



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 15586.000963/2010-27  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-00.819 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de novembro de 2011  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO. SIMPLES FEDERAL  
**Recorrente** BRUMOL MADEIRAS LTDA EPP  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou declarados, via de regra é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-se de 150% para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

BRUMOL MADEIRAS LTDA EPP recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

### Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de auto de infração (fls.794/863) e Termo de Verificação Fiscal e anexos (fls. 770/793), na sistemática do SIMPLES, do período de janeiro a junho de 2007 nos seguintes valores:

(...) Total R\$ 1.714.706,38

O auto de infração foi lavrado em virtude de omissão de receitas com base em depósito bancário não comprovado.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a interessada informou que não ofereceu a tributação e nem escriturou no livro diário a totalidade das receitas de vendas da empresa, bem como não foram emitidos os documentos fiscais pertinentes ou às vezes foram emitidos em valor inferior. Justificou o total de depósitos ocorridos em 2007, conforme abaixo:

R\$ 496.235,85 – receita de serviços prestados

R\$ 7.471.573,04 – receita de vendas

R\$ 3.008.309,26 – crédito a título de mútuo rotativo feito de maneira verbal oriundo da empresa BRM Indústria e Comércio.

Diante disso, tributou-se a diferença entre o declarado e os depósitos como omissão de receita na forma do art. 42 da Lei 9.430/1996.

Considerando que o contribuinte não apresentou o contrato de mútuo, não comprovou a efetiva transferência dos recursos da empresa BRM Indústria e Comércio Ltda para a empresa Brumol Madeiras Ltda e não registrou na sua contabilidade a origem desses recursos, o valor de R\$ 3.008.309,26 foi considerado omissão de receita nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96

A interessada foi cientificada em 04/11/2010 e apresentou em 03/12/2010 impugnação de fls. 865/879 alegando em síntese:

- que o mútuo não exige forma especial podendo ser firmado oralmente;
- que deveria ser verificado junto à mutuante a confirmação da operação; em virtude do disposto no art. 3º do Decreto 3.724/2001;
- “(...) apesar da empresa impugnante apresentar um relatório contendo todas as operações de vendas e serviços do ano de 2007 incluindo data da operação e nome do cliente, o ilustre auditor considerou (fl.09) que não comprovação hábil e idônea “de que as receitas omitidas ... não se originasse das atividades normais da empresa”;

- que não há nos autos provas materiais que evidenciem de maneira inequívoca qualquer ação de sonegação, fraude ou conluio, portanto, não deve prosperar a multa de 150%;

A decisão recorrida está assim ementada:

*PROVA DOCUMENTAL. A informalidade dos negócios celebrados entre as partes não pode eximir o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações. Tal informalidade diz respeito, apenas, a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes, ou de quaisquer outros motivos, mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública. A relação entre fisco e contribuinte não é informal; é formal e vinculada à lei, sem exceção.*

*MULTA AGRAVADA. CABIMENTO Cumpre reconhecer a fraude, na tentativa da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal das receitas auferidas na sua atividade operacional, mediante a apresentação à RFB de falsa declaração (DSPJ - Simples), quanto às bases tributáveis e aos tributos devidos ao longo do ano-calendário de 2007 o que denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), de que trata o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, pela ocorrência de sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.*

*Impugnação Improcedente.*

*Credito Tributário Mantido.*

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido quanto a parte mantida, repisando as alegações da peça impugnatória, a seguir coladas, e ao final requer provimento, vejamos:

**I - PRELIMINARMENTE**

Há pelo menos duas razões para que a empresa impugnante venha de imediato arguir a nulidade dos autos de infração constantes do processo aqui discutido.

Primeiro, o ilustre auditor desconsiderou os valores creditados a título de mútuo, tributando-os como se omissão de receitas fossem, mesmo diante de uma declaração hábil e idônea assinada pela empresa MUTUANTE, com o devido reconhecimento de firma.

Segundo, foi imputada à empresa impugnante uma confiscatória multa de 150% em virtude da presunção do nobre auditor de que as receitas declaradas espontaneamente ao longo do processo de fiscalização não são oriundas da atividade normal da empresa e não tiveram suas origens comprovadas.

Ambas as razões denotam a ausência de rigor formal no procedimento de fiscalização e a não observância do princípio da busca pela verdade material.

Assim, requer desde já sejam os autos de infração aqui discutidos declarados nulos.

(...)

### III – DO DIREITO

O ilustre auditor descreve em seu relatório (fls. 5 e 6) que a IMPUGNANTE declarou que R\$ 3.008.309,26 creditados em suas contas correntes referiam-se a "mútuo rotativo feito de maneira verbal e com controles simples, oriundos da empresa BRM Indústria e Comércio Ltda" e como comprovação apresentou "declaração fornecida pela empresa BRM Indústria e Comércio Ltda na qual informa que o mútuo foi realizado de maneira rotativa e informal em virtude da relação familiar com o sócio da empresa Brumol Madeiras Ltda". Ressalte-se que essa declaração continha os valores mutuados e reconhecimento de forma do declarante.

Ainda assim, o ilustre auditor considerou R\$ 3.008.309,26 como omissão de receitas, mesmo diante de um documento hábil e idôneo na qual uma pessoa jurídica afirma tratar-se de valores creditados em favor da IMPUGNANTE a título de mútuo, alegando que "o contribuinte não apresentou o contrato de mútuo".

(...)

Assim, resta claro que a aplicação da multa de 150% não deve prosperar, pois não há nos autos do procedimento de fiscalização provas materiais que evidenciem de maneira inequívoca qualquer ação de sonegação, fraude ou conluio.

### IV – DO PEDIDO

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado trata-se de autos de infração em face de omissão de receitas apurada a partir de depósitos bancários cuja origem alegada pelo contribuinte não foi aceita pela fiscalização.

De início verifica-se que o contribuinte não faz prova quanto aos alegados empréstimos, no valor total de R\$ 3.008.309,26, que teria recebido da empresa BR, de forma verbal, pelo que devem ser confirmados os fundamentos da decisão de 1ª. instância, abaixo:

Da alegação de operação de mútuo

A interessada justificou 63 depósitos efetuados em sua conta corrente (fls. 118/119) como crédito oriundo da empresa BRM Indústria e Comércio Ltda a título de mútuo rotativo. Esclareceu que as remessas e pagamentos são realizados informalmente em virtude da relação de parentesco entre o sócio da BRM e da Brumol. Acrescenta que o mútuo ocorre verbalmente e com controles simples, apresentando declaração firmada pela empresa BRM confirmando as operações.

A fiscalização não aceitou a justificativa apresentada em virtude da ausência de instrumento de contrato de mútuo, da comprovação da efetiva transferência dos recursos da BRM e da falta de registro na contabilidade.

Na impugnação alega-se a ausência de determinação legal para formalização de contrato de mútuo e que a mutuante deveria ser intimada em virtude do que dispõe o artigo 3º do Decreto 3.724/2001.

Contudo, a forma convencionada entre as partes diz respeito somente às partes; não exige o contribuinte de apresentar a prova da efetiva realização dos negócios jurídicos em toda a sua extensão. Ainda que o contrato fosse apresentado, seria necessária a comprovação da efetiva realização do negócio à época dos fatos, da liquidação das obrigações ali representadas.

Ademais, é imperioso destacar a fragilidade da prova apresentada por se tratar de mera declaração da parte (mutuante), interessada em provar a regularidade das transferências de recursos entre as empresas.

A documentação apresentada pela Impugnante acerca da natureza das operações como mútuo é frágil, principalmente, tendo em conta a ligação de parentesco entre os sócios, a ausência de qualquer elemento externo a validar a contemporaneidade entre os contratos e os depósitos, a falta de apresentação da escrituração das operações, e a falta de provas acerca da liquidação das operações contratadas.

Assim, apesar dos recursos teriam sido depositados nas contas correntes da fiscalizada, restam não comprovadas as operações que teriam dado origem a tais transferências de recursos, sendo perfeitamente cabível, até prova em contrário, a

imputação de omissão de receitas por falta de comprovação das operações que teriam dado causa aos depósitos.

Na verdade, conforme já anteriormente elucidado, a prova da origem dos recursos, hábil a afastar a imputação de omissão de receitas, não é apenas a prova da pessoa física ou jurídica, depositante dos recursos, mas a da natureza da operação que teria amparado as transferências desses recursos: (i) em se tratando de operação tributável, confirma-se a omissão de receitas, devendo ser mantida a autuação; (ii) em se tratando de operação não tributável, no caso, por exemplo, de comprovação das operações de mútuo, então afasta-se a imputação de omissão de receitas, devendo ser cancelada a autuação.

Juridicamente não se pode acatar a tese da defesa de que porque os representantes da mutuante e da mutuária (autuada) seriam parentes, “As remessas e pagamentos são realizados de maneira informal”.

Se os recursos são assim transferidos entre as empresas, sem qualquer garantia de cumprimento poder-se-ia, mesmo, questionar a real validade dos contratos uma vez que constitui ofensa ao princípio da entidade, assim explicitado no texto “Princípios Fundamentais de Contabilidade - Noções gerais - Roteiro de Procedimentos”, publicado no site da FISCOsoft em 21/10/2009:

Este princípio reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma sua autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição.

No caso em questão, o fato de as empresas pertencerem a pessoas com ligações de parentesco, não as desobriga da preservação de sua autonomia patrimonial e, conseqüentemente, da demonstração de transparência das relações entre elas estabelecidas.

Se os recursos foram depositados nas contas correntes de titularidade da empresa, é dela o ônus de provar a regularidade fiscal dos recursos assim a ela disponibilizados.

Em relação a indispensabilidade prevista no art 3º do Decreto 3.724/2001, tal conceito aplica-se ao § 5º do artigo 2º que trata do acesso a registros de instituições financeiras de terceiros, conforme pode ser entendido da leitura dos artigos abaixo:

Art. 2º (...)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007)

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

(...)

II - obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

Desta forma, diferentemente do que entende a interessada, o artigo 3º não torna indispensável o exame de documentação de terceiro. Na verdade, o artigo restringe o acesso à informação bancária de terceiros para os casos que a lei considera o exame indispensável, situação que não tem relação com o auto de infração em análise.

A interessada não apresenta contrato, registro em contabilidade, comprovação de liquidação, registro do débito na conta da mutuante, mas, apenas uma declaração afirmando tratar-se de mútuo, assim sendo, considera-se procedente o lançamento com base no art. 42 da Lei 9.430/96.

2 – Da alegação de que as receitas omitidas não são oriundas das atividades normais da empresa

A interessada alega que a fiscalização “(...) não se preocupou em certificar-se através de pedidos de confirmação (circularização) sobre a legitimidade das informações apresentadas, pois se assim o fizesse comprovaria que as receitas declaradas pela empresa impugnante eram sim oriundas de suas atividades normais.”

A fiscalização concluiu exatamente isto, como não houve prova de que os depósitos não eram oriundos de receita, por esta razão tributou os rendimentos, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito:

“(...) não houve comprovação, mediante documentação hábil e idônea, de que as receitas omitidas, como demonstrado na tabela acima, não se originasse das atividades normais da empresa.

Trata-se de autuação de omissão de receita decorrente de depósitos bancários mantidos em contas correntes de titularidade da impugnante, considerados receita não oferecida à tributação, cujo respaldo legal acha-se previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a saber:

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

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

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

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

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

Portanto, é consequência da lei que permite considerar-se como verdadeiro o resultado obtido, até prova em contrário.

Desse modo, basta a comprovação dos depósitos em nome da contribuinte, para os quais ela não comprovou a origem dos recursos ou o efetivo oferecimento à tributação, para que sejam considerados receita omitida.

Cabe destacar que tanto na resposta a intimação (fls. 17/18 e 41/43) e na impugnação, a interessada confirma que não ofereceu a tributação a totalidade das receitas da empresa.

A interessada alega que ofereceu os valores a tributação quando intimada, contudo, de acordo com as expressas disposições do art. 138 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apenas a denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido com os acréscimos legais cabíveis, é que teria o condão de excluir a responsabilidade da empresa pela infração apurada. No caso concreto, somente após instaurada a fiscalização é que a empresa teria adotado as providências tendentes a retificar a declaração apresentada ao Fisco. A redação dos artigos é a seguinte:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos”.

No que tange a aplicação da multa qualificada, entendo que cabe razão à recorrente quando afirma que não agiu com intuito doloso.

Nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, já transcrito neste acórdão, a prática de fraude pressupõe o dolo.

Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos (materiais) da conduta que se adjectiva como dolosa. O dolo é “*saber e querer a realização da conduta*” e exige a consciência da ilicitude.

Observa-se que nos recentes julgamentos deste Conselho tem prevalecido considerar-se a ocorrência de fraude em procedimentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente). Cite-se nesse sentido recente decisão deste colegiado, acórdão 1402-00.770 de 20/10/2011, cuja ementa elucida:

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou declarados, via de regra é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos, em que pese a patente intenção de deixar de recolher e declarar tributos devidos, não houve dolo por parte do contribuinte, que nada fez para impedir ou retardar o conhecimento das infrações por parte do Fisco, muito menos para desconfigurar a ocorrência dos fatos geradores, logo incabível a aplicação da multa qualificada*

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da contribuinte.

O que se verifica são infrações e irregularidades que convergem ao entendimento de que realmente o contribuinte buscava evadir-se da tributação, mas repito em nenhuma delas há carga dolosa, seja para ocultar ao fisco o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, seja para modificar suas características. Tanto é assim que os valores tributados se deram por presunção legal.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício para reduzi-la de 150% para 75%.

(assinado digitalmente)  
Antônio José Praga de Souza