



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720358/2017-79
ACÓRDÃO	1201-007.009 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UDBRAX DISTRIBUIDORA DE UTILIDADES EIRELI EPP - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ERRO DE CAPITULAÇÃO LEGAL PELA MENÇÃO DE DISPOSITIVOS DO RIR/99.

A capitulação legal do Auto de Infração em dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda não implica nulidade.

NULIDADE. AUSÊNCIA. ESCRITURAÇÃO RETIFICADA. SUPERAÇÃO DA NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO. LANÇAMENTO HÍGIDO.

Retificada a escrituração pelo contribuinte a pedido de fiscalização anteriormente ao lançamento, de maneira tal que a apuração do Lucro Real tornou-se possível mediante ajustes para a adição de receitas que remanesceram omitidas, apuradas por meio de presunções legais, não há nulidade decorrente da autuação pelo Lucro Real em vez de pelo Lucro Arbitrado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

AUSÊNCIA DE GLOSA DE DESPESAS. DIVERGÊNCIA IDENTIFICADA EM DILIGÊNCIA. DEDUTIBILIDADE.

Identificado em procedimento de diligência que, ao reapurar o resultado tributável do contribuinte pelo Lucro Real, a fiscalização não glosou qualquer despesa, mas deixou de considerar parcela das despesas escrituradas na ECD retificadora a partir da qual se apurou o resultado tributável, sem a apresentação de qualquer justificativa para tanto, as despesas injustificadamente adicionadas ao resultado tributável devem dele ser excluídas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INFORMAÇÃO FALSA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. EMPRESAS DE FACHADA.

Não tendo o sujeito passivo logrado desconstituir a acusação de conduta dolosa no cometimento da infração tributária – perpetrada por reiterada prestação de informações falsas à Fazenda, bem assim a interposição de pessoas e o uso de empresas de fachada – acertada é a qualificação da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto 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. Trata-se de retroatividade benigna.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVA DE CONFISSÃO, RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO DE QUALQUER TIPO.

A ausência de constituição do crédito espontaneamente pelo contribuinte, de declaração de sua existência mesmo que em declaração sem efeito constitutivo, como a DIPJ, ou de pagamento antecipado impedem o cômputo da decadência nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN. Compete ao contribuinte trazer ao menos indícios de que teria sofrido retenções ou recolhido por outras formas de antecipação os tributos em questão, não sendo este um dever da autoridade autuante.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

No caso concreto, não só o contribuinte deixou de apresentar esclarecimentos e prova bastante acerca da origem dos recursos, como também a fiscalização considerou os alegados empréstimos que supostamente estariam na origem dos ditos recursos já estavam abarcados pelas receitas confessadas pelo contribuinte, conforme sua escrituração, não se valendo, para tributá-los, da presunção de omissão de receitas do artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Restando sem prova a origem dos demais ingressos nas contas bancárias do contribuinte, inafastável a presunção de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

A ausência de prova ou ao menos indício que justifique que a manutenção de passivo fictício decorreria de mero equívoco do contribuinte impede o afastamento da autuação a partir desta premissa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar parte da exigência tributária, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah (relator) e Alexandre Evaristo Pinto, os quais davam parcial provimento em maior extensão para exonerar a qualificação da multa de ofício. O Conselheiro José Eduardo Genero Serra foi designado para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jose Eduardo Genero Serra - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Evaristo Pinto, José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto o relatório do Acórdão Recorrido de fls. 3.774/3.796 para retratar o caso sob debate até o momento de sua prolação.

Do lançamento:

O presente processo tem origem nos seguintes autos de infração, lavrados pela DRF/Niterói-RJ e cientificados à contribuinte acima identificada em 04/12/2017, segunda-feira, conforme Aviso de Recebimento-AR de fls. 3210: de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, de fls. 02/24, no valor de R\$ 1.793.271,59; de Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, de fls. 40/52, no valor de R\$ 37.469,58; de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, de fls. 54/73 no valor de R\$ 653.757,77 e de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS de fls. 26/38, no valor de R\$ 173.590,57, todos acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75% para a infração de omissão de receitas não contabilizadas de vendas e serviços e de 150% para as demais infrações, além dos demais encargos moratórios conforme legislação vigente.

O detalhado Termo de Verificação Fiscal-TVF de fls. 75/123 discorre sobre a pessoa jurídica atuada, constituída em 10/06/2009 com a denominação de UD Atacadão de Utilidades Domésticas e nome fantasia de UD Atacadão, tendo então dois sócios, mas com o poder de administração isolado do sócio Daniel Leitão da Silva, CPF nº 995.254.884-20, que apurou a fiscalização tratar-se de "laranja" utilizado pelo real proprietário da empresa desde sua fundação, Sr. Marcelo Vidaurre Mathias, CPF nº 453.720.637-34, que era o verdadeiro administrador, mediante procuração do Sr. Daniel Leitão da Silva, com plenos poderes, lavrada em 21/05/2007.

A Fiscalização destaca que o Sr. Daniel Leitão da Silva também foi utilizado como "laranja" na empresa Unideal Eletro Comércio de Artigos Elétricos e Eletrônicos Ltda, CNPJ nº 08.695.836/0001-60, conforme consta do processo nº 15540.720460/2014-32, sendo esta empresa também de propriedade da "família Mathias", que é composta pelo Sr Marcelo Vidaurre Mathias, sua esposa, Mônica Borges Mathias, CPF nº 012.481.227-98, e os dois filhos do casal, Leonardo Borges Mathias, CPF nº 087.936.687-75, e Victor Borges Mathias, CPF nº 102.433.277-22, todos com o mesmo domicílio tributário, onde não conseguem ser encontrados.

A atuada, do ano de sua abertura até o ano-calendário da autuação, 2012, abriu onze filiais elencadas à fl. 79 e utilizou e utiliza o conhecido nome fantasia de "Lojas Giro Lar e Lazer"; e até a autuação, em 2017, abriria mais 11 filiais elencadas à fl. 80.

O TVF destaca um grupo econômico administrado unicamente pelos membros da família Mathias, composto da atuada e das seguintes empresas (conf. fls. 83/94): Nova Icarai Varejista para o Lar Ltda, CNPJ nº 21.544.431/0001-99; Mônica Borges Mathias -ME, CNPJ nº 08.091.671/0001-17; Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli, CNPJ nº 21.156.851/0001-06; Transbrax Transportadora Ltda, CNPJ nº 17.237.390/0001-10; Selif JPM Comércio Ltda-ME, CNPJ nº 13.467.587/0001-95, e JPM 2 Administração de Bens Eireli, CNPJ 23.951.503/0001-48.

O TVF ainda discorre sobre os Termos lavrados e as diligências realizadas durante a ação fiscal (fls. 94/98).

A autuação objeto do presente processo, conforme a descrição dos fatos dos autos de infração e o TVF decorre das seguintes irregularidades apuradas:

001- Omissão de Receitas não contabilizadas de vendas e serviços. Receitas não contabilizadas.

Omissão de receita não contabilizada em outubro de 2012, no valor de R\$ 219.616,28, apurada na coluna G do anexo I (fl. 115), referente a diferença negativa entre as receitas contabilizadas (Receitas declaradas em ECD - coluna D mais Receitas omitidas de passivo fictício - Coluna E) menos as receitas apuradas na movimentação financeira (colunas B e C).

Este item teve como enquadramento legal para o IRPJ o art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda -RIR/1999.

002 - Omissão de receitas por presunção legal de passivo fictício.

Omissão de receitas caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações não comprovadas em todos os meses do ano-calendário de 2012.

Conforme tabela I do Termo 13, na Escrituração Contábil Digital-ECD da Udbrax constam diversos lançamentos contábeis, totalizando R\$ 2.481.922,86, referentes a transferências de mercadorias entre os estabelecimentos, que foram creditados à conta 2120101-Fornecedores, originando um passivo inexistente.

Instada a apresentar esclarecimentos, a Udbrax apenas alegou tratar-se de mero erro de contabilização, que seria ajustado em tempo oportuno na escrituração.

Considerando que, por força do art. 281, inciso II, do RIR/1999, presume-se como omissão de receitas a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, como no presente caso, tais valores foram assim autuados nos meses respectivos, conforme tabela IV de fl. 101.

Este item teve como enquadramento legal para o IRPJ o art. 3º da Lei nº 9.249/1995, e os arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso III, e 288 do RIR/1999.

003 - Omissão de receitas presumida com base em créditos bancários de origem não comprovada.

A Udbrax, devidamente intimada em 06/11/2015 (Aviso de Recebimento-AR de fl. 680), não comprovou a origem dos 7.043 créditos em sua conta corrente nº 186619 no Banco Bradesco, agência 21873, elencados na planilha de fls. 238/677, totalizando R\$ 29.014.936,40, apresentando em 11/07/2016 tão somente planilha não elucidativa de fls. 899/1110 e nenhum comprovante.

Tendo admitido uma receita de vendas no valor de R\$ 27.708.330,58, os valores de recebimento de vendas por cartões, depósitos de filiais e empréstimos, no total de R\$ 26.936.723,47 foram excluídos do montante de créditos bancários, bem como os de devoluções de compras de mercadorias, resgates de aplicações financeiras (CDB Bradesco) e demais créditos lançados e identificados na conta corrente, restando o montante total de R\$ 226.730,40 de créditos que a Udbrax, intimada em 23/08/2016 (AR fl. 1126) a justificar e comprovar a origem, se manteve inerte, permanecendo os mesmos não comprovados, ensejando - por conseguinte - a presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

Este item teve como enquadramento legal para o IRPJ o art. 3º da Lei nº 9.249/1995, e os arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 287 e 288 do RIR/1999.

004 - Receitas escrituradas mas não declaradas.

Resultados levantados na planilha de fl. 102, com base nos dados constantes da ECD apresentada e com o novo valor de receita com venda de mercadorias, conforme coluna F, do anexo I (fl. 115), que não foram declarados nem oferecidos à tributação, uma vez que a Udbrax apresentou DIPJ "zerada" em 28/06/2013 e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais-DACON com faturamento de R\$ 12.586.169,51, quando admitiu no curso da fiscalização uma receita de vendas no valor de R\$ 27.708.330,58 (omissão de receitas de 55%), bem como não efetuou recolhimento de tributos e contribuições nos períodos-base autuados, à

exceção de Imposto de Renda Retido na Fonte-IRRF sobre pagamento de aluguéis (código 3208).

Esta autuação se restringiu ao IRPJ e à CSLL. O PIS e a Cofins foram objeto dos processos n.ºs 15540.720361/2017-92 e 15540.720360/2017-48, respectivamente. Este item teve como enquadramento legal para o IRPJ o art. 3º da Lei n.º 9.249/1995, e os arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/1999.

A multa de ofício foi qualificada no percentual de 150% nas autuações dos itens 002, 003 e 004, com base no § 1º do Inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 (com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007), uma vez caracterizado o evidente intuito de fraude nas operações da Udbrax, com omissão de receitas e informações, prestação de declarações falsas às autoridades fazendárias, omissão de livros fiscais e contábeis, além da conduta dolosa de utilização de interpostas pessoas e de transferência de patrimônio empresarial e particular dos reais proprietários para alocação em empresas cuja única e exclusiva finalidade seria promover uma blindagem patrimonial, mediante conluio entre todos os envolvidos, no intuito de evitar a cobrança de créditos tributários.

Foi feita representação fiscal para fins penais objeto do processo n.º 15540.720362/2017-37, apensado ao presente.

Das responsabilizações Passivas Solidárias:

Foram responsabilizados solidariamente os membros da "Família Mathias" por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional-CTN):

Marcelo Vidaurre Mathias, CPF n.º 453.720.637-34, ciência por edital de fl. 3279;

Mônica Borges Mathias, CPF n.º 012.481.227-98, esposa de Marcelo Vidaurre Mathias, ciência por edital de fl. 3279;

Leonardo Borges Mathias, CPF n.º 087.938.687-75, filho de Marcelo e Mônica Mathias, ciência por edital de fl. 3255;

Victor Borges Mathias, CPF n.º 102.433.277-22, também filho de Marcelo e Mônica Mathias, ciência por edital de fl. 3255;

Bem como as empresas componentes do *Grupo Giro Lar & Lazer* por interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, uma vez formadoras do mesmo grupo econômico, muitas vezes confundindo suas atividades e patrimônio (art. 124, inciso I, do CTN):

Nova Icarai Varejista para o Lar Ltda, CNPJ n.º 21.544.431/0001-99, ciência em 05/12/2017, conforme AR de fl. 3284;

Mônica Borges Mathias - ME, CNPJ n.º 08.091.671/0001-17, ciência por edital de fl. 3230;

Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli, CNPJ n.º 21.156.851/0001-06, ciência em 04/12/2017 conforme AR de fl. 3235;

Transbrax Transportadora Ltda, CNPJ n.º 17.237.390/0001-10, ciência em 04/12/2017, conforme AR de fl. 3289; e,

Sellef JPM Comércio Ltda-ME, CNPJ n.º 13.467.587/0001-95, ciência por edital de fl. 3230.

Da impugnação da Udbrax:

Inconformada com o lançamento, a Udbrax apresentou, em 03/01/2018, a impugnação de fls. 3296/3347, onde argui a tempestividade e a decadência dos períodos-base de janeiro a novembro de 2012, com base no parágrafo 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN), descreve a atuação, discorre sobre o histórico empresarial do Sr Marcelo Vidaurre Mathias e sua família, bem como de suas empresas e da atuada em especial, que admite ser gestora das "Lojas Giro Lar e Lazer", declarando:

Que o crescimento do negócio, como comumente ocorre em empresas familiares, não teria sido acompanhado de uma estruturação administrativa adequada e profissional e de um planejamento estratégico em patamar compatível com o volume e porte alcançado, resultando em (i) medidas administrativas equivocadas, resultado de má orientação, como a abertura desordenada de outras empresas; (ii) ausência de regular cumprimento de obrigações legais de natureza contábil e fiscal e (iii) equívoco na apuração de tributos devidos à Fazenda Nacional, não tendo participado o representante legal e seus familiares das complexas rotinas contábeis e fiscais, por falta de formação acadêmica, confiando tal tarefa a contador terceirizado, não podendo desta forma o descumprimento de obrigações fiscais e contábeis serem atribuídas a dolo do representante legal ou seus familiares sem provas contundentes de sua atuação ou determinação pessoal na prática de sonegação, fraude ou conluio.

Não teriam sido encontrados sequer indícios de práticas criminosas no exercício das atividades empresarias, constando no TVF apenas (i) abertura de outras empresas para compor a rede de lojas Giro Lar e Lazer e outras sem função (ii) presença de membros da família (consanguíneos e afetivos) como sócios em tais empresas e (iii) não cumprimento de obrigações fiscais e contábeis resultando em omissão de receitas, fatos estes todos decorrentes de desconhecimento do representante legal e seus familiares e de imperícia do responsável pela escrita fiscal, não de dolo.

Admite que incorreu em omissão de receitas, mas que seus colaboradores não praticaram ilícitos penais.

Como preliminar de nulidade, alega equívoco de capitulação legal, uma vez que o lançamento, baseado no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, não citou tal enquadramento legal, limitando-se a reproduzir os dispositivos previstos na Lei nº 9.249/1995 e no RIR/1999, violando assim o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN) e acarretando prejuízos à impugnante, por cerceamento de seu direito de defesa, uma vez que teria havido dificuldade de compreensão acerca do critério jurídico adotado pela fiscalização para cálculo dos tributos: se feitos de acordo com o art. 42 da Lei nº 9.430/1996, ou de acordo com a tributação específica da atividade ou do regime tributário adotado pelo contribuinte.

Salienta que, nos termos do art 59, II, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal-PAF, são nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa.

Protesta que a fiscalização teria tributado a quase totalidade dos depósitos bancários realizados em conta corrente, não analisando detidamente a origem de

tais depósitos e desconsiderando a existência de despesas que deveriam compor deduções para a apuração do efetivo lucro apurado no período autuado.

Sendo o lucro real o regime de tributação adotado pela autuada, caberia a fiscalização confrontar os depósitos bancários com despesas, informações e registros contábeis, a fim de apurar o efetivo acréscimo patrimonial, este sim fato gerador do Imposto de Renda por imposição constitucional e legal.

O lançamento baseado exclusivamente em créditos relacionados em extratos bancários, sem expurgo de meros ingressos e sem consideração de despesas incorridas no período, violaria o art 142 do CTN, por transferir ao contribuinte o dever constitucional privativo do agente fiscal titular do lançamento tributário, ferindo também a busca da verdade material que deve ser demonstrada dentro dos rigores do devido processo legal.

O advento da Lei nº 9.430/1996 não teria alterado o fato gerador do IRPJ, que continuou sendo o lucro apurado, que deve ser comprovado pela fiscalização, passando a aplicação do seu art. 42 pela exclusão de depósitos identificados como meros ingressos e pela dedução de despesas incorridas, respeitando o princípio da capacidade contributiva, o que não teria sido observado na autuação.

Protesta pelo seu direito de comprovação da origem das operações realizadas, alegando que as movimentações financeiras dos anexos III e IV não foram receitas de vendas de mercadorias, mas sim operações financeiras com filiais e empresas do mesmo grupo econômico, em especial o valor de R\$ 2.345.293,56 referente a empréstimos por conta corrente com a empresa Sellef JPM Comércio Ltda., pugnano pela realização de diligência com vistas à confirmação de tal afirmação.

Com relação à autuação de omissão de receitas por presunção legal de passivo fictício, alega ter sido erro técnico de contabilização que não interfere na apuração do lucro devido no período nem gera saldo credor indevido, não impactando sobre o faturamento, mas apenas ensejando diferença de estoque.

Com relação à infração de receitas escrituradas mas não declaradas, item 004 acima, a fiscalização teria adotado a quase totalidade dos valores depositados sem verificar saídas e pagamentos de despesas oriundas da atividade, desrespeitando assim o princípio da capacidade contributiva e a correta base de cálculo do IRPJ, que deve considerar as despesas legalmente dedutíveis e incorridas que foram desconsideradas pela Fiscalização ao longo da ação fiscal.

O resultado positivo apresentado pela fiscalização à fl. 28 do TVF levaria em consideração tão somente o custo das mercadorias vendidas, sem considerar as demais deduções legalmente previstas, como folhas de pagamento, aluguéis de imóveis e despesas fixas, das quais junta comprovantes.

Protesta que, para os casos em que a fiscalização desconsidere as despesas, deve o lucro ser arbitrado, o que não ocorreu, tendo sido adotada para a autuação a escrituração do próprio contribuinte, conforme se verifica do TVF.

Assim, não tendo arbitrado o lucro nem considerado as despesas dedutíveis, violou a autuação inúmeros dispositivos legais, dentre eles o art. 145, parágrafo

primeiro, da Constituição Federal; os arts. 43 e 142 do CTN e o arts 247 e seguintes do RIR/1999, devendo o lançamento ser retificado a fim de considerar as despesas dedutíveis incorridas no ano-calendário de 2012.

Com relação à qualificação da multa de ofício, protesta quanto a seu "nítido caráter confiscatório" e que não estaria configurado e provado o evidente intuito de fraude, com existência do elemento subjetivo fundamental: atuação dolosa ou com má-fé do contribuinte.

Culpa o antigo profissional eleito pelos erros cometidos, inclusive quando do início da ação fiscal, que não declarou ter sido orientado pelo representante legal ou seus familiares a prestar declarações falsas ou inexatas às autoridades fazendárias.

Enumera as razões para a qualificação da multa e quanto a cada uma delas alega: Não foram elencadas as informações intencionalmente omitidas e a simples omissão de receitas não é, por si só, justificativa para aplicação da multa qualificada, conforme reiterada jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda-CARF.

Quanto às supostas declarações falsas, correlacionadas com as inconsistências entre a real movimentação e as receitas informadas nas declarações entregues, registra que as mesmas ficavam a cargo do contador responsável pela escrita fiscal.

Admite desorganização da escrita contábil, mas sem intenção de dolo de fraude. Não prosperaria a afirmação de omissão de livros fiscais e contábeis, uma vez apresentada a escrituração contábil digital-ECD, que inclusive serviu de base para apuração dos tributos devidos.

Todos os familiares citados no TVF participam diretamente das atividades da empresa, devendo ser afastado o pejorativo conceito de "laranja".

A reunião de bens numa mesma empresa com função de holding patrimonial não constitui ilícito nem caracteriza blindagem patrimonial, não tendo sido utilizada nenhuma ferramenta fraudulenta ou clandestina para transferência de tais bens, carecendo a "blindagem patrimonial" de uma estrutura societária complexa, quando as empresas indicadas pela fiscalização como instrumentos de blindagem patrimonial tem estrutura simplória.

Alega que a Udbrax mantinha conta corrente com a Sellef, não correta e devidamente formalizada, admite, mas que mesmo assim não traduziria ilícito penal, não tendo sido demonstrado quais ilícitos foram cometidos utilizando-se da referida empresa como veículo.

As demais empresas seriam regularmente constituídas e revendiam produtos da Udbrax, funcionando como lojas e unidades da "Giro Lar e Lazer", não havendo qualquer ilícito nesta prática.

Repete o histórico da empresa e que a aplicação da multa qualificada decorreria de simples omissão de receitas, não podendo-se por mera presunção (como a do art. 42 da Lei nº 9.430/1996) aplicar a multa qualificada de caráter penal.

Requer a redução do percentual da multa de ofício, transcrevendo vasta jurisprudência do CARF.

Quanto à atribuição de responsabilidades solidárias, alega que, desconstituída a multa qualificada, deve ser excluída a responsabilidade solidária.

A fiscalização não teria feito distinção entre as diferentes espécies de responsabilização prescritas no CTN, sem especificar quais responsáveis estariam abrangidos pelo art. 124 do CTN e quais pelo art. 135 do mesmo Código, devendo ser comprovado fato jurídico tributário distinto do da ocorrência do fato gerador para responsabilização de sócios e administradores, individualizada a conduta de cada um, o que não ocorreu.

A ausência de pagamento de tributos não pode ser caracterizada com infração à lei, contrato social ou estatutos, devendo ser provado que o administrador se beneficiou pessoalmente com a inadimplência ou tenha dissolvido irregularmente a sociedade, situações estas não citadas nem comprovadas no TVF.

Deve ser indicado qual o fundamento legal para a responsabilização de cada sócio e administrador e comprovada a participação ativa na prática do ato ilícito ou desfrute dos seus resultados, não podendo o sócio ser confundido com a pessoa jurídica da qual participa.

Já o interesse comum seria interesse jurídico e não qualquer interesse econômico.

Pede Diligência ou produção de prova pericial com os dois quesitos de fl.3346.

Encerra elencando seus pedidos e requerendo posterior juntada de documentação suplementar.

Da impugnação do sujeito passivo solidário Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli:

A empresa Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli, CNPJ nº 21.156.851/0001-06, responsabilizada solidariamente, postou, em 03/01/2018, impugnação de fls. 3597/3605, onde argui a tempestividade, descreve a autuação e alega, em síntese:

Que uma vez desconstituída a multa de ofício na autuação, deve ser excluída a responsabilidade tributária de todas as pessoas indicadas.

Não foi provada a ocorrência de fato jurídico tributário relacionado com a imputação de sua responsabilidade tributária.

A fiscalização não teria feito distinção entre as diferentes espécies de responsabilização prescritas no CTN, sem especificar quais responsáveis estariam abrangidos pelo art. 124 do CTN e quais pelo art. 135 do mesmo Código, devendo ser comprovado fato jurídico tributário distinto do da ocorrência do fato gerador para responsabilização de sócios e administradores, individualizada a conduta de cada um, o que na ocorreu.

A ausência de pagamento de tributos não pode ser caracterizada com infração à lei, contrato social ou estatutos, devendo ser provado que o administrador se beneficiou pessoalmente com a inadimplência ou tenha dissolvido irregularmente a sociedade, situações estas não citadas nem comprovadas no TVF.

Também seria fundamental que se estabelecesse um vínculo jurídico entre a impugnante e os fatos ilícitos constatados.

Destaca que possui plena regularidade societária, fiscal, contábil e financeira, com sede e filiais, e estaria ativa exercendo suas atividades empresarias e gerando empregos, não havendo nada no TVF que a vincule aos ilícitos imputados à Udbrax, não autorizando sua responsabilidade o simples fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico.

Deve ser comprovada a participação ativa na prática do ato ilícito ou desfrute dos seus resultados, não podendo o sócio ser confundido com a pessoa jurídica da qual participa e devendo o interesse comum ser interesse jurídico e não qualquer interesse econômico.

Encerra pedindo sua exclusão do rol de responsáveis tributários e requerendo posterior juntada de documentação suplementar.

Os demais responsáveis solidários, pessoas físicas e jurídicas, não apresentaram impugnação.

O Acórdão Recorrido negou sua competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos normativos e negou provimento aos Recursos Voluntários, afastando as preliminares e considerando revéis os demais responsáveis solidários, já que dentre eles apenas a Vidaprax Distribuidora de Produtos para o Lar Eireli apresentou Impugnação.

Apenas recorreu o Contribuinte, apresentando seu Recurso Voluntário no qual reiterou parte das razões já expostas na Impugnação, tecendo comentários para rebater as considerações postas no Acórdão Recorrido.

Em sessão de julgamento de 17/11/2022 foi proferida por este Conselho a Resolução nº 1401-000.918 em que foi conhecido em parte o Recurso Voluntário (deixando-se de conhecê-lo quanto às alegações atinentes à responsabilização de terceiros, por ilegitimidade de parte nos termos da Súmula CARF nº 172) e determinada a realização de diligência para aclarar quais despesas haviam e quais não haviam sido consideradas dedutíveis pela autoridade autuante, já que o contribuinte apresentou documentos comprobatórios de despesas que afirma não terem sido considerados e a Tabela V anexa ao TVF apontou globalmente os montantes admitidos, segregando as despesas por categorias, mas não item a item. A diligência foi determinada nos seguintes termos:

“Pelo exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência, determinando a baixa dos autos à unidade de origem para que esta:

- “Indique de maneira individualizada, item a item, quais as despesas admitidas e quais as glosadas, justificando a causa das glosas, expandindo assim as despesas agrupadas na Tabela V do TVF.
- Avalie a documentação comprobatória apresentada pelo contribuinte, notadamente (mas não só) a documentação apresentada a partir da impugnação e especifique, item a item, se (e por que) entende estar comprovada ou não a despesa, bem como se tratam-se de documentos

atinentes a despesas admitidas ou se tratam-se de despesas glosadas quando da autuação.

- Elabore a unidade de origem relatório conclusivo sobre a glosa das despesas e prova dos requisitos de dedutibilidade.
- Após, intime o contribuinte para manifestar-se no prazo de 30 dias, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.
- Por fim, os autos devem retornar a esta Turma para apreciação e julgamento do feito.”

Baixados os Autos em diligência, a DRF de origem concluiu, no relatório de fls. 3893/3907 que:

i) Cotejando a Tabela V anexa ao TVF com a ECD retificadora, não teria havido glosa de despesas pela autoridade autuante, que teria aproveitado todas as despesas informadas na ECD retificadora apresentada pelo contribuinte referente ao ano-calendário 2012, transmitida pelo SPED na data de 29/04/2016, constatando-se divergências totais de R\$ 53.484,40 de despesas que constavam da ECD e que embora não glosadas deixaram de ser aproveitadas na Tabela V, sem a apresentação de justificativa para tanto. Vejamos o quadro comparativo elaborado pela autoridade fiscal:

Período de Apuração: 1º Trimestre 2012			
Grupo de Despesas	Valor registrado na ECD Sujeito Passivo	Valor aproveitado pela Fiscalização - Tabela V TVF	Divergência apurada em Diligência Fiscal
33101 Despesas Adm c/Pessoal	607.663,68	-607.663,68	0,00
34101 Despesas c/Serviços de Terceiros	747.914,52	-747.914,52	0,00
35101 Despesas Adm Operacionais	346.692,51	-346.692,51	0,00
36101 Desp Impostos/Contrib/Taxas	3.411,18	-3.411,18	0,00
37101 Tarifas/Encargos/Taxas	175.979,77	-172.997,87	2.981,90
Totais	1.881.661,66	-1.878.679,76	2.981,90

Período de Apuração: 2º Trimestre 2012			
Grupo de Despesas	Valor registrado na ECD Sujeito Passivo	Valor aproveitado pela Fiscalização - Tabela V TVF	Divergência apurada em Diligência Fiscal
33101 Despesas Adm c/Pessoal	774.486,24	-773.958,99	527,25
34101 Despesas c/Serviços de Terceiros	596.156,34	-594.522,89	1.633,45
35101 Despesas Adm Operacionais	440.943,11	-440.943,11	0,00
36101 Desp Impostos/Contrib/Taxas	81.476,22	-81.476,22	0,00
37101 Tarifas/Encargos/Taxas	166.904,69	-154.321,11	12.583,58
Totais	2.059.966,60	-2.045.222,32	14.744,28

Período de Apuração: 3º Trimestre 2012			
Grupo de Despesas	Valor registrado na ECD Sujeito Passivo	Valor aproveitado pela Fiscalização - Tabela V TVF	Divergência apurada em Diligência Fiscal
33101 Despesas Adm c/Pessoal	875.076,05	-875.076,05	-
34101 Despesas c/Serviços de Terceiros	666.633,98	-666.633,98	0,00
35101 Despesas Adm Operacionais	482.202,44	-451.021,85	31.180,59
36101 Desp Impostos/Contrib/Taxas	5.782,06	-5.782,06	0,00
37101 Tarifas/Encargos/Taxas	198.346,15	-196.265,42	2.080,73
Totais	2.228.040,68	-2.194.779,36	33.261,32

Período de Apuração: 4º Trimestre 2012			
Grupo de Despesas	Valor registrado na ECD Sujeito Passivo	Valor aproveitado pela Fiscalização - Tabela V TVF	Divergência apurada em Diligência Fiscal
33101 Despesas Adm c/Pessoal	1.149.394,83	-1.149.394,83	0,00
34101 Despesas c/Serviços de Terceiros	859.903,60	-859.421,40	482,20
35101 Despesas Adm Operacionais	512.227,07	-510.657,57	1.569,50
36101 Desp Impostos/Contrib/Taxas	3.000,00	-3.000,00	0,00
37101 Tarifas/Encargos/Taxas	261.966,79	-261.521,59	445,20
Totais	2.786.492,29	-2.783.995,39	2.496,90

Período de Apuração: Ano-calendário 2012			
Grupo de Despesas	Valor registrado na ECD Sujeito Passivo	Valor aproveitado pela Fiscalização - Tabela V TVF	Divergência apurada em Diligência Fiscal
33101 Despesas Adm c/Pessoal	3.406.620,80	-3.406.093,55	527,25
34101 Despesas c/Serviços de Terceiros	2.870.608,44	-2.868.492,79	2.115,65
35101 Despesas Adm Operacionais	1.782.065,13	-1.749.315,04	32.750,09
36101 Desp Impostos/Contrib/Taxas	93.669,46	-93.669,46	0,00
37101 Tarifas/Encargos/Taxas	803.197,40	-785.105,99	18.091,41
Totais	8.956.161,23	-8.902.676,83	53.484,40

ii) “Apesar de não ser o objeto deste trabalho” como anuncia a autoridade diligenciante, o relatório de diligência também teceu breves comentários sobre as “as divergências entre os resultados apurados pelo Sujeito Passivo em sua ECD e os resultados apurados pela Fiscalização na Tabela V do Termo de Verificação Fiscal, que serviram de base para lavratura do auto de infração, referem-se às omissões de receitas constatadas no curso da execução do Procedimento Fiscal”;

iii) Por fim, analisou os comprovantes de despesas apresentados pelo contribuinte constatando que encontravam-se contabilizados na ECD e portanto foram considerados para fins de dedução, inclusive em montantes a maior do que os comprovantes constantes nos autos, pois não teria havido a glosa de despesas pela autuação.

Intimado a manifestar-se, o sujeito passivo asseverou que:

- i. A divergência injustificada entre as despesas admitidas conforme a Tabela V face às escrituradas na ECD, de R\$ 53.484,40 deveria ensejar a dedução integral da referida diferença, já que não houve glosa como aponta a autoridade diligenciadora;
- ii. A autoridade de origem manifestou-se sobre a divergência entre as receitas escrituradas na ECD retificadora e o total considerado, alegando que a divergência de R\$ 2.929.269,54 corresponde às receitas consideradas omitidas objeto do lançamento;
- iii. Aproveita a oportunidade da menção às receitas omitidas para recobrar que considerou-se como receitas omitidas depósitos cuja origem teria sido comprovada e decorreriam de operações financeiras internas ao grupo econômico, em operações de conta-corrente; e
- iv. Reitera o argumento aposto em seu Recurso de que os lançamentos em conta de passivo considerados fictícios decorreriam de mero erro que teria sido justificado.

Visando a evitar tornar enfadonho e prolixo este Acórdão, as razões do Acórdão Recorrido e do Recurso Voluntário serão abordadas com detalhes uma a uma, no corpo do voto,

momento em que também serão analisadas as considerações tecidas pela DRF de origem em Diligência e pelo Recorrente em sua resposta.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1. - Admissibilidade

A admissibilidade já foi apreciada quando da prolação da Resolução CARF nº 1401-000.918, sendo matéria que dispensa maiores comentários neste Acórdão, bastando recobrar que o Recurso Voluntário foi admitido em parte, por força da Súmula CARF nº 172, pois apenas o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário e, do verbete sumular mencionado, carece-lhe legitimidade ativa para questionar em sede de Recurso Voluntário a responsabilidade imputada a terceiros, sejam eles sócios pessoas físicas, sejam eles pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

2. – Preliminares

2.1. – Nulidade por erro de capitulação legal

Na impugnação, o contribuinte suscitou a nulidade da autuação por entender que a fundamentação do lançamento, para respeitar o artigo 142 do CTN, deveria indicar especificamente os dispositivos legais nos quais se fundamentou, sendo ilícita a fundamentação que traga apenas os dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda pertinentes.

O Acórdão Recorrido afastou a nulidade alegando que o Lançamento teria atendido aos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, contendo o enquadramento legal suficiente e pertinente a cada item da autuação, bem como a clara descrição dos fatos, não sendo possível verificar das defesas apresentadas pela Udbrax e pela Vidaprax qualquer indício de cerceamento do direito de defesa. Transcrevamos o Acórdão Recorrido:

“Da arguição de nulidade:

Com relação à arguição de nulidade levantada na peça impugnatória, há que, preliminarmente, se observar que o lançamento atende integralmente aos preceitos de ordem pública expressos no art. 142 do Código Tributário Nacional e que o auto de infração foi lavrado por autoridade competente, apresentando, portanto, os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal-PAF. Nesse sentido, o auto contém o enquadramento legal das infrações atribuídas e o extenso “Termo de Verificação Fiscal-TVF”, parte integrante dos autos de infração, apresenta uma descrição clara

dos fatos, com detalhados demonstrativos, permitindo conhecer perfeitamente as infrações que foram levantadas.

Além disso, observa-se que a autuada e todos os responsáveis solidários foram devidamente cientificados dos autos de infração, tendo a Udbrax e a Vidaprax impugnado livremente o lançamento, demonstrando entender a autuação, garantindo-se no presente processo, assim, de fato, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

A Udbrax destaca em sua impugnação que houve equívoco na capitulação legal, uma vez que o lançamento fora baseado no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, não citada, mas somente a Lei nº 9.249/1995 e dispositivos do RIR/1999, esquecendo-se que o art. 287 do mesmo, devidamente citado no enquadramento legal do auto de infração para o item 003 (Omissão de receitas presumida com base em créditos bancários de origem não comprovada) é exatamente a transcrição do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, este devidamente citado no TVF que, repita-se, é parte integrante do auto de infração.

E somente este item da autuação teve o art. 287 do RIR/1999 como enquadramento legal por ter sido o único resultado de presunção de omissão de receitas com base em créditos bancários de origem não comprovada. Os demais itens resultaram de passivo fictício e de valores extraídos da Escrituração Contábil Digital-ECD apresentada pela Udbrax na fase fiscalizatória e acatada pela Fiscalização como destacado na impugnação, motivo pelo qual, por óbvio, não tiveram transcritos o art. 287 do RIR/1999 em seu enquadramento legal.”

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte assevera que a correta fundamentação legal deveria ter indicado como dispositivo no qual calcou-se a autuação, o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 ao invés do artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda vigente.

Assevera o contribuinte que, ao deixar de indicar o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a autuação deixou de fazer qualquer menção aos parágrafos 1º e 2º, não indicando se tais critérios teriam sido observados.

Alega, ainda, que a mera oposição de defesa hábil não afastaria a nulidade, pois o contribuinte, ainda que desorientado e em dúvida, é obrigado a impugnar o lançamento de maneira exaustiva.

Entende, assim, ser nula a autuação nos termos do artigo 59, II do Decreto n 70.235/72, por desrespeito ao art. 142 do CTN e artigo nº 10 do Decreto nº 70.235/72, colacionando jurisprudência administrativa.

Passando à análise, cabe-nos inicialmente notar que o questionamento do contribuinte, se provido, não seria capaz de ensejar a nulidade integral da autuação, mas somente da parcela da autuação correspondente às receitas consideradas omitidas como decorrência da não comprovação da origem de depósitos bancários.

O artigo nº 142 do CTN prescreve os elementos essenciais do ato administrativo vinculado de lançamento:

“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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Para o adequado atendimento de tal mister, é fundamental que a autoridade fiscal autuante indique os dispositivos legais nos quais fundamenta suas conclusões, fazendo o cotejo dos fatos à norma abstrata para assim emanar, no ato de lançamento tributário, a norma individual e concreta que pretende aplicar no caso em questão.

A necessidade de indicação dos dispositivos legais pertinentes é também objeto de expressa previsão no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72

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

(...)

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;”

A fundamentação legal é, portanto, necessária, e os dispositivos do RIR/99, evidentemente, não amparariam *por si só* uma autuação sem respaldo legal, pois o Regulamento do Imposto de Renda é mera compilação da legislação tributária elaborada pelo Poder Executivo, com pitadas interpretativas trazendo sua visão sobre o assunto, devendo ser analisadas criteriosamente pelo julgador à luz da legalidade estrita que orienta o Direito Tributário.

Mas a indicação dos fundamentos legais adotados na capitulação legal pode valer-se dos dispositivos consolidados no Regulamento do Imposto de Renda, especialmente porque no Regulamento do Imposto de Renda encontramos a remissão aos dispositivos legais ali consolidados, como se verifica no artigo 287.

“Art. 287. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 42](#)).

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 1º](#)).

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo do imposto a que estiverem sujeitos, submeter-se-

ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 2º](#)).

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 3º, inciso I](#).”

Dessa maneira, verifico que não só o dispositivo do RIR indicado como fundamento legal pela autuação encontra direto fundamento legal no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, como também noto que em sua própria redação o artigo 287 do RIR, apontado como fundamento legal pela autuação, contém a remissão direta dos dispositivos legais correspondentes.

Por fim, o contribuinte assevera que a autuação deveria ter indicado como base normativa também os parágrafos 1º e 2º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, demonstrando ter respeitado seus critérios de apuração.

Penso que a tese defensiva, nesse ponto, também não merece prosperar. A menção ao artigo 287 do RIR, por não indicar expressamente referir-se apenas e exclusivamente ao *caput* não excluiu da fundamentação legal seus parágrafos pertinentes, e as regras de natureza procedimental dos parágrafos 1º e 2º tiveram seu atendimento justificado pela autoridade autuante, conforme se verifica da leitura do Termo de Verificação Fiscal.

Assim, afasto a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, não por verificar que o contribuinte manifestou ter adequadamente compreendido a fundamentação da autuação, mas porque o enquadramento legal dado pela autuação foi pertinente, suficiente e consistente com a fundamentação contida no Termo de Verificação Fiscal e no Auto de Infração, permitindo ao contribuinte a ampla compreensão da autuação, não sendo possível falar em cerceamento do direito de defesa.

2.1.1. Nulidade – Alegação da necessidade de consideração das despesas, ou do arbitramento

O contribuinte alega que a omissão de receitas (por presunção ou não) não permitiria à fiscalização desconsiderar as despesas comprovadamente incorridas pelo contribuinte, já que as receitas omitidas devem ser computadas na apuração do resultado tributável pelo regime de opção do contribuinte (no caso o Lucro Real), salvo no caso de arbitramento.

Questiona que a fiscalização apurou o valor das receitas sem cogitar das despesas incorridas, alegando que a apuração dos tributos sob o regime do lucro real deve seguir a sistemática prevista no art. 247 e seguintes do RIR/99.

Afirma que os termos de constatação demonstram as tentativas do contribuinte de ver reconhecidas suas despesas, que teriam sido rechaçadas sob o argumento de que não estariam conciliadas com os registros contábeis.

Alega que a fiscalização considerou somente o custo das mercadorias vendidas (fl. 102), sem considerar as demais deduções permitidas em lei, como despesas com aluguéis e folha de salários.

Assim, alega que não tendo arbitrado o lucro nem considerado as despesas dedutíveis, a autuação teria violado inúmeros dispositivos legais, dentre eles o art. 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal; os arts. 43 e 142 do CTN e o arts 247 e seguintes do RIR/1999, devendo o lançamento ser retificado a fim de considerar as despesas dedutíveis incorridas no ano-calendário de 2012.

O Acórdão Recorrido, a esse respeito, considerou que a Tabela V de fl. 102 indicaria não somente os custos com mercadorias vendidas, mas também despesas de “R\$ 1.702.270,71 no primeiro trimestre, R\$ 1.809.424,99 no segundo trimestre, R\$ 1.992.731,88 no terceiro trimestre e R\$ 2.519.473,80 no quarto trimestre, totalizando R\$ 8.023.901,38 no ano autuado de 2012, que reduziram o lucro bruto no valor de R\$ 13.251.160,46, para um resultado operacional líquido de R\$ 5.227.259,08, bem como foram considerados, também, resultados não operacionais devedores no total anual de R\$ 878.775,45”.

Vejamos a referida Tabela V:

INFRAÇÃO 005 LUCRO APURADO Receitas Operacionais Escrituradas e Não Declaradas

Com os dados constantes em sua ECD e o valor da nova receita com vendas de mercadorias, indicada na coluna F do Anexo I, efetuou-se a apuração do resultado positivo do exercício, o qual, apesar do esforço demonstrado pelo contribuinte em omiti-lo, encontra-se demonstrado na Tabela V abaixo:

TABELA V

Resultado do Exercício ECD Razão	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	TOTALS
	Valor	Valor	Valor	Valor	
31101 RECEITA VENDAS					
31101.01 Receita Vendas Mercadorias	4.403.656,63	5.452.905,03	7.606.405,48	13.171.632,98	30.636.600,12
31101.05 Bonificações/Brindes	2.150,06	11.303,60	4.482,38	17.113,13	35.049,17
	0,00	0,00	0,00	0,00	
31102 OUTRAS RECEITAS					
31102.01 Receitas de Aluguel	4.800,00	1.800,00	0,00	3.000,00	9.400,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	
32101 DEDUÇÕES DE RECEITAS SOBRE VENDAS					
31101.05 Cancelamentos e Devoluções	-205,99	-8.392,24	-10.349,80	-5.866,92	-24.814,95
32101.02 ICMS s/Vendas	-165.469,16	-569.162,85	-843.399,32	-1.638.919,55	-3.216.950,88
32101.04 Cofins	-155.600,86	-111.022,39	-140.144,81	-399.681,07	-806.449,13
32101.03 PIS	-33.781,77	-24.103,56	-30.426,18	-86.772,87	-175.084,38
RECEITA LÍQUIDA	4.055.348,91	4.753.327,59	6.588.567,75	11.060.505,70	26.457.749,95
32101.01 Custo Mercadorias Vendidas	-1.640.156,22	-1.868.789,44	-3.289.994,16	-6.407.649,67	-13.206.589,49
LUCRO BRUTO	2.415.192,69	2.884.538,15	3.298.573,59	4.652.856,03	13.251.160,46
33101 DESPESAS ADM C/PESSOAL					
33101.01 a 33101.16	-607.663,66	-773.958,99	-875.076,05	-1.149.394,83	-3.406.093,55
34101 DESPESAS C/SERVIÇOS DE TERCEIROS					
34101.04 a 34101.13	-747.914,52	-594.522,89	-666.633,96	-859.421,40	-2.868.492,79
35101 DESP ADM OPERACIONAIS					
35101.01 a 35101.43	-346.692,51	-440.943,11	-451.021,85	-510.657,57	-1.749.315,04
RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO	712.921,96	1.075.113,16	1.305.841,71	2.133.382,23	5.227.259,06
36101 DESP IMPOSTOS/CONTRIB/TAXAS					
36101.01 a 36101.09	-3.411,18	-81.476,22	-5.782,06	-3.000,00	-93.669,46
37101 TARIFAS/ENCARGOS/TAXAS					
37101.01 a 37101.07	-172.997,87	-154.321,11	-196.265,42	-261.521,59	-785.105,99
RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS	-176.409,05	-235.797,33	-202.047,48	-264.521,59	-878.775,45
RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS	536.512,93	839.315,83	1.103.794,23	1.868.860,64	4.348.483,63

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte assevera que a DRJ teria se limitado a sustentar que a fiscalização reconheceu as despesas com folhas de salários e aluguéis, mas indicou apenas os volumes totais reconhecidos, sem explicitar o que se reconheceu como despesas.

Alega que:

“Conforme demonstram os documentos anexos, no ano calendário de 2012, objeto da apuração fiscal, vultosas quantias foram despendidas a título de folha de pagamento (vide doc. nº 05 da Imp.), alugueis dos imóveis que sediam as lojas (vide doc. nº 06 da Imp.) e despesas fixas (vide doc. nº 07 da Imp.) – todas despesas dedutíveis na determinação do lucro real – que foram completamente ignoradas por ocasião dos lançamentos fiscais.”

Afirma que o processo deveria ter sido baixado em diligência e que o descumprimento de obrigações contábeis não permitiria ao lançamento sem a consideração das despesas, de maneira que se as obrigações contábeis não haviam sido adimplidas, então deveria ter havido o arbitramento.

TVF - Fl. 103

Denota-se da tabela acima, que a entrega da ECD ocorreu, portanto, dentro do prazo de entrega. Entretanto, nesta escrituração, além de diversas inconsistências, houve a omissão das vendas efetuadas no período e, informado, sem apresentação da Demonstração de Resultados, na conta "2.4.2.03.002 – LUCRO OU PREJUÍZO DO EXERCÍCIO" o valor de R\$ 5.003.234,61.

Em razão destas inconsistências o contribuinte foi intimado a apresentar nova ECD a qual, uma vez entregue, apresentava receita com vendas no valor de R\$ 27.743.179,91 e, apesar destas receitas, omitidas na ECD inicial, prejuízos de R\$ 340.024,02, R\$ 362.393,91, R\$ 1.676.405,02 e R\$ 4.158.477,24 nos trimestres de JAN/MAR, ABR/JUN, JUL/SET e OUT/DEZ 2012.

Tal fato, conforme disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.783/2013, poderá caracterizar o cumprimento de obrigações acessórias com informações inexatas e sujeitando o contribuinte as multa de 3% (três por cento) do valor das transações comerciais omitidas, inexatas ou incompletas.

Passo à análise.

O excerto acima indica que a fiscalização reconheceu a imprestabilidade da escrituração original do contribuinte ao determinar que sua ECD fosse retransmitida, pois a versão transmitida dentro do prazo legal não refletiria minimamente a realidade.

O Acórdão Recorrido confirmou o inadimplemento de obrigações acessórias, e que a escrituração do contribuinte permanecia incompleta após a retificação da ECD, sem todos os livros obrigatórios mesmo após a retificação. Vejamos:

b. Igualmente reiterada prestação de declarações falsas ou inexatas às Autoridades Fazendárias, tais como a apresentação de Declaração de Informações da Pessoa Jurídica-DIPJ zerada no exercício autuado e outras com valores de receitas, bases de cálculo e tributos e contribuições expressivamente inferiores aos confessados pela própria Udbrax em sua Escrituração Contábil Digital-ECD, mesmo sem considerar as omissões de receitas apuradas por presunção e que tal ECD somente foi apresentada extemporaneamente e sem se valer da espontaneidade para afastamento de penalidade e nela não consta todos os livros contábeis e fiscais obrigatórios que restaram omitidos

A fiscalização ainda apurou, conforme relata o TVF (fl. 103), que com a retificação da ECD, o contribuinte passou a informar prejuízo fiscal em todos os trimestres do ano-calendário de 2012, a despeito do reconhecimento de parte das receitas originalmente omitidas.

A constatação, a princípio, poderia parecer dissonante da verificação ocorrida em procedimento de Diligência Fiscal determinada por este colegiado, cujo relatório conclusivo demonstra que, salvo uma pequena diferença não justificada pela autuação de R\$ 53.484,40,

todas as despesas lançadas pelo Contribuinte em sua ECD retificadora teriam sido admitidas na apuração do Lucro Real.

A divergência é aparente, pois tal prejuízo informado na ECD retificadora foi revertido pela adição das receitas que remanesceram consideradas omitidas, a partir dos fatos presuntivos legais de depósitos bancários de origem não comprovada e manutenção de passivo fictício, dos quais trataremos em tópicos oportunos.

Superada essa contradição meramente aparente, verificamos que a fiscalização, a despeito da falta de livros fiscais na ECD retificadora, considerou-a suficiente para a apuração do Lucro Real e assim considerou todas as receitas lá reconhecidas pelo contribuinte, mais aquelas consideradas omitidas por presunção legal, e *todas as despesas por ele lançadas em sua Escrituração Contábil Digital*; salvo a pequena diferença apontada na diligência cuja dedução o contribuinte pleiteou em sua manifestação à diligência.

Nesse cenário, penso que a imprestabilidade original da escrituração do contribuinte, que demandava o arbitramento, foi superada pelo próprio contribuinte, que retificou sua escrituração a pedido da fiscalização e teve suas receitas então confessas (além daquelas consideradas omitidas por presunção legal) e todas as suas despesas (salvo pequena diferença que atribuo a erro formal, já que a autuação informa nem justifica qualquer glosa) consideradas pela autuação na apuração do resultado tributável.

Não há, portanto, que se falar em nulidade, mas em mera necessidade de admissão da dedução da pequena parcela de despesas que embora não glosadas, deixaram de ser consideradas na apuração do resultado tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Mas deste ponto trataremos no mérito.

2.2. – Preliminar de decadência parcial

A preliminar de decadência parcial tem intrínseca relação com a qualificação da multa, razão pela qual será apreciada após referido tópico.

3. - Mérito

3.1. Consideração de despesas conforme apurado em diligência

No mérito, entendo que o resultado de diligência fiscal deve ensejar ajuste na autuação, pois em seu Relatório Conclusivo a DRF de origem consignou que muito embora não tivesse havido glosa das despesas escrituradas pelo contribuinte em sua ECD retificadora, a autuação teria desconsiderado, sem a apresentação de quaisquer justificativas para tanto, despesas totais no montante de R\$ 53.484,40 conforme os quadros presentes às fls. 3903/3904 dos autos.

Tais despesas devem ser consideradas nos respectivos trimestres a que competirem, conforme indicado nas fls. 3903/3904 dos autos, páginas 11 e 12 do relatório de diligência.

3.2. – Qualificação da multa de ofício

A multa qualificada no patamar de 150% é resultado da duplicação da multa regulamentar, na forma preconizada pelo art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

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)

[...]

§ 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)

A qualificação da multa pode decorrer das condutas de sonegação ou de fraude praticadas pelo sujeito passivo, na forma definida pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a seguir transcritos:

“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.

Tratam-se de práticas dolosas, por isso, deve a fiscalização fundamentar a qualificação apontando quais os atos e fatos verificados nos quais vislumbrou o inquestionável intento doloso do contribuinte.

No caso em questão, a autoridade atuante procedeu à qualificação da multa de ofício aplicada sobre as receitas consideradas omitidas a partir das presunções legais dos artigos 40 da Lei nº 9.430/96 e art. 12, parágrafo 1º do Del. nº 1.598/77, 42 da Lei nº 9.430/96, bem como sobre as receitas escrituradas e não declaradas, com fundamento nos artigos 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/96. A partir de tal enquadramento, a autoridade fiscal entendeu verificadas as hipóteses legais caracterizadoras de sonegação, fraude e conluio.

Vale a pena transcrever o excerto no qual a qualificação da multa é fundamentada:

“Portanto, a qualificação da multa a que se refere o §1º somente se justifica quando presente o “**evidente intuito de fraude**”, o qual pode se manifestar sob **três aspectos** específicos e não mutuamente excludentes, a saber: **sonegação, fraude e conluio**, definidos, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcritos:

(...)

Ao longo deste Termo de Verificação foi demonstrado que a empresa fiscalizada, em conjunto com as demais pessoas físicas e jurídicas envolvidas, além de omitir receitas, com a conseqüente supressão de tributos, agiu dolosamente omitindo informações, prestando declaração falsa às autoridades fazendárias, omitindo livros fiscais e contábeis, e agindo ostensivamente no intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e suprimir o quantum de tributos devidos, conforme os fatos anteriormente relatados.

Observou-se, ainda, conduta, dolosa, de utilizar de interpostas pessoas e a transferência de patrimônio empresarial e particular dos reais proprietários, alocados em empresas cuja única e exclusiva finalidade era promover uma blindagem patrimonial, mediante um conluio entre todos os envolvidos, no intuito de evitar a cobrança de créditos tributários.”

O Acórdão Recorrido asseverou que a simples omissão de receitas não autorizaria a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude, não se podendo presumir o dolo.

A despeito disso, manteve a qualificação da Multa de Ofício, vislumbrando os elementos autorizadores da qualificação nas seguintes práticas:

a. Omissão reiterada de informações mediante falta de apresentação das DCTF até fevereiro de 2010, abril a novembro de 2010, janeiro a setembro de 2011; e dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais-DACON até março de 2010, maio de 2010 a outubro de 2011, e todas as demais desde setembro de 2013, lembrando que, considerando a atividade da empresa, não há como supor que a mesma tenha sido zerada ou em valor inferior ao que a obriga a entrega de tais declarações.

b. Igualmente reiterada prestação de declarações falsas ou inexatas às Autoridades Fazendárias, tais como a apresentação de Declaração de Informações da Pessoa Jurídica-DIPJ zerada no exercício autuado e outras com valores de receitas, bases de cálculo e tributos e contribuições expressivamente inferiores aos confessados pela própria Udbrax em sua Escrituração Contábil Digital-ECD, mesmo sem considerar as omissões de receitas apuradas por presunção e que tal ECD (a retificadora) somente foi apresentada extemporaneamente e sem se valer da espontaneidade para afastamento de penalidade e nela não consta todos os livros contábeis e fiscais obrigatórios que restaram omitidos

(...)

c. Também foi constatada a prática - inclusive reiterada - da utilização de interpostas pessoas pelos reais proprietários e administradores da Udbrax. Tal constatação se deu pela participação societária do Sr. Daniel Leitão da Silva, CPF nº 995.254.884-20, que forneceu plenos poderes ao Sr Marcelo Vidaurre Mathias, CPF nº 453.720.637-34, mediante procuração lavrada em 21/05/2007, este sim real proprietário, beneficiário e administrador da Udbrax desde sua fundação, juntamente com os demais membros da família Mathias por ele encabeçada.

d. Por fim, acrescenta-se a prática constatada de transferências de bens para empresas inativas, ocasionando confusão patrimonial que visaria proteger os verdadeiros possuidores e beneficiários dos bens.

No Recurso Voluntário, o contribuinte assevera que os eventos levantados pela fiscalização, e reproduzidos pela DRJ como indicadores do “evidente intuito fraudulento e doloso” da empresa se resumiriam a (1) no descumprimento de obrigações acessórias (falta de apresentação de DCTFs e apresentação de DIPJ “zerada), (2) “na completa falta de pagamento de quaisquer tributos federais” e (3) na utilização de “interpostas pessoas” pelos reais proprietários e administradores.

Entendeu, das razões apontadas pela fiscalização, que o Acórdão Recorrido teria dado nova roupagem à fundamentação fiscal, para, no fim das contas expressar o entendimento de que a mera ausência de recolhimento dos tributos e de cumprimento de obrigações acessórias

implicaria fraude, entendimento este que não poderia prosperar, diante da necessidade de clara identificação e comprovação do elemento subjetivo atinente ao dolo.

Assevera que a fiscalização não teria logrado êxito em demonstrar a presença do elemento subjetivo do dolo, atendo-se por isso a irregularidades contábeis e fiscais.

Assevera, também, que teria incorrido em culpa *in eligendo*, mas não dolo, e afirma que muito embora se tenha ouvido o depoimento de contabilistas, em nenhum momento se questionou aos contabilistas ouvidos pela fiscalização se suas práticas teriam sido comandadas pelo Contribuinte, questão central na aferição do dolo

A Contribuinte ainda rechaça cada um dos pontos em que a fiscalização ancorou a qualificação da multa, conforme a seguir indicaremos:

i) omissão de informações: afirma tratar-se de mera omissão de receitas, que não enseja a qualificação da multa;

(ii) prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias: traduz-se no mero descumprimento de obrigações acessórias, do que não se pode extrair a ocorrência de fraude. Afirma que a própria incompatibilidade entre a DACON (que registrou receitas de cerca de 12 milhões) e a DIPJ indicaria que as falhas decorreriam de desorganização, não de dolo.

(iii) omissão de livros fiscais e contábeis e: afirma que a ECD foi disponibilizada à fiscalização e usada para a apuração dos tributos devidos, conforme relato do TVF.

(iv) ação ostensiva no intuito de retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência acerca do fato gerador da obrigação tributária principal: A fiscalização não teria demonstrado relação entre as empresas e o ânimo de sonegar tributos ou praticar fraude, sendo que todas as informações solicitadas da fiscalizada ao longo dos três anos de ação fiscal foram fornecidas sem que se identificasse qualquer prática criminosa como compra se notas fiscais, calçamento de notas fiscais, etc.

Entendo que a simples omissão de receitas, hipótese de incidência tributária sempre acompanhada do descompasso entre a realidade, a escrituração e as declarações fiscais do contribuinte — seja na omissão decorrente de presunção legal, na aferida por presunção direta, ou na decorrente da escrituração de receitas não declaradas —, não basta à qualificação da multa, conforme entendimento sumulado pelo CARF.

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

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. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Nesse sentido, acertadas as considerações do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, na parte em que seu voto foi vencedor no Acórdão nº 9101-005.366, de 2021. Vale ressaltar que, na época dos fatos subjacentes ao acórdão, a qualificação da multa ofício era prevista no 44, II da 9.430/96, o que não afasta o cabimento das razões expostas no voto ao caso em questão:

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURA SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

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 presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de *ocultação* de fato jurídico tributário ou *impedimento* e *retardamento* da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração é uma mera *conjectura* sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prisma analítico de sua temporalidade, sem o devido respaldo legal.

(...)

São esclarecedores os seguintes excertos do voto:

Pois bem, o que resta, agora, é averiguar se a ocorrência da infração por diversos períodos de apuração (conduta reiterada) basta para justificar a incidência da previsão punitiva excepcional, duplamente gravosa, do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Para este Conselheiro, tratando-se de infrações presumidas, de *omissão de receitas*, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, a constatação da simples repetição da conduta infracional no tempo não justifica o afastamento da mandatária observância do enunciado da 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.

Isso pois, inicialmente, apontar que a infração foi cometida em diversos períodos, reiteradamente, nada mais é do que adotar a própria infração como fundamento para a duplicação da sanção correspondente, apenas *conjecturando* sobre sua ocorrência no tempo.

Não há nessa manobra argumentativa demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada.

Não existe na legislação de regência dos tributos sob exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a *reiteração* capaz de incrementar o apenamento simples. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico ordinário, poder-se-ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

Contrario sensu, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma *temporal*, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização de tributos e contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

No caso ora sob debate, a autoridade atuante mencionou a omissão como caracterizadora do intuito doloso, o que encontra óbice nas súmulas CARF 14 e 25. Ademais, não se referiu propriamente à suposta reiteração como causa da qualificação, adotando fundamentação genérica e inapta a justificar a qualificação da multa.

O argumento da reiteração somente veio expresso e elaborado de maneira especificamente fundamentada no Acórdão Recorrido, o que por si implica inovação inadmissível da acusação, e, além disso, identificou a reiteração na ausência de apresentação da DCTF de outros anos-calendário cuja autuação não se tem notícia (anteriores e posteriores ao ano-calendário de 2012), sendo que as declarações e a escrituração referentes ao ano de 2012 foram apresentadas tempestivamente, ainda que com erros e omissões.

De todo modo, adotar a reiteração da conduta como fundamento da qualificação da multa implica tomar os próprios elementos caracterizadores da infração tributária já sancionada (a

omissão), como presuntivos do dolo específico que permitiria a qualificação da penalidade. No frígir dos ovos, é tarifar sem amparo legal o elemento subjetivo.

O entendimento seria ainda mais gravoso do que se admite na esfera penal, em que a reincidência (conceito próprio e distinto da reiteração, que lá possui previsão legal) depende de prévia *condenação* pela mesma prática (não mera imputação), mas ainda assim não implica a presunção do elemento subjetivo doloso.

A reiteração da conduta, a disparidade entre as receitas omitidas e as declaradas e a transmissão de declarações zeradas não são causas suficientes para revelar o dolo cuja confirmação é necessária à qualificação da multa. Tratam-se de circunstâncias inerentes e intimamente relacionadas à própria verificação da omissão, e *não ao animus do agente*.

Vale lembrar, o conceito de reincidência foi recentemente positivado na Lei nº 9.430 de 1996, exigindo autuação pretérita dentro de 2 anos envolvendo a mesma prática.

Além disso, no caso em questão, o contribuinte transmitiu a ECD com informações (não zerada) e transmitiu a DICON informando receitas de cerca de R\$ 12 milhões de reais, com divergência gritante se comparada a suas DIPJ e DCTF, o que infirma a ideia de omissão arquitetada. Qualquer omissão dolosamente arquitetada e perpetrada por meio da ocultação de informações nas declarações teria, aos olhos deste Relator, sido mais cautelosa ao menos para garantir a consonância entre as declarações do contribuinte, de maneira que as omissões e inconsistências levam este Relator a identificar completa desorganização, mas não dolo cabalmente demonstrado.

Por fim, a interposição de pessoas no caso em questão foi adotada como fundamento da qualificação pela Autoridade Fiscal sob a alegação de que o uso de interpostas pessoas, ainda que posteriormente regularizado, **nas palavras das conclusões da autoridade autuante**, teria como “única e exclusiva finalidade era promover uma blindagem patrimonial, mediante um conluio entre todos os envolvidos” (fl. 109).

A esse respeito, penso também que a fundamentação adotada pela fiscalização não tem o condão de justificar a qualificação da penalidade, pois a “blindagem patrimonial” entendida como prática tendente a dificultar a satisfação de créditos tributários não possui conexão direta com o fato gerador da obrigação tributária principal, com sua natureza ou circunstâncias, nem com as condições pessoais do contribuinte de direito aptas a afetarem a obrigação tributária ou o crédito correspondente. Vale dizer, a “blindagem patrimonial” encontra-se em um momento posterior ao da ocorrência do fato gerador e não tem o potencial (ao menos *em abstrato*) de impedir ou retardar o conhecimento dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário em nome do contribuinte por parte da autoridade fazendária.

Nesse sentido, valho-me do Acórdão nº 9101-005.385 de 2021, da relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no qual, por 5 votos a 3, decidiu-se que as condutas e manobras tendentes à proteção patrimonial encontram na legislação consequências específicas, como a responsabilização de sócios e pessoas beneficiadas pelo ilícito, não se encontrando dentre tais consequências a qualificação da multa de ofício. Vejamos a ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. MANOBRAS SOCIETÁRIAS CONSIDERADAS FRAUDULENTAS. DESVINCULAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA ALTERAÇÃO DO QUADRO DE TITULARES. AUSÊNCIA DE NEXO CAUSAL. AFASTAMENTO.

Ainda que o Fisco, no momento da fiscalização do contribuinte, tenha verificado a realização de manobras societárias consideradas *ardilosas* ou *fraudulentas*, visando à troca de titularidade da companhia e seu encerramento, tais fatos, *per se*, não justificam a qualificação da multa de ofício referente às infrações tributárias apuradas.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício devem guardar nexos causal e relação direta com a infração cometida, demonstrando-se vínculo indissociável e consequencial entre os *atos geradores* colhidos pelo Fisco e as condutas descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

DECADÊNCIA. CONTAGEM. MARCO INICIAL. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA.

Inexistindo pagamento antecipado, o prazo quinquenal para o lançamento de contribuições deve ser contado com base no artigo 173, I, do CTN, e não pelo artigo 150, §4º, conforme precedente vinculante do STJ.

Assim, penso que o contexto não permite a aferição do dolo em cometer fraude e sonegação de maneira cabal como demanda o artigo 112, já que as alegações do contribuinte são mais do que suficientes para impor sobre este julgador a dúvida razoável que demanda a interpretação mais favorável ao contribuinte, como resultado da *insuficiente demonstração, pela autoridade fiscal*, do dolo específico merecedor da qualificação imbuída na conduta infracional.

3.3. – Decadência – aplicação do artigo 150 §4 do CTN

A preliminar de decadência guarda intrínseca relação com qualificação da multa, razão pela qual está sendo apreciada após expormos nosso entendimento pela improcedência da qualificação da multa.

O Contribuinte argui a decadência com relação ao crédito tributário apurado a partir da presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários não identificados relativos aos meses de janeiro a novembro de 2012, asseverando que, na ausência de dolo, o prazo decadencial deveria ser computado conforme o artigo 150, §4º do CTN considerando-se o fato gerador como ocorrido mensalmente, entendimento que extraiu do artigo 42, § 1º da Lei nº 9.430/96.

O Acórdão Recorrido afastou a decadência por não ter sido identificado nenhum pagamento e por conta da qualificação da multa de ofício, que afastaria a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º do CTN.

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte reiterou sua argumentação e ainda asseverou que o contribuinte deveria ter sido intimado em procedimento de diligência, para comprovar o recolhimento antecipado de tributos, que deveria ter sido verificado não somente com base nos recolhimentos feitos em nome do contribuinte, como também dos responsáveis solidários.

Penso que o afastamento da qualificação seria insuficiente para dar ensejo ao reconhecimento da decadência integral pleiteada no caso em questão, porque muito embora o IRPJ e a CSLL sejam tributos com fato gerador de ocorrência trimestral (e não mensal); o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova de recolhimento antecipado e nem mesmo da constituição voluntária do crédito tributário, já que transmitiu sua DCTF “zerada”, não se desincumbindo de ônus probatório que a legislação lhe atribui, conforme o artigo 16, III do Decreto nº 70.235/72 e 373 do Código de Processo Civil.

O parágrafo primeiro do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 determina que as receitas consideradas omitidas pela presunção legal em questão devem ser consideradas como auferidas no mês do crédito efetuado pela instituição financeira. Isso, no entanto, não altera o aspecto temporal do fato gerador, que, no caso em questão, ocorre trimestralmente, o que permitiria, no melhor dos cenários, o reconhecimento da decadência relativamente aos primeiros três trimestres do ano de 2012, considerando que o contribuinte foi cientificado do lançamento em 05/12/2017 (fls. 3.284).

Mesmo assim, não seria possível reconhecer a decadência dada a ausência de constituição do crédito espontaneamente pelo contribuinte, ou de pagamento antecipado. A esse respeito, o contribuinte assevera que a fiscalização deveria ter pesquisado por eventuais recolhimentos antecipados efetuado pelos responsáveis tributários, defendendo, subsidiariamente a necessidade de realização de diligência para este fim.

Entendo, contudo, que competiria ao contribuinte ao menos trazer indícios de que teria sofrido retenções ou recolhido por outras formas de antecipação os tributos em questão, não sendo este um dever da autoridade autuante.

3.4. – A omissão de receitas por presunções legais.

3.4.1. – Infração 001 – Presunção legal de missão de receitas - depósitos de origem não comprovada

O Contribuinte defende que a correta aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 passaria, indubitavelmente, pela exclusão dos depósitos bancários identificados como meros ingressos, o que não teria sido observado pela fiscalização no caso sob análise.

Afirma que, conforme o Código de Processo Civil, quaisquer meios de prova seriam admissíveis para comprovar a origem dos depósitos bancários, asseverando que os fluxos financeiros na quantia de R\$ 2.345.293,56 entre as empresas UDBRAX (mutuária) e SELLEF (mutuante) teriam sido especificamente impugnados, pois decorreriam de empréstimos firmados por contrato de conta corrente entre a SELLEF e a UDBRAX e que portanto seria receitas que já deveriam ter sido tributadas pela SELLEF como receitas de vendas.

Aponta como prova o Doc. 04 da Impugnação (demonstrativo de fluxo financeiro entre as empresas).

Considera, ainda, que o Acórdão Recorrido teria se equivocado ao afirmar que a autuação teria depurado os depósitos bancários expurgando da base de cálculo os empréstimos alegadamente tomados pela UDBRAX da SELLEF. Vejamos o excerto do Acórdão Recorrido:

“Cumpre ainda destacar que a autuação não se deu sobre o valor total dos créditos bancários, no montante de R\$ 29.014.936,40, uma vez que – segundo Tabela II de fl. 100 - destes foram expurgados: (i) Vendas de mercadorias através de cartões de crédito (R\$ 15.494.093,08), (ii) Transferências entre filiais (R\$ 9.097.336,83), (iii) Empréstimos (R\$ 2.345.293,56), (iv) devoluções de fornecedores (R\$ 16.250,59), (v) resgate de aplicações (R\$ 1.607.814,74 e (vi) outros créditos (R\$ 227.417,20) tendo a autuação considerado o montante de apenas R\$ 226.730,40 como créditos não comprovados, nem mesmo nesta fase litigiosa, uma vez que a impugnação deve vir acompanhada de todos os elementos hábeis e incontestáveis de prova, o que não aconteceu.”

Passo à análise.

A autuação expressamente inadmitiu como hábil a prova produzida pelo contribuinte na tentativa de comprovar os empréstimos supostamente tomados pela UDBRAX da SELLEF.

No Termo de Verificação Fiscal a autoridade autuante esclareceu que o contexto fático infirmava as explicações fornecidas pela autuada, insuficientemente comprovadas pela documentação apresentada.

Por exemplo, a fiscalização constatou que no ano de 2012 a SELLEF declarava-se “inativa”, estado incompatível com a celebração de contrato de mútuo na qualidade de mutuante,

notadamente na modalidade conta corrente, e igualmente incompatível com a alegação da Contribuinte de que as remessas da SELLEF para a UDBRAX decorriam de venda de mercadorias pela SELLEF, onde tais vendas já deveriam ser tributadas.

Mesmo diante da inverossimilhança das alegações do contribuinte, a autoridade fiscal intimou-o a apresentar documentação comprobatória, conforme se verifica do TCIF de fls. 1.121/1.126

“ANEXO IV:

Neste anexo foram relacionados todos os créditos lançados na conta-corrente da empresa fiscalizada, identificados pela mesma como **"empréstimos"**.

Entretanto, mais uma vez, não foi apresentada **documentação** que comprove origem destes tais como:

- Contrato de Mútuo;
- Restituição ao mutuante dos valores dele recebidos;
- Retenção do Imposto de Renda (IR Fonte), incidente sobre os rendimentos;
- Recolhimento do IOF-CRÉDITO

Assim sendo, tais valores **serão considerados**, caso não seja apresentada a documentação retrocitada, como **receita omitida.**”

O estado de inatividade (do qual se verifica que a SELLEF não ofereceu tais receitas à tributação) e a ausência de suporte probatório para o demonstrativo elaborado pelo contribuinte, associados à inusualidade do pacto e à ausência de comprovação das consequências usualmente associadas aos contratos de mútuo desampara as justificativas apresentadas pelo contribuinte.

Fl. 86:

“Transferências UDBRAX - SELLEF (I a III)”. Numa simples comparação entre os totais das planilhas **“Transferências UDBRAX - SELLEF (II e III)”** é possível observar a diferença existente entre os valores que foram desviados para a conta-corrente da SELLEF e aqueles que retornaram à UDBRAX, totalizando um **desvio de recursos no valor de R\$ 2.064.604,09**. Quanto aos créditos provenientes da SELLEF, totalizando R\$ 1.996.495,91, cabe esclarecer que os mesmos foram questionados à UDBRAX no tocante à comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, de sua origens, conforme Termo de Constatação e Intimação lavrado em 03/11/2015 (TERMO 6).”

A despeito de entender não comprovada a natureza de alegados empréstimos, a fiscalização considerou-os englobados no montante reconhecido pelo Contribuinte como receitas de sua atividade, considerando como receita omitida apenas o montante de R\$ 226.730,40.

É o que constatamos do excerto presente à fl. 100:

TABELA II

ANEXO	NOME	CONTEÚDO	VALOR (R\$)
I	Créditos a Comprovar - JUSTIFICATIVAS	Lançamentos sujeitos à comprovação de origem	29.014.936,40
II	Recebimento Vendas Cartões	Vendas de mercadorias através de cartões	15.494.093,08
III	Depósito Filial	Transferências de filiais	9.097.336,83
IV	Empréstimos	Empréstimos tomados pela fiscalizada	2.345.293,56
V	Devolução Fornecedor	Devolução de compras de mercadorias	16.250,59
VI	Resgate Aplicação - CDB BRADESCO	Resgates de aplicações financeiras	1.607.814,74
VII	Demais Créditos	Demais créditos lançados na CC da fiscalizada	227.417,20
VIII	Créditos Não Contestados	Créditos sem justificativas apresentadas	226.730,40
TOTAL (Anexos II + III + IV + V + VI + VII + VIII)			29.014.936,40

Os créditos/depósitos constantes nos Anexos II, III e IV, totalizando R\$ 26.936.723,47 (Coluna B do Anexo I), foram considerados como receita na atividade e, conseqüentemente, englobados no montante de R\$ 27.708.330,58 admitido pelo contribuinte como receita auferidas com vendas de mercadorias no ano-calendário de 2012.

Quantos aos créditos/depósitos listados nos Anexos V, VI e VII, a confrontação destes com as informações fornecidas pela instituição financeira restaram por comprovar a origem dos respectivos valores. Conseqüentemente, os mesmos serão excluídos do conceito de receita da atividade.

Entretanto, aos créditos/depósitos relacionados no Anexo VIII, no montante de R\$ 226.730,40 (Coluna C do Anexo I) e para os quais não foram apresentadas comprovação de suas origens, restou caracterizá-los como omissão de receitas de vendas, excedentes àquelas contabilizadas, de acordo com o estatuído no art. 42 da Lei 9.430/96 (caput e parágrafos).

Desta forma, os valores constantes deste anexo, totalizados mensalmente, encontram-se demonstrados na Tabela III a seguir:

Assim, não merece acolhimento o pleito de improcedência a este respeito, dado que não só o contribuinte deixou de apresentar esclarecimentos e prova bastante acerca da origem dos recursos, como também a fiscalização considerou os alegados empréstimos como abarcados pelas receitas confessadas pelo contribuinte, não se valendo, para tributá-los, da presunção de omissão de receitas do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

3.4.2. – Infração 002 – Presunção legal de missão de receitas – Passivo Fictício

A fiscalização identificou, na prática contábil a seguir descrita, a conduta a partir da qual a lei tributária permite a presunção legal de omissão de receitas (fl. 101):

“Na tabela I do TERMO 13 foram indicados diversos lançamentos contábeis, no valor total de R\$ 2.481.922,86 (Coluna E do Anexo I), referentes a transferências de mercadorias entre os estabelecimentos, nos quais, indevidamente, foram debitadas a conta 11821 – Mercadorias para Revenda em contrapartida à 2120101 – Fornecedores, originando um passivo inexistente”

O Contribuinte alegou, durante a fiscalização, que a contabilização da transferência de mercadorias da maneira como acima indicado decorreu de mero erro técnico de contabilização.

O Contribuinte ainda afirmou que o erro não interferiria no lucro da empresa nem em seu estoque, e que essa transferência de mercadorias no máximo geraria diferença de estoque sem impacto na tributação.

A DRJ, no Acórdão Recorrido, considerou que o Contribuinte não teria demonstrado o erro técnico contábil alegado, não teria comprovado a retificação da sua contabilidade, nem mesmo comprovado a exigibilidade das obrigações contabilizadas.

Passo à análise.

Não se olvida ser inerente à natureza humana o cometimento de erros, inclusive na escrituração contábil, mas diante da existência de presunção legal a partir da qual se permite presumir a omissão de receitas (no caso, a presunção legal dos artigos 40 da Lei nº 9.430/96 e art. 12, parágrafo 1º do Del. nº 1.598/77), inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte fazer a prova do erro, salvo quando for ele evidente, constatável de ofício.

O contribuinte não apresenta qualquer prova ou ao menos indício que justifique o alegado erro (por exemplo, a emissão de nota fiscal de transferência de mercadoria entre estabelecimento do mesmo contribuinte), e o registro contábil não guarda em si mesmo nenhum indício de ter decorrido de mero lapso do contribuinte.

Assim, entendo improcedente o Recurso Voluntário a este respeito.

3.5. – Pedido de diligência

Sobre o pedido de realização de diligência para provar ter sofrido retenções de IRPJ e CSLL, a prova pretendida com a diligência deveria e poderia ter sido anexada aos autos pelo contribuinte, que preferiu trazer a esse respeito alegação genérica e desacompanhada de documentação (art. 16, III do Decreto nº 70.235/72). Considerando que a fiscalização não asseverou que as receitas lançadas teriam sido omitidas por meio de terceiros, asseverando apenas que tais terceiros prestavam-se à blindagem patrimonial do contribuinte e seus sócios, não vislumbro dever da autoridade fiscal em fazer tal pesquisa por retenções efetuadas em nome desses terceiros.

4. - Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial afastando a qualificação da multa de ofício e determinando a dedução, na apuração do Lucro Real, de despesas adicionais no montante de R\$ 53.484,40.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Voto do conselheiro José Eduardo Genero Serra:

Não obstante o judicioso voto do preclaro relator, dele ousou discordar, tão somente quanto à qualificação da multa.

Entendo que, na espécie, não incidem as súmulas CARF nº 14 e 25. Não se trata de qualificação de multa de ofício por mera decorrência da constatação fiscal de omissão de receitas.

A infração atuada é omissão de receitas, porém seu cometimento fora perpetrado com nítido dolo específico da recorrente.

A autoridade fiscal logrou demonstrar a reiterada prestação de informações falsas à Fazenda, bem assim a interposição de pessoas e o uso de “empresas de fachada”.

Ilustra a entrega de declaração com conteúdo inverídico, o fato de a DIPJ referente ao ano-calendário 2012 ter sido transmitida à Receita Federal totalmente “zerada”, embora no mesmo período tenha realizado movimentação financeira superior a R\$ 29 milhões. Desse montante, mais de R\$ 27 milhões foram identificados, pela fiscalização, como receitas de vendas.

Não se afigura verossímil que um contribuinte se equivoque ao ponto de se declarar sem rendimentos diante de tal fluxo financeiro, com muito mais razão quando toda a movimentação de valores consta documentada, por instituição financeira, em extrato bancário. Logo, nem mesmo há falar em conduta culposa – negligência, imprudência ou imperícia – que impedisse o conhecimento de informação própria e que lhe é fornecida, bem estruturada, por terceiro.

A intenção de, dolosamente, impedir ou retardar o conhecimento do Fisco acerca das receitas omitidas fica mais nítida quando a DACON do mesmo período em comento informa faturamento abaixo da metade da receita acima mencionada.

Quanto à interposição de pessoas, o procedimento fiscal foi primoroso ao demonstrar que tal conduta é prática recorrente dos sócios de fato, forte em depoimentos – nestes e em outros autos – de testemunhas como a proprietária do imóvel sede da recorrente, o contador que lhe presta serviços e, também, ex-funcionária da empresa. A existência de procuração de plenos poderes, outorgada pelo sócio “laranja” ao sócio de fato, também é elemento eloquente ao caso.

Por fim, a identificação da existência de sociedades com registros operacionais irregulares e/ou inexistentes em seus endereços cadastrais, porém detentoras de bens efetivamente usados pela recorrida ou usufruídos pela família dos sócios de fato, compõe um

quadro de “blindagem” patrimonial escusa, vale dizer, com o claro fim de proteção de bens contra justa exigência tributária que da omissão dolosa de receitas pudesse advir.

Assim, acertada a majoração da penalidade de ofício.

Tampouco assim não fora, insta observar que o advento da Lei nº 14.689/23 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não há comprovada reincidência, ante o antigo percentual de 150% (“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (...) § 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: (...) VI – 100% (...) VII – 150% (...), nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.”).

Entendo que a nova norma deve ser aplicada ao presente caso, de forma retroativa, com fundamento no artigo 106, II, “c”, do CTN.

Assim vem entendendo este Colegiado, conforme decisão exarada no acórdão nº 1201-006.209, de 19/10/2023.

Destarte, a presente qualificação da multa de ofício, realizada sem a comprovação de reincidência do contribuinte, deve ser exigida no percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra