



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720057/2017-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.889 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de abril de 2024
Recorrente G.M.A.P. SUPERMERCADOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

AÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Fraude, conluio e simulação demonstrados. É pertinente a inclusão do sujeito passivo como parte da ação fiscal, na condição de responsável tributário, quando a Autoridade Fiscal apresentar todos os argumentos de fato e de direito que motivaram as suas conclusões.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135, III, CTN. É correto atribuir aos administradores da empresa autuada responsabilidade solidária pelo crédito tributário apurado de ofício, quando caracterizada a prática, por estes, de atos com infração de lei.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. CSLL, PIS E COFINS. Aplicam-se aos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e Cofins) as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em decorrência de sua íntima relação de causa e efeitos, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO SISTEMÁTICA E REITERADA. CONDUTA INESCUSÁVEL. A prática sistemática de omissão de receitas, incorrendo em erro particularmente inescusável, traz à evidência o objetivo de ocultar da fiscalização o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa de ofício duplicada. A ocorrência de atos omissivos ou comissivos traduzem-se na hipótese da dissimulação da

substância das evidências reportadas na contabilidade da entidade e no conteúdo de seus deveres instrumentais, gerando o ocultamento do fato gerador da obrigação tributária e a distorção da apuração das bases imponíveis e dos créditos tributários devidos no período-base.

Recurso Voluntário a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, conhecer e negar provimento aos recursos voluntários de sujeito passivo e solidários, para, i.i) não acatar as preliminares suscitadas; i.ii) afastar a pretendida nulidade da ação fiscal; i.iii)) manter a responsabilidade solidária das pessoas físicas arroladas na ação fiscal, fundada no artigo 135, III, do CTN; ii) por maioria de votos, manter multa qualificada, reduzindo, ex officio, seu percentual de 150% para 100%, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, vencidos nesta matéria os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda e Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça que afastavam a qualificação.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 31/01/2017 referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a correspondente tributação reflexa da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) apurado no ano-calendário de 2012, com o crédito tributário total de R\$ 4.714.371,28 (quatro milhões, setecentos e quatorze mil, trezentos e setenta e um reais e vinte e oito centavos), composto de principal, multa de ofício de 150% e juros de mora vinculados, baseado em omissão de receitas.

A constituição dos lançamentos de ofício decorreram de evidências observadas pela fiscalização no curso de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo.

Relatou a fiscalização que ocorreu OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL em face de DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA, com referência a fatos geradores ocorridos de 1º/01/2012 a 31/12/2012, sendo aplicado os artigos 3º da Lei nº 9.249/95; art. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 287 e 288 do

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 29/03/1999 e seus reflexos na legislação tributária atinente às contribuições sociais.

A fiscalização também atribuiu a sujeição passiva da obrigação tributária principal às sócias-administradoras da entidade, baseado nos fundamentos de Responsabilidade Solidária, com base no art. 135, do CTN, por excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, sendo identificado como Responsáveis Solidárias:

- (i) Andreia de Freitas Brito, CPF nº 104.375.937-97;
- (ii) Glaucia de Freitas Fortuna, CPF nº 086.955.577-40; e
- (iii) Marcia Maria de Freitas Ribeiro, CPF nº 087.984.467-11.

Fundamentou a fiscalização que a motivação seria o fato das pessoas físicas acima identificadas serem responsáveis pelos atos praticados em nome da empresa à época da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias que configuraram o exercício de sonegação fiscal pela pessoa jurídica.

Relatou a fiscalização que o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal incluiu a execução de verificações preliminares adstritas à revisão interna de declarações que resultou nas infrações oriundas do confronto das informações prestadas na DICON e nas respectivas DCTF pertinentes ao ano fiscalizado (Insuficiência de Declaração e Recolhimento) que, ao final, induziram na lavratura de autos de infração apartados da Contribuição do PIS e da COFINS controladas em processos distintos, quais sejam: 15540.720058/2017-90 e 15540.720059/2017-34.

A autoridade fiscal sintetiza que a ação fiscal pautou-se nas determinações expressas no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 07.1.02.00-2014-00504, para fins de averiguação de indícios de omissão de receita decorrente do exercício de sua atividade empresarial e, conseqüentemente, a confissão de débitos em valores inferiores ao efetivamente devidos. Com isso, a fiscalização efetuou a lavratura do Termo de Início, datado de 17/11/2014, cientificando-se pessoalmente uma das representantes legais da pessoa jurídica em 18/11/2014 (fls. 357/359).

A fiscalização relatou que requisitou a condução de acervo documental e informações necessárias para a apreciação destinada ao atendimento do escopo da fiscalização, incluindo-se os dados bancários e relação de extratos com a movimentação financeira de contas de titularidade da pessoa jurídica e o contribuinte não apresentou os extratos bancários de contas em nome da pessoa jurídica.

Neste contexto, ante os indícios de divergência nas obrigações instrumentais, incluindo-se o conteúdo da Escrituração Contábil Digital - ECD, o Auditor Fiscal solicitou emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), com fundamento no art. 6º da Lei nº 105/2001, inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 e inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430/96 (fls. 4.137/4.141), bem assim amparado na ordem determinada no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 07.1.02.00-2014-00504, bem como intimou o contribuinte para requisição de esclarecimentos concernentes à ausência de registros de fatos contábeis no

Livro Diário da pessoa jurídica, tendo em vista a detecção de incompatibilidades com as informações veiculadas na DACON e na DIPJ do período fiscalizado.

Defronte a restituição de informações pertinentes às movimentações financeiras da pessoa jurídica mediante resposta formalizadas pelas instituições financeiras, a autoridade lançadora efetuou a análise do acervo documental na forma definida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 e, em 12/06/2015, promoveu a lavratura e ciência pessoal do inteiro do Termo de Intimação nº 4 e seus anexos (fls. 474/476 e 477/999), por meio do qual se intimou a empresa fiscalizada à apresentação de esclarecimentos e respectiva prova, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos financeiros alusivos a R\$ 16.194,00 (dezesesseis mil cento e noventa e quatro reais) créditos e/ou depósitos que totalizavam R\$ 186.572.302,96, lançados em suas contas de sua titularidade e discriminados, individualizadamente.

Relatou a fiscalização que realizou a análise preliminar da movimentação financeira a qual fora refinada mediante supressão de lançamentos de outros créditos em montante de R\$ 328.607.228,53, representativos de transferências entre contas de mesma titularidade, resgates de aplicações financeiras e estornos que, de plano, foram considerados fora da apreciação sob a ótica da apuração das receitas operacionais auferidas no ano de 2012 e que a empresa fiscalizada apresentou, apenas, os seus esclarecimentos sobre a natureza dos referidos créditos/depósitos, sendo que na sequência, a empresa teria sido objeto de 2 (duas) reintimações no mesmo sentido que, ao final, teriam sido parcialmente justificadas e comprovadas (fls. 1.002/1005 e 1.023/1.026).

A fiscalização também solicitou a apresentação da nova escrituração levada a efeito mediante reconstituição do Livro Diário nº 10 (não registrado no órgão de registro de comércio) e do último Balanço Patrimonial levantado pela empresa para obtenção da relação de bens e direito integrantes de seu patrimônio, demandas estas que não teriam sido regularizadas ou atendidas satisfatoriamente (fls. 1.452/1.456 e 1.457/1.461).

Baseada nas justificativas e provas atendidas pelos representantes da empresa, a autoridade lançadora reuniu os eventos noticiados no Termo de Intimação nº 4 e seus anexos (fls. 474/476 e 477/999), agora, agrupando-os, a critério da fiscalização, em planilhas identificadas pelos nomes a seguir formatadas em meio magnético, que foram posteriormente endereçados pelo Termo de Constatação e Intimação nº 10, de 05/07/2016, cientificado por via postal em 11/07/2016 (fl. 1.472), reportando-se as conclusões firmadas até então e concedendo um último prazo da apresentação de esclarecimentos acompanhados de provas acerca da origem dos recursos, sob pena de encerramento da ação da fiscal e lavratura das correspondentes autuações fiscais com amparo no art. 42 da Lei nº 9.430/96 (fls. 1.462/1.471).

Ato contínuo a autoridade lançadora esclareceu que conferiu reiteradas oportunidades para as representantes legais da empresa apresentarem documentação hábil que comprovasse a origem dos créditos elencados. Repisou que em relação às vendas de mercadorias, até a data de encerramento da ação fiscal, não houve a apresentação, além de sua escrituração contábil digital (ECD), de documentos que comprovassem as alegações de vendas apontadas.

Asseverou-se que as conclusões foram elaboradas após conciliação dos valores retirados do conteúdo dos extratos bancários e as escriturações contábeis levadas a efeito e vigentes à época da instauração do procedimento de fiscalização, restando sem comprovação de

suas origens e, conseqüentemente, por presunção legal, foram considerados como receita da atividade empresarial no montante de R\$ 175.239.775,65, sendo que esses valores foram confrontados com as receitas lançadas na ECD para caracterização da omissão de receitas em relação aos valores excedentes àqueles reconhecidos contabilmente na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/96, resultando nas apurações indicadas no Auto de Infração.

As sócias-administradoras apresentaram Impugnação em 24/02/2017 (fls. 6104/6105 e 6.125/6.137), em nome da pessoa jurídica e das responsáveis solidárias, alegando preliminarmente, a existência de suposto vício na execução do procedimento, porquanto levado a efeito com base em informações obtidas perante as instituições financeiras das quais mantinham as contas bancárias de titularidade, apontando que a decisão a Suprema Corte Federal que autorizou a viabilidade de quebra do sigilo bancário dos contribuintes pelo Fisco [RE 601314/SP e ADI's 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859] o fez desde que seguido à risca o regulamento de cada ente federado para a realização do feito, argumentando que não foram cumpridos das formalidades exigidas pelo Decreto nº 3.724/2001, impondo agressão à intimidade e privacidade da empresa fiscalizada, concluído que houve a quebra do sigilo financeiro ao arrepio da Lei, fato que invalidaria todas as provas por força da aplicação da teoria dos frutos da árvore envenenada.

Argumentou que houve descumprimento do disposto no art. 42, §3º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, pois a autoridade fiscalizadora não teria promovido a elaboração de demonstração individualizada, mas sim de forma global, consoante demonstrado no relatório fiscal formalizado no encerramento da ação fiscal e que houve ofensa ao princípio da boa-fé na medida que as inferências levadas a efeito para caracterização da omissão presumida não promoveu compensação de receitas declaradas em montante superior aos depósitos não comprovados, não observando-se a norma impositiva contida no art. 2º, § único, inciso IV da lei nº 9.784, de 1999 e que as autuantes não poderiam descartar receitas apuradas pelo contribuinte para atendimento do anseio de impor uma exigência tributária e que a inconsistência teria resultado no método aplicado em desconformidade com as regras previstas no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, pois teria tratado, globalmente, os depósitos, em desrespeito a seu § 3º, que exige a análise individualizada, além de ferir princípio insculpido no artigo 2º, parágrafo único, inciso IV, da Lei nº 9.784, de 1999.

Alegou que descabe a aplicação da multa qualificada na medida em que não teria ocorrido a comprovação de ação dolosa para suprimir ou reduzir, deliberadamente, o tributo, conduta ilegal considerada com evidente intuito de sonegação ou fraude, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Além disto, propugnou que descabe a manutenção da sanção da interpretação aplicável em relação à Súmula CARF nº 25, efeitos que vinculam a Administração Tributária Federal, de acordo com a Portaria MF nº 383, de 12 de julho de 2010, na medida que rechaça a qualificação da multa nos casos de presunção legal de omissão de receita.

Dessa forma, entendeu pertinente a redução da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Afora isto, reclamou que a incidência da multa qualificada ofende ao princípio do não-confisco. Finalmente, propugnou que não há razões para atribuição da responsabilidade tributária sobre as sócias-administradores da empresa, pois, entende que não se encontra, na espécie, qualquer fato que evidencie a invocação do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Afirmou que não houve prática de sonegação ou conduta fraudulenta e que o mero erro na escrituração contábil digital em não justificaria a inserção no pólo passivo das administradoras sob a configuração de prática com excesso de poderes ou infração de lei ou dos atos constitutivos e que não teria havido qualquer irregularidade da empresa perante o CNPJ e que nada justificaria atrair a responsabilidade por mera inadimplência da pessoa jurídica.

A DRJ julgou improcedente as impugnações.

Os Recursos Voluntários foram interpostos pelo devedor principal e pelas pessoas físicas apresentaram os mesmos argumentos das impugnações.

Não fora apresentada contrarrazões pela PGFN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, Relator.

Os Recursos Voluntários atendem aos requisitos regimentais, pelo que os recebo e deles conheço.

Trata-se de omissão de receita identificada por meio de conciliação de depósitos bancários, com arbitramento de lucro em face da ausência de apresentação de documentos ao Fisco e ausência de demonstração de origem de depósitos em conta corrente mesmo após intimação.

Preliminarmente, alegaram os Recorrentes nulidade do Auto de Infração. No entanto, não procedem quaisquer alegações de nulidades no presente caso.

Os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

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*

O Auto de Infração preencheu os requisitos de formalidade legais, especialmente os requisitos dispostos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como as exigências previstas no art. 142 do CTN.

Os Recorrentes alegam também a ilegitimidade passiva, fundamentando ser incabível a lavratura dos termos de sujeição passiva. Atribuo a referida argumentação a característica de **preliminar de ilegitimidade passiva**.

De acordo com teor do termo de sujeição passiva as sócias-administradoras da entidade foram imputadas na condição de responsáveis solidárias dos valores auçados por excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto (art. 135, do CTN), motivado, porque se tratam daquelas que concentravam o poder de decisão em relação aos acontecimentos determinantes para a configuração das infrações tributárias em face da pessoa jurídica.

Todavia, os argumentos dos Recorrentes não afastam a responsabilidade solidária apontadas no Auto de Infração. Os fundamentos misturam-se com o mérito, mas julgo oportuno já apontar a necessidade de manutenção das pessoas físicas no polo passivo.

Isso porque as sócias-administradoras constituem-se nas agentes com poderes legais em nome da sociedade empresária, competindo-lhe a representação e a prática de atos necessários ao funcionamento regular dos negócios societários e em observância com compromissos assumidos em face das deliberações disciplinadas na forma do Contrato Social e suas alterações supervenientes.

Ora, conforme será demonstrado na análise do mérito, é marcante no presente caso a prática delituosa continuada desenvolvida pela pessoa jurídica que geraram benefícios de interesse do principal gestor da sociedade, ratificada pela aprovação das demonstrações financeiras da autuada.

Ocorre que, nos termos da DRJ, na qualidade de administradoras da entidade, compartilhavam do pleno domínio funcional dos fatos adstritos ao negócio societário objeto da deliberação dos atos preparatórios e de execução firmados em consonância com os interesses da empresa, sobretudo em relação aos efeitos tributários que seriam decorrentes da exercício do ato ilícito derivado de atos dissimulatórios caracterizantes da conduta dolosa tendente à sonegação fiscal mediante omissões sucessivas de fatos econômicos com efeitos tributários.

Isto porque, atuando na qualidade administradoras da empresa autuada permitiram a redução ilegítima das bases imponíveis e dos valores devidos do imposto de renda e das contribuições sociais, pormenor que revela sua conivência com o exercício da ilicitude praticada nos respectivos fatos geradores da obrigação tributária.

Por esta forma, evidenciado o nexo de causalidade da participação das sócias-administradoras da entidade, revelando-se a atuação concorrente de ambos para a prática do injusto tributário que deu causa aos prejuízos adstritos ao erário público.

No caso, **a acusação fiscal comprovou de forma suficiente a ação dolosa das sócias no sentido de suprimir tributos por meio de declarações ao Fisco em MUITO diferente das movimentações bancárias.**

Correta, portanto, a interpretação da fiscalização e da decisão da DRJ quanto à legitimidade passiva dos Recorrentes na questão de responsabilização por atos da empresa autuada.

Por sua vez, o art. 135, III, disciplina que:

“os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Importante observar que os Recursos NÃO esclareceram as questões de fato apontadas pela fiscalização, tais como a origem do dinheiro, o motivo das ausências de informações direcionadas ao Fisco, as omissões. Os Recursos limitaram-se a apontar irregularidades da fiscalização, sem esclarecer os fatos extremamente suspeitos identificados.

A fiscalização apresentou, portanto, documentos que justificam a inserção dos Recorrentes na condição de sujeitos passivos da exação fiscal, como responsáveis tributários, com base no artigo 135, III, do CTN, não havendo que se falar, em sede de preliminar, de ilegitimidade passiva.

Os Recorrentes também alegaram em sede de preliminar que seria o caso de reconhecer erros, bem como a incompetência do agente público no presente caso.

Sem razão os Recorrentes. A autoridade fiscalizadora agiu nos termos do artigo 142 do CTN, abaixo transcrito:

*Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

No presente caso, a fiscalização identificou os sujeitos passivos dentro dos limites que determina a Lei Complementar, identificou a matéria tributável, aplicou corretamente multas, identificou os sujeitos passivos, calculou o valor devido, não havendo que se falar em incompetência.

As Recorrentes alegam também que o Auto de Infração seria nulo em função de que as provas que o fundamentam teriam sido obtidas com violação de sigilo bancário não autorizadas pelo Poder Judiciário. Não procede também essa argumentação, conforme será tratado na análise do mérito.

DO MÉRITO

Com relação ao mérito, os Recorrentes alegaram ausência de provas quanto às receitas omitidas e sobre depósitos bancários de origem não comprovada. Argumentaram também que fora violado o sigilo bancário e que o STF teria consolidado o entendimento de que a quebra do sigilo bancário somente pode ser efetuada com autorização do Poder Judiciário.

No entanto, o STF, em 24 de fevereiro de 2016, concluiu o julgamento que reconheceu a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, a qual permitiu a transferência dos dados protegidos pelo sigilo bancário diretamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Logo, agiu corretamente a fiscalização ao solicitar as informações bancárias às respectivas instituições.

Ato contínuo, a identificação de omissão de receitas ocorreu a partir da apuração de depósitos bancários realizados nas contas bancárias da empresa fiscalizada, cuja origem/natureza não foi regularmente comprovada pelas titulares das contas correntes objeto de fiscalização, apesar de regularmente intimadas e reintimadas. Isso durante todo o curso da ação fiscal, o que configura omissão de receita por presunção legal, sendo, portanto, necessária a aplicação do artigo 42 da Lei 9.430/96 o qual dispõe que

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

No mesmo sentido dispunha na época dos fatos o artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 1999) e uma vez que os Recorrentes não cumpriram referidos dispositivos legais, se faz necessário que o Fisco presuma, até prova em contrário, a ser produzida pelo contribuinte, a ocorrência de omissão de receitas ou de rendimentos.

De fato, o trabalho da fiscalização não apresenta defeito que possa invalidar o procedimento levado a efeito com pleno cumprimento dos requisitos disciplinados pela legislação tributária de regência.

Nos termos da DRJ, observa-se:

(...) densa instrução processual que mostra o pleno atendimento das formalidades preparatórias mediante seleção dos eventos financeiros passíveis de comprovação da origem dos recursos financeiros, os quais foram submetidos, previamente, ao conhecimento da empresa fiscalizada, mediante lavratura e ciência pessoal do inteiro do Termo de Intimação nº 4 e seus anexos (fls. 474/476 e 477/999), por meio do qual se demandou a apresentação de esclarecimentos e respectiva prova, apoiado em documentação hábil e idônea, adstrita aos valores de créditos e/ou depósitos lançados em suas contas de sua titularidade e discriminados, individualizadamente, no supracitado anexo.

Por sinal, vale lembrar que a empresa impugnante foi objeto de 2 (duas) reintimações no mesmo sentido que, ao final, foram parcialmente justificadas e comprovadas (fls. 1.002/1005 e 1.023/1.026).

Na fase derradeira da fiscalização, patente ainda que após análise e refino das informações a partir da averiguação da adequação probante dos esclarecimentos e provas ofertadas na fase investigatória, a autoridade lançadora reuniu os eventos remanescentes (originalmente noticiados no Termo de Intimação nº 4 e seus anexos), agrupou-os em planilhas identificadas com designação colocada a disposição em meio magnético e os endereçou com o Termo de Constatação e Intimação nº 10, de 05/07/2016, cientificado por via postal em 11/07/2016 (fl. 1.472), ocasião na qual se concedeu um último prazo da apresentação de esclarecimentos acompanhados de provas acerca da origem dos recursos, sob pena de encerramento da ação da fiscal e lavratura das correspondentes autuações fiscais com amparo no art. 42 da Lei nº 9.430/96 (fls. 1.462/1.471)

Portanto, de fato, a atuação da autoridade lançadora observou o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, bem como respeitou os princípios da razoabilidade e moralidade administrativa (que alberga o princípio da boa fé), não havendo que se falar em ofensa ao exercício do contraditório e ampla defesa.

Ademais, **a empresa fiscalizada declarou à Receita Federal valores ínfimos de sua receita total e não ofereceram à tributação as receitas apuradas detalhadamente pela Fiscalização**, decorrentes de omissão proveniente da não comprovação da origem dos depósitos apurados em suas contas bancárias.

De fato, no caso, **a negativa de comprovação do montante de depósitos ou créditos em contas de titularidade da empresa de origem não comprovada foram confrontados com as receitas lançadas na ECD antes da tipificação da omissão de receitas designativas dos valores excedentes àqueles reconhecidos contabilmente.**

Ora, conforme termos do relatório circunstanciado da solicitação de emissão dos respectivos RMF (§§ 5º e 6º do art.4º do Decreto nº 3.724/2001) - fls. 4.137/4.141 – fora demonstrado que a motivação determinante da demanda encontra respaldo em indícios de divergências e omissões no cumprimento de obrigações acessórias da empresa e, cumulativamente, na sua própria escrituração contábil, sendo que ocorrera no presente caso sucessiva falta de atendimento das intimações endereçadas ao contribuinte, baseado em justificativa não satisfativa para a negativa de apresentação dos extratos bancários, constituiu-se em elemento acessório e suplementar para impulsionar a demanda da movimentação financeira de titularidade do contribuinte, atendendo regularmente as exigências normativas de regência dada a obstrução da continuidade da ação fiscal, fato este equiparável à prática de embaraço à fiscalização na forma expressa no parágrafo único do art. 919 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, tendo a fiscalização apontado, dentre outros aspectos que:

- 1) A Recorrente apresentou no ano calendário de 2012 movimentação financeira de R\$ 305.362.055,68;
- 2) Mesmo com referida movimentação financeira de R\$ 305.362.055,68, a DIPJ sobre referido ano calendário de 2012 foi entregue com receita bruta “zerada”;
- 3) No SPED/ECD declarou apenas R\$ 7.818,04;
- 4) Na DACON declarou como receita bruta o valor de R\$ 116.411.402,36;
- 5) Não forneceu informações sobre a movimentação financeira mesmo após ter sido devidamente intimada.

Destarte, entendo que deve ser aplicado no presente caso a Súmula nº 26 do CARF abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

A Recorrente afirma que vários dos créditos considerados deveriam ser excluídos por se tratar de créditos feitos pelo próprio contribuinte ou pela instituição bancária em função de desconto de títulos, sendo, dessa forma, computados em duplicidade na apuração da receita bruta e, por consequência, no cálculo dos tributos lançados.

Por outro lado, não procede à alegação da Recorrente no sentido de que a fiscalização limitou-se a usar os créditos na movimentação bancária da empresa e não considerou os pagamentos efetuados a fornecedores, funcionários e outras despesas. De fato, todas as conciliações foram realizadas.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

De fato, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ deve nortear as inferências correlatas aos autos de infração decorrentes, os quais, no presente caso, foram lavrados para fins de constituição das respectivas contribuições sociais tendo em vista que derivam de elementos de prova idênticos e mantêm íntima relação de causa e efeito.

Destarte, nos termos do art. 24, caput, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, suma vez constatada a omissão de receita, esta deve ser tributada pelo imposto de renda de acordo com o regime a que estiver submetida a pessoa jurídica no período base a que corresponder a receita omitida.

Nesse sentido, de acordo com o § 2º do art. 24, da Lei nº 9.249/1995 deve ser aplicado o preceito legal para fins de determinação da base imponível que vise a constituição de lançamento das contribuições reflexas.

Assim sendo, impõe-se manter a eficácia da autuação reflexa correlata à CSLL, a Contribuição do PIS e à COFINS, estas últimas, submetidas ao regime de incidência cumulativa.

DA MULTA QUALIFICADA

A qualificação da multa foi aplicada pelo fisco tendo **em vista a inexistência de contabilidade fidedigna e a omissão expressiva de informações sobre as atividades da empresa**, que configuram atos dolosos com vistas a dificultar o conhecimento dos fatos geradores do imposto de renda e contribuições e assim eximir a empresa do pagamento desses tributos.

Portanto, autoridade tributária entendeu que restou configurado a prática de conduta dolosa no sentido de omitir os elementos necessários à apuração das tributações federais. Não se trata apenas de omissão de receita e sim de induzimento do Fisco erro por meio de envio de informações incompatíveis com a realidade.

A Recorrente alega que a qualificação da multa (150%) seria indevida em razão da inexistência de fraude, porém conforme já visto, restou comprovado nos autos que o dolo com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

De acordo com o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, observa-se a admissibilidade de imputação da multa qualificada duplicada de 75% para 150% em face da configuração da prática

de conduta delituosa tendente a impedir a determinação da apuração das tributações atinentes ao período-base fiscalizado.

Nesse sentido, constata-se que, além da omissão em comento, o contribuinte praticou diversos atos no intuito de induzir o fisco a erro.

Em face de todo o contexto, **não há como afastar a Multa Qualificada e, no percentual de 150% dos valores lançados.**

Ora, dispunha citado artigo 44, inciso I, e parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)(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;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(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) (destacou-se)

Já a Lei nº 4.502, de 1964, em seus artigos 71, 72 e 73, dispõe:

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.

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.

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.

No presente caso a inobservância das regras instrumentais de apuração, informação e constituição do crédito tributário devido foi acompanhado do inadimplemento da obrigação principal atinente aos tributos autuados, bem como a falta de apuração integral das tributações devidas no curso do ano-base.

Portanto, não resta dúvida de que ocorreu sonegação em face de ações e omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Também foi evidenciada a ocorrência de fraude em razão de ações e omissões dolosas dos Recorrentes tendentes 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.

Ora, a omissão reiterada e sistemática de informações relevantes para adequada apuração das exigências tributárias, não somente na escrituração comercial e fiscal (Escrituração Contábil Digital - ECD), mas também nas declarações em que deveria informar a apuração das bases de cálculo (DIPJ e DICON) e os tributos e contribuições devidos (DCTF), valida a conduta dolosa em desfavor do erário público.

E por ficou mais do que evidenciado conluio entre os Recorrentes em face do ajuste doloso entre eles.

Correta, portanto, a aplicação das multas em face da total ausência de boa-fé dos Recorrentes, praticando ações efetivas para dificultar a identificação de seus atos lesivos ao patrimônio público, conjugados com omissões intencionais e estratégicas para dificultar a fiscalização em diversos momentos, de diversas maneiras, sendo ilógico permitir nesse momento de julgamento a juntada de novos documentos ou mesmo de realização de diligências.

Constatado tal cenário, a qualificação da multa é procedente.

No entanto, cabe uma observação final que irá beneficiar os Recorrentes em face de **alteração da legislação cuja aplicação se impõe ao presente caso.**

Verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

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;

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
(...)*

~~§ 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)~~

§ 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)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - **apresentar os arquivos ou sistemas** de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - **apresentar a documentação técnica** de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

Note-se que o § 1º do caput do artigo 44 acima transcrito alterou o termo “duplicado” pelo termo “majorado” na seguinte disposição: “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”, e na sequência apontou duas possibilidades para a majoração em seus incisos VI e VII:

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)

VII – **150%** (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a **reincidência** do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ou seja, a nova lei, através da substituição do inciso VI acima, passou a dispor que na hipótese de **ausência de reincidência, deve ser aplicada (no caso reduzida) a multa de 100%, sendo, portanto, reduzida de 150% para 100%.**

Isto porque a redação anterior dobrava automaticamente a multa de 75% (mencionada no *caput*), o que implicava na multa de 150%. A redação nova da lei não dobra mais **automaticamente** a multa de 75% e sim aponta a multa de 100% para os casos gerais (de não reincidência). Isto significa que a multa que antes era de 150% passou a ser de 100% para não reincidentes, deixando de dobrar automaticamente.

Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

Ocorre que no presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Consequentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Resumindo, mantenho a qualificação da multa de ofício, porém reduzindo seu percentual para 100%.

Diante o exposto, voto por conhecer e NEGAR PROVIMENTO aos recursos, mantendo integralmente a decisão recorrida e mantendo o Auto de Infração, para: a) NÃO ACATAR as preliminares suscitadas; b) AFASTAR a pretendida nulidade da ação fiscal; c) MANTER a exação fiscal, com incidência de multa qualificada, reduzindo, todavia, de ofício, o percentual e o correspondente valor da multa de ofício qualificada 100%, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, mantendo integralmente os lançamentos; d) MANTER a responsabilidade tributária das pessoas físicas fundada no artigo 135, III, do CTN quanto aos imputados.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni

