fiscais e julgadoras, o que não se verifica *in casu*. A análise de documentos fiscais, como contratos, recibos, extratos bancários e notas fiscais estão dentro do campo de atuação do julgador administrativo.

22. A perícia se justifica num cenário onde a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, o que não ocorre neste caso. Verifica-se que a Recorrente não foi capaz de apresentar provas hábeis e idôneas em sede de Impugnação e de Recurso Voluntário para justificar a omissão de receitas.

23. Sabemos que o PAF é informado pelo princípio da concentração das provas e, portanto, o pedido de perícia não pode ser utilizado pelo contribuinte como artifício para se furta de apresentar o devido conjunto probatório em seus instrumentos de defesa, nos termos do Decreto n.º 70.235/72.

24. Para essa relatoria não há dúvidas de que a ora Recorrente deveria ter apresentado, de forma organizada e concatenada, a respectiva documentação probatória hábil a dar rastreabilidade a dinâmica operacional arguida. Aqui, mostra-se plenamente cabível o jargão: “*alegar sem provar é o mesmo que não alegar*”.

25. Compete ao contribuinte municiar-se das provas necessárias para refutar as infrações apontadas no lançamento, já que deixou sem respostas as indagações feitas no curso dos trabalhos que precederam a lavratura do auto de infração e, posteriormente, as provocações trazidas pela r. decisão recorrida.

26. De outra parte, não cabe ao fisco e/ou a autoridade julgadora providenciar por meio da intimação dos Bancos, os contratos e recibos que ela própria deveria possuir, tampouco periciar tais documentos nessa fase processual.

27. Diante do exposto, deixo de acolher o pedido de produção de prova pericial e afasto *in totum* as arguições de nulidade.

Das Potenciais Violações à Dispositivos Constitucionais

28. Em alguns trechos de sua peça recursal a ora Recorrente busca afastar o lançamento, bem como a imputação da multa de ofício qualificada (caráter confiscatório da penalidade), com base em suposta violação a dispositivos constitucionais.

29. Contudo, tal linha argumentativa caracteriza a arguição de inconstitucionalidade dos dispositivos legais que dão suporte às infrações e procedimentos aplicados - *in casu*, a adoção da presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, a suposta quebra de sigilo bancário e o caráter confiscatório da multa qualificada-, a respeito, não cabe à Administração Pública afastar a legislação vigente, consoante estabelece o *caput* do artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/1972 e a própria Súmula CARF n.º 2:

Decreto n.º 70.235/1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

30. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento. Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais tem esse poder.

31. Assim sendo, não há como se acolher tal linha argumentativa e, por conseguinte, passemos a análise dos demais questões arguidas.

Do Arbitramento do Lucro

32. Conforme consta expressamente do TVF (e-fls. 77/100), a base legal para o arbitramento do lucro consta do art. 47, I, II, III e VII, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, consolidada no art. 530, do RIR/1999, que dispõe o seguinte:

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

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;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. (grifos nossos)

33. Diante da legislação supra, os motivos narrados tanto na descrição dos fatos como no TVF são mais do que suficientes para garantir a legalidade do arbitramento do lucro levado a cabo pela autoridade autuante.

34. Ademais, conforme consta do TVF, o próprio contribuinte no curso do procedimento fiscal chegou a manifestar a opção pelo arbitramento, mesmo porque a empresa não possuía escrituração contábil.

35. Assim, tendo o arbitramento do lucro sido motivado pelo fato de o contribuinte não manter escrituração na forma das leis comercial ou fiscal (art. 530, I, do RIR/1999), a base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi considerada a partir da receita bruta conhecida, que no caso corresponde à omissão de receitas estabelecida (a) diretamente em procedimento de circularização dos clientes da empresa, os quais foram intimados a apresentar documentos fiscais ou comprovantes hábeis e idôneos que embasaram os pagamentos efetuados a ela; e (b) indiretamente, pela presunção legal de depósitos bancários de origens não comprovadas, uma vez que, de posse da movimentação financeira da empresa e após intimá-la, por diversas vezes, a comprovar individualizadamente as origens dos créditos existentes, o Fisco não obteve nenhuma resposta do contribuinte.

36. No procedimento fiscal, restou evidenciado que o contribuinte relegou a segundo plano as suas obrigações fiscais, tornando-se inadimplente no tocante ao cumprimento de suas obrigações tributárias. Por tais motivos, a tributação com base no lucro arbitrado se fez ao amparo da lei, providência inclusive, frise-se, solicitada pelo próprio contribuinte.

Da Aplicação da Omissão de Receitas por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada e o Ônus da Prova

37. Dada a insistência argumentativa relativa ao ônus da prova, relevante consignar que o artigo 24, da Lei n.º 9.249/1995, e o artigo 42, da Lei n.º 9.430/96, não deixam dúvidas de que a contribuinte está sujeita à presunção de omissão de receita existente na legislação do imposto de renda apurável com base em depósito bancário de origem não comprovada.

38. Conforme dispõe a Súmula CARF n.º 26: "*A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada*".

39. Portanto, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de presunção legal do tipo *juris tantum* e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

40. Vejam que, o aproveitamento dos dispositivos supra juntamente com a interpretação constante da Súmula CARF n.º 26, devem observar os limites da lei. Não se trata de "cheque em branco" dado às autoridades fiscais para aplicar indistintamente tal presunção.

41. Assim, considero fundamental a observância de dois pressupostos para legitimar a adoção da presunção em questão: respeito aos limites legais constantes do artigo 42, da Lei n.º 9.430/96, leia-se individualização dos lançamentos considerados de origem não comprovada e efetiva intimação do contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

42. Primeiro, a autoridade deve cuidar de respeitar as disposições e limites constantes, do artigo 42, da Lei n.º 9.430/96, *verbis*:

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).

43. A partir da análise do dispositivo supra, o lançamento com base em depósito bancário de origem não comprovada tem validade apenas se a autoridade fiscal individualiza os depósitos que entende como não comprovados, para que, com base nessa segregação, o autuado se defenda e apresente provas.

44. Nesse sentido, é o r. Acórdão n.º 1302-001.642, cuja ementa segue abaixo transcrita, *verbis*:

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO POR VALORES GLOBAIS. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Caracterizam omissão de receita 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, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações. **A ausência de intimação que discrimine individualizadamente os créditos a serem comprovados, nos termos da lei, implica a improcedência do lançamento**". (Processo nº 18471.001400/200736, Acórdão nº 1302-001.642, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/ 1ª Seção, Sessão de 5 de fevereiro de 2015, Relator Waldir Veiga Rocha). (grifos nossos)

45. Da leitura do julgado em questão, fica claro o dever da autoridade fiscal de intimar regularmente o contribuinte para que esclareça a origem dos créditos bancários e de fazer constar da intimação a discriminação individualizada dos valores a serem comprovados. Tais deveres asseguram o direito dos contribuintes ao contraditório efetivo e a ampla defesa², bem como convergem com o disposto no artigo 142, do CTN.

46. Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido.

47. Os indícios em questão decorrem de questões fáticas levantadas tanto pela autoridade fiscal, por meio de suas plataformas tecnológicas de dados, como pelo contribuinte, que legalmente intimado, deve fazer prova da origem dos créditos bancários recebidos e demonstrar a ocorrência de lançamentos em duplicidade e/ou que não correspondem às receitas tributáveis, como é o caso dos resgates, estornos e transferências entre contas do mesmo titular.

48. No presente caso, a douta autoridade fiscal **cuidou de atender os dois pressupostos hábeis a legitimar a presunção de omissão de receitas dos créditos bancários de origem não comprovada**.

49. A Recorrente foi intimada e reintimada a comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes, conforme relações individualizadas.

50. Importante reforçar que, a Recorrente não apresentou, no curso do processo administrativo e nem em seus instrumentos de defesa, justificativa ou comprovação da origem dos recursos bancários que deram azo ao lançamento.

51. Diante da presunção legal de que esse montante na verdade se origina de receita tributável auferida e não declarada, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a origem dos recursos.

² Lei nº 13.105/2015

Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

Lei nº 9.784/1999

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

52. Complementarmente, vale reforçar que foram devidamente excluídos valores *cujas rubricas não são consideradas entradas efetivas* (estornos, transferências de mesma titularidade, cheques devolvidos, e outros).

53. **Alias, a r. decisão recorrida, foi absolutamente exaustiva e assertiva nesse tópico (ver e-fls. 1956/1958).**

54. Do exposto, considero irreparável a condução do procedimento fiscalizatório que ensejou a lavratura do auto de infração e a condução do processo administrativo fiscal no tocante à aplicação da presunção de omissão de receitas constante do artigo art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Dos Pressupostos para Qualificação da Multa de Ofício

55. *In casu*, a imposição da multa de ofício em seu percentual exacerbado (de 150%) está justificada pela autoridade lançadora no TVF, às e-fls. 44/47. Vejamos alguns trechos:

O intuito de *'impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais'* já se insinua a partir do primeiro momento em que a empresa não entregou declarações, nem efetuou recolhimentos de tributos, apesar de ter emitido Notas Fiscais, e ter efetuado enorme movimentação financeira.

Este intuito torna-se ainda mais patente pelo fato de terem os sócios encerrado irregularmente há quase três anos as atividades de sua Matriz em Belo Horizonte sem cientificar o novo endereço a RFB, continuando suas atividades comerciais em endereço diverso de forma clandestina em outro estado, demonstrando intenção evidente de fugir às suas obrigações tributárias, com o intuito precipuo de se manter a margem da tributação.

A situação de omissa da fiscalizada, seu desaparecimento e encerramento irregular das atividades da Matriz, dificultaram sobremaneira as atividades fiscais, e demonstram inequivocamente a vontade reiterada dos responsáveis em, de forma dolosa, *'impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária 'da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais' e 'das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente'*.

Restou, assim configurada a fraude e sonegação, verificada no curso da ação fiscal, especialmente pelas seguintes razões: /

- O sujeito passivo declarou que desde o final de 2010, está em atividade no endereço Rua Américo Brasil, 662, Centro, CEP 78180-000, Comarca de Santo Antônio de Leverger, Mato Grosso/MT, justificando a 'demora para efetuar a devida alteração contratual nos órgãos responsáveis por motivos internos e administrativos da empresa' mas 'que em momento algum agiu de má fé ou dolo perante repartições públicas, apenas foi negligente quanto ao prazo'.
- No entanto, não está mais em atividade em seu domicílio tributário a Rua Espírito Santo 466 Sala 1705, Edifício Hércules, Centro, Belo Horizonte/MG, desde 01/12/2008, pelo menos, o que comprova que há quase três anos, a fiscalizada encerrou suas atividades em Belo Horizonte e funciona em endereço diverso do informado a RFB, sem comunicar o fato ao fisco.
- Ocupou a sala 1210 do edifício a Rua Espírito Santo 466, em Belo Horizonte/MG, por dois anos, no período de 19/05/2006 a 18/05/2008, de forma clandestina, sem notificar este endereço à Receita Federal; este endereço também não consta de nenhuma alteração contratual registrada na JUCEMG.
- Por se encontrar em lugar incerto e ignorado, foi cientificado do início da fiscalização por Edital afixado em 21/12/2010 em mural desta Delegacia; seus sócios foram intimados em 11/01/2011, reintimados em 23/02/2011; a empresa foi ainda reintimada em 22/03/2011 no endereço de sua Filial Ativa de Cuiabá/MT.
- O sujeito passivo só se manifestou com relação às reiteradas intimações, cinco meses depois de iniciada a fiscalização, mas apenas pouco mais de um mês após a declaração de INAPTIDÃO em 14/04/2011 de sua inscrição no CNPJ, quando se viu impedido de desempenhar regularmente suas atividades empresariais.
- Assim mesmo, ao responder em 27/05/2011, ao Termo de Intimação Fiscal N° 01 de 05/01/2011, declarou falsamente que desde o final de 2010, estava em atividade em outro estado, quando, na verdade, encerrou suas atividades em Belo Horizonte, pelo menos, dois anos antes, ao final de 2008.
- Declarou também falsamente que 'todo o faturamento é centralizado única e exclusivamente na MATRIZ CNPJ 05.299.884/0001-40', embora o BANCO BMG S/A apresentou Notas Fiscais emitidas pelas Filiais, no valor total de R\$ 372.011,89.

Considerando ainda que o sujeito passivo se valeu de movimentação bancária volumosa para atingir seu intento, inclusive ocultando a documentação que lhe deu origem e deixando de funcionar menos de um ano depois de encerrado o ano fiscalizado em seu domicílio fiscal sem comunicar esta mudança de modo oficial, os valores omitidos de receita apurados com base em depósitos bancários de origem não comprovada também estão sujeitos ao lançamento de ofício com multa duplicada.

Trata-se de crime doloso conforme definido no inciso I do artigo 15 do Código Penal, no qual *'o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo'*; conseqüentemente, os valores omitidos de receita apurados tanto com base em Notas Fiscais e recibos emitidos como com base em depósitos bancários de origem não comprovada estão sujeitos ao lançamento de ofício com multa qualificada de cento e cinquenta por cento.

Por outro lado, tipifica-se, em tese, crime contra a ordem tributária de acordo com os artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990, do qual o auditor fiscal signatário formaliza em Autos separados, representação fiscal para fins penais perante a Delegada da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, em cumprimento da Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010, na redação dada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29/07/2011.

56. Complementarmente, o voto condutor da decisão de piso, reforça os seguintes elementos motivacionais (e-fls. 1959/1960), em especial que:

No caso concreto, o lançamento impôs a sanção prevista no art. 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), segundo o qual, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 75%, que será duplicada para 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, "*in verbis*":

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho 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 15 de junho de 2007).”

(Grifos acrescentados)

Diante dos fatos narrados no TVF, notadamente, no item “**VII – DO MOTIVO DA DUPLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**”, a aplicação da penalidade qualificada, no percentual total de 150%, seguiu estritamente a legislação acima transcrita, pois, o trabalho fiscal evidenciou as condutas do sujeito passivo que se subsumem às hipóteses legais necessárias à qualificação da penalidade.

[...]

No presente caso, diferentemente do que afirma o Impugnante, estão presentes os elementos demandados para a qualificação da multa. **A Fiscalização evidenciou satisfatoriamente a conduta dolosa do contribuinte, caracterizadora de sonegação ou fraude, quando fica omissa e encerra irregularmente as atividades da Matriz, em Belo Horizonte/MG, sem cientificar o novo endereço à RFB e continua suas atividades comerciais em endereço diverso de forma clandestina em outro estado da Federação. Mais ainda, ele movimentou à margem da sua escrituração contábil vultuosas movimentações financeiras, no ano de 2007, resumidas em quadros do TVF.**

É evidente que, diante de tais condutas, no que interessa ao lançamento dos tributos devidos, ficou, assim, demonstrado que a Impugnante agiu, dolosamente, no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. O que é suficiente para manter a qualificação da penalidade imposta no presente lançamento. (grifos nossos)

57. Conforme já me manifestei em diversas oportunidades, a aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, é medida de caráter excepcional³. A r. autoridade fiscal deve comprovar que a contribuinte teria praticado, em concreto, quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

58. De acordo com o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

[...]

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

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

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

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

59. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de **dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário**.

60. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu dolosamente a apuração dos créditos tributários - teve consciência e vontade do ilícito fiscal (leia-se empenhou esforços adicionais para ocultar a omissão de receitas) - e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

61. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

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

62. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

63. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários têm repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

64. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

65. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção

de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

Súmula CARF n.º 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. (grifos nossos)

66. Em linha a este raciocínio, para o Alberto Xavier⁴ a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

67. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexó de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

68. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal **deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.**

69. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas:**

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

70. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

71. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas **deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexó entre o caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e a caracterização efetiva do dolo.** As próprias Súmulas CARF n.ºs 14 (referenciada supra), 25 e 34, deixam claro esse racional técnico:

Súmula CARF n.º 25

⁴ XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

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 n.º 4.502/64.

Súmula CARF n.º 34

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**.

(grifos nossos)

72. Dito isso, considero que, em concreto, a conduta da ora Recorrente se enquadra nos citados ditames legais constante do artigo 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96.

73. Como vimos, de acordo com a Súmula CARF n.º 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei n.º 9.430/96.

74. Vejam que, o fato de o contribuinte apresentar escrituração fiscal e contábil com valores abaixo dos recebidos (existência de omissão de receitas), por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acaba por deixar evidente a inexistência das informações prestadas e/ou sua ineficácia/imprestabilidade, o que, aliás, levou ao arbitramento do lucro.

75. Contudo, a fiscalização evidenciou satisfatoriamente a conduta dolosa da contribuinte quando esta fica omissa e encerra irregularmente as atividades da Matriz, em Belo Horizonte/MG, sem cientificar o novo endereço à RFB e continua suas atividades comerciais em endereço diverso de forma clandestina em outro estado da Federação.

76. As provas trazidas pela dita autoridade autuante materializam condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas. O respectivo racional probante tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal.

77. Do exposto, em vista do conjunto probatório capaz de atender os pressupostos para a qualificação da multa de ofício, esta penalidade deve ser mantida.

Tributos Reflexos

78. Mantido o lançamento de IRPJ, igual sorte deverá caber aos lançamentos dele decorrentes, quais sejam os de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS/Pasep - Contribuição para o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e Cofins - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, tendo em vista que todos se assentam sobre o mesmo fundamento fático.

Conclusão

79. Do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

80. É o que se reproduz do voto da Relatora Gisele Barra Bossa.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator *ad hoc*