



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

Processo n° 19515.720122/2014-58
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.428 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2018
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente SUPERMERCADO RAFAESK LTDA. - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Os valores creditados em contas bancárias geram presunção “*juris tantum*” de omissão de receitas, quando a pessoa jurídica, não os tendo contabilizado, deixar de comprovar a origem dos recursos utilizados nas respectivas operações.

CONFISCO. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

As alegações de confisco e de violação a princípios constitucionais não podem ser examinadas no âmbito do processo administrativo fiscal quando implicar o controle de constitucionalidade de lei ou de ato normativo.

MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Caracterizado o dolo pela presença de atos simulados e declarações deliberadamente inexatas é cabível a multa qualificada.

MULTA AGRAVADA. LIVROS E DOCUMENTOS. FALTA DE APRESENTAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando a omissão tenha motivado o arbitramento dos lucros.

CSLL, PIS E COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL, PIS e Cofins recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao patamar de 150%.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por **GERVÁSIO CAVALCANTI DE MACEDO** e **MARIA DOS ANJOS BRITO DE MACEDO**, contra o Acórdão nº 06-50.111, da 2ª Turma da DRJ - Curitiba, que negou provimento à impugnação de ambos os recorrentes, mantendo-os no polo passivo da autuação, como responsáveis pelo crédito tributário juntamente com a autuada **SUPERMERCADO RAFAESK LTDA. - ME.**

A Fiscalização apurou omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nas contas da pessoa jurídica **SUPERMERCADO RAFAESK LTDA. - ME.**, cuja existência seria meramente formal, e cujos sócios seriam pessoas físicas destituídas de qualquer capacidade econômica, interpostas de forma simulada a fim de ocultar os recorrentes, verdadeiros responsáveis pelos recursos movimentados.

A essa conclusão chegou a autoridade lançadora a partir de documentos fornecidos pelas instituições financeiras, em especial procurações passadas em favor dos recorrentes.

A controvérsia foi bem resumida na peça recursal, nos seguintes termos:

O Termo de Constatação Fiscal emitido em 12/11/2013 narra, em apertada síntese, os seguintes fatos.

No acompanhamento e supervisão das ações fiscais realizadas pela DEFIS/SPO, foram apuradas situações irregulares em comum (notadamente a expressiva movimentação financeira não informada ao fisco) de dez empresas do ramo de restaurante, lanchonete e afins, listadas em um mesmo relatório do COAF. Eis a relação das referidas empresas:

- Lanchonete e Restaurante Baraosk Ltda;
- Casa de Chá e Restaurante Republyka Ltda;
- Restaurante e Lanchonete Itapetininka Ltda ME;
- Lanchonete Nosso Lanche Ltda. ME;
- Supermercado e Padaria Albuquerque Ltda;
- Lanchonete Rosaliska Ltda ME;
- Restaurante e Casa de Lanches Novask Ltda;
- Lanchonete e Padaria Edvaldosque Ltda;
- JL & JP Lanchonete Ltda ME;
- Supermercado Rafaesk Ltda;

No prosseguimento das diligências, não se constataram indícios de que essas pessoas jurídicas tenham efetivamente se estabelecido em seus endereços cadastrais e operado nas atividades que constituem os objetos sociais registrados (lanchonete, restaurante, bar etc.). As empresas e os respectivos sócios não foram localizados em

seus domicílios, sendo que a ciência dos atos fiscais deu-se por meio de editais afixados em locais de acesso ao público nas Delegacias Tributárias.

De posse dos dados, informações e extratos bancários requisitados diretamente das instituições financeiras (por meio de RMFs), o fisco entendeu haver conexão entre as dez empresas, com a formação de um "grupo econômico de fato" que serviria apenas "de fachada" aos reais propósitos dos recorrentes, considerados os controladores e "reais beneficiários da movimentação financeira".

Com base em outras diligências e nas informações prestadas pelas administradoras de vale-refeição e operadoras de cartões magnéticos, apurou-se que o "*objeto real de autuação do grupo econômico era o comércio destes vales*" ou seja, um sistema de *factoring* informal.

Os recorrentes foram meramente cientificados do "*Termo de Constatação Fiscal*" e as empresas, intimadas (via edital) a justificar e demonstrar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos movimentados nas contas bancárias mantidas em seus nomes em instituições financeiras.

Lavraram-se, então, contra as dez empresas Autos de Infração relativos a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em que houve o arbitramento do lucro com base nos valores depositados nas contas bancárias, com acréscimo de juros de mora e multa de ofício à razão de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento).

Conforme expressamente consignado no TCF todos os lançamentos foram "*apensados uns aos outros para que tenham contenciosos administrativos em comum*".

Intimados dos "*Termos de Sujeição Passiva Solidária*", os recorrentes formularam impugnação àquelas peças impositivas, na qual sustentam, em resumo, que:

i) os lançamentos de ofício são nulos por conta da ausência de intimação na fase de fiscalização, com o conseqüente cerceamento do direito de defesa e violação ao devido processo legal;

ii) as autuações também são nulas por estarem escoradas em elementos obtidos mediante a ilegal quebra de sigilo bancário e, assim, desprovidos de eficácia probatória;

iii) não ficaram caracterizadas as hipóteses previstas no CTN que autorizam a responsabilidade solidária dos recorrentes quanto aos débitos lançados contra as pessoas jurídicas;

iv) é inconsistente a presunção em que se baseiam as exações, haja vista a impossibilidade de se estabelecer uma correlação direta entre a movimentação de recursos em contas bancárias e a percepção de receitas;

v) o Sr. Gervásio é comerciante (sendo a Sra. Maria dos Anjos uma mera funcionária) que agregou às suas atividades a de comercialização de tíquetes refeição/alimentação, cuja receita se restringe ao valor correspondente ao pequeno percentual de deságio que é cobrado por ocasião da compra desses tíquetes (e nunca ao montante total dos depósitos bancários);

vi) a multa de ofício aplicada é abusiva e possui índole confiscatória; bem como é ilegítima a utilização da taxa SELIC como juros de mora em matéria tributária, os quais não incidem sobre a multa de ofício.

Ao final, os recorrentes pugnaram pelo cancelamento de todas as exigências, com o arquivamento dos autos dos processos administrativos correspondentes, ou que lhes fosse afastada a condição de sujeitos passivos solidários.

Ocorre que a E. 2ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA não acolheu nenhuma daquelas razões impugnatórias. Com isso, manteve os lançamentos de ofício e a imputação de responsabilidade solidária em acórdãos com a seguinte ementa:

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

AUDIÊNCIA PRÉVIA DO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO.

Sendo o procedimento de lançamento privativo da autoridade lançadora, não há qualquer nulidade ou sequer cerceamento do direito de defesa o fato de a fiscalização lavrar um auto de infração após apurar o ilícito, mesmo sem consultar o sujeito passivo ou sem intimá-lo a se manifestar, já que esta oportunidade é prevista em lei para a fase de contencioso administrativo.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS OBTENÇÃO. SIGILO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa quando comprovado o nexo existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, I, do CTN.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA.

Constatado que os ora impugnantes agiram com interesse comum na concretização da hipótese de incidência, ensejando o nascimento da obrigação tributária, havendo ainda concorrido para a prática da infração ou dela se beneficiado, não há que se falar em ilegitimidade passiva.

PEDIDO DE AFASTAMENTO DOS INDICADOS COMO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS.

Indefere-se o pedido de afastamento dos indicados como responsáveis solidários da relação tributária, posto que os mesmos além de admitirem a participação no esquema que teve por objetivo máximo lograr o Fisco, não lograram afastar a imputação.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

A Lei nº9.430/1996, vigente a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu artigo 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado

(fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário). Cabe ao Fisco simplesmente provar ocorrência do fato indiciário (depósito bancário); e ao contribuinte cumprir provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

ADEQUAÇÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL. VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Não cabe ao julgador administrativo discutir se a presunção estabelecida em lei é apropriada ou não, pois se encontra totalmente vinculado aos ditames legais (artigo 116, inciso III, da Lei nº 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse passo, não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal que, de modo inequívoco, estabelece a presunção legal de omissão de rendimentos (artigo 42, caput, da Lei nº 9.430/1996).

MULTA AGRAVADA E QUALIFICADA.

É exigível a multa de 225% nos casos de evidente intuito de fraude em que o contribuinte deixa de atender seguidamente as intimações da Fiscalização para prestar esclarecimentos.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora são devidos sobre os débitos de qualquer natureza com a União, não liquidados nos devidos prazos, dentre os quais se inclui a multa de ofício.

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Correta a exigência dos juros de mora, em percentuais equivalentes à taxa Selic, posto que feita com amparo em expressa previsão legal.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO PROCURADOR. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Não resignados, **Gervásio Cavalcanti de Macedo e Maria dos Anjos Brito de Macedo** recorreram da decisão.

Alegaram preliminarmente que houve uma quebra indevida de sigilo bancário, já que as informações foram obtidas diretamente das instituições financeiras, sem qualquer autorização judicial. Não importa se o direito violado é dos recorrentes ou de terceiros, as provas assim obtidas são imprestáveis.

Frisaram que as operações bancárias, por projetarem a personalidade do correntista, têm seu sigilo resguardado pela Constituição Federal, não podendo a legislação infraconstitucional dispensar o crivo do Poder Judiciário na quebra do sigilo bancário.

Está evidenciado no caso concreto que os créditos tributários constituídos contra as dez empresas encontram-se essencialmente fundamentados em informações desprovidas de eficácia probante. Sendo, por essa razão, flagrante o equívoco da DRJ ao não reconhecer a nulidade de todos os lançamentos.

Os lançamentos não merecem prosperar em virtude de estarem lastreadas em presunção de omissão de receitas baseada em simples depósitos bancários. O conceito de renda é delineado na Constituição Federal e não pode ser ultrapassado pela legislação infraconstitucional. A percepção de receita ou rendimento não se materializa com um simples depósito bancário.

Inadmissível, portanto, que se presuma omissão de receitas tão somente a partir de depósitos bancários nas contas do sujeito passivo. Segundo jurisprudência firmada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, na Súmula nº 182, é ilegítimo o lançamento de Imposto de Renda baseado apenas em extratos bancários.

A autoridade lançadora não observou as formalidades exigidas pela lei. Existem vícios procedimentais insanáveis nas autuações.

A Fiscalização concluiu que as dez pessoas jurídicas autuadas eram apenas empresas "de fachada", sem nenhuma evidência de que tivessem de fato operado nos locais indicados como domicílio tributário. Por conseguinte, se impunha que, antes da lavratura de qualquer autuação com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, fossem intimados os recorrentes, para justificar a origem dos valores depositados nas contas bancárias das respectivas pessoas jurídicas, já que eles foram considerados os reais beneficiários da movimentação financeira do grupo.

Diante da constatação de que as pessoas jurídicas titulares das contas correntes não possuíam atividade comercial em seus estabelecimentos, era imprescindível que as pessoas físicas consideradas como beneficiárias dos depósitos bancários fossem instadas a esclarecer a origem dos respectivos valores. Isso, entretanto, não ocorreu. Somente as empresas foram intimadas, por edital, a prestar esclarecimentos.

Os recorrentes sustentam, ademais, que essa exigência legal não foi suprida pelo envio do Termo de Ciência Fiscal, pois esse documento limitava-se a dar ciência da emissão do Termo de Constatação Fiscal - TCF, em que eram os recorrentes arrolados como reais beneficiários dos resultados econômicos das dez empresas ali relacionadas. Entretanto, não fazia qualquer menção de que os recorrentes deveriam esclarecer e comprovar a origem dos depósitos realizados nas contas bancárias das pessoas jurídicas, sob pena de os valores serem consideradas como receitas tributáveis.

Houve, portanto, um descumprimento do próprio dispositivo legal que serve de fundamento jurídico às autuações.

Por outro lado, se os recorrentes foram considerados os verdadeiros beneficiários dos valores, os autos de infração deveriam ter sido lavrados no nome dos recorrentes, como determina o § 5º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, e não no das pessoas jurídicas.

Não teria sido observada a forma específica de tributação. Isso porque quando identificada a origem dos depósitos bancários, a apuração da base de cálculo do IRPJ e dos demais tributos deve observar as normas de tributação específicas aplicáveis às receitas omitidas. No caso concreto, a Fiscalização relatou no Termo de Constatação Fiscal que a origem dos valores depositados nas contas bancárias das empresas do grupo não era o exercício das atividades que constavam dos respectivos contratos sociais.

O Fisco constatou que as empresas não operavam efetivamente atividades de bar, lanchonete, restaurante e congêneres. Estas serviam apenas de fachada para que os recorrentes recuperassem das administradoras de cartões magnéticos de vale-alimentação e de vale-refeição os valores dos cartões, anteriormente adquiridos, com deságio, de comerciantes e usuários. Os recorrente atuavam como uma "*factoring* informal".

Entretanto, a despeito dessa compreensão, ao constituir o crédito tributário, a autoridade lançadora não observou as regras próprias de apuração da base de cálculo para as *factorings*, reconhecidas pela própria Receita Federal. No caso, a receita bruta é apenas o deságio representado pela diferença entre o valor recebido dos emitentes dos títulos (os vale-alimentação e vale-refeição) e o valor pago por sua aquisição.

Existem precedentes do CARF no sentido de que, na hipótese de exercício da atividade de compra e venda de títulos representativos de direitos creditórios (*factoring*), somente se considera receita omitida, ainda que se aplique a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, o resultado da subtração dos valores de compra e recebimento dos títulos.

Independentemente de se tratar ou não do exercício regular e formal da atividade de *factoring*, o Fisco deveria ter levado em conta as especificidades dessa atividade ao efetuar o lançamento de ofício.

Também foram ignoradas pela Fiscalização diversas transferências de recursos entre as próprias empresas autuadas (item 12 do TCF), quantias que não deveriam ter sido incluídas na autuação, pois resultam em dupla tributação.

Tais erros tornam nulo o lançamento, não se admitindo qualquer tipo de revisão a fim de preservar o ato administrativo, mediante eliminação dos vícios, pois isso implicaria modificação de critério jurídico não admitido pela lei.

No mais, existe ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade, tendo em vista que as exigências são nitidamente confiscatórias. Isso porque incidirem sobre o próprio valor de face dos vales alimentação e refeição comercializados, e não sobre a receita resultante da operação.

Especificamente quanto à penalidade, alegou ser inaplicável a multa de 150%, porquanto a exigência do crédito tributário está lastreada na mera presunção legal de omissão de receitas com base em extratos bancários.

Seria igualmente incabível, em relação aos recorrentes, o agravamento da multa para 225%. A multa agravada se justifica apenas na hipótese de não atendimento às intimações do Fisco, conduta que não pode ser imputada aos recorrentes, já que não receberam qualquer intimação durante o procedimento fiscal.

Aduziram que lhes foi endereçado exclusivamente o Termo de Ciência Fiscal, que se restringia a dar notícia da emissão do Termo de Conclusão Fiscal, em que os recorrente foram identificados como reais beneficiários dos resultados econômicos das empresas, porém sem intimá-los a exibir qualquer elemento. Simplesmente foram informados de que poderiam apresentar impugnação e esclarecimentos que entendessem pertinentes.

Processo nº 19515.720122/2014-58
Acórdão n.º **1301-003.428**

S1-C3T1
Fl. 826

Não houve por parte dos recorrentes conduta reiterada de não atender às intimações da autoridade fiscal. No único documento que lhes enviou, a Fiscalização não formalizou qualquer pedido de exibição de documentos.

Com essas razões, pugnou pela nulidade dos lançamentos.

A pessoa jurídica autuada, **Supermercado Rafaesk Ltda. - ME.**, não interpôs recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Os fatos

Sublinho os fatos que são a base do lançamento tributário e sobre os quais não há controvérsia relevante, já que os recorrentes se limitaram a questionar aspectos formais do lançamentos e a arguir inconstitucionalidades.

Segundo descrito no Termo de Constatação Fiscal, verificou-se que diversas empresas tinham em comum as mesmas situações e irregularidades. Todas foram incluídas em um relatório do COAF - Conselho de Controle de Atividades Financeiras, que dava conta da existência de operações financeiras que deveriam ser esclarecidas. A Receita Federal constatou a incompatibilidade das operações financeiras com o porte das empresas que figuravam no relatório do COAF, pois, a julgar pela atividade econômica informada nos respectivos cadastros, todas deveriam ser de pequeno porte. Além disso, os valores movimentados não se encontravam declarados em DIPJ e tampouco em DCTF.

O procedimento fiscal revelou que as empresas tinham como objeto atividades de lanchonete, restaurante e afins; que nenhuma delas foi encontrada no endereço constante do CNPJ; e que não havia DIPJ e DCTF para o período.

As intimações enviadas, por via postal, para os endereços das pessoas físicas que figuravam no quadro societário, retornaram com a indicação de que os destinatários eram desconhecidos. O Fisco, aprofundando a verificação, percebeu que os sócios eram pessoas físicas destituídas de capacidade econômica para figurar no quadro societário das empresas, sobretudo considerando os valores expressivos das operações financeiras detectadas pelo COAF. Mais que isso, o Fisco constatou que os recorrentes, com procurações que lhes outorgavam amplos poderes de administração, movimentavam os recursos que transitaram pelas contas das empresas indicadas no relatório do COAF.

Esses fatos são incontroversos, pois não foram contestados pelos recorrentes, que preferiram, na peça recursal, se ater a questões formais pertinentes ao lançamento e a questões relativas a inconstitucionalidade.

Omissão de receitas

A infração colhida no procedimento fiscal foi a omissão de receitas, caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada. O lançamento se fez com fulcro na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, assim redigido:

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.

Trata-se de presunção legal de omissão de receitas, de eficácia relativa, podendo ser afastada por prova em contrário a cargo do contribuinte. Instaura-se a presunção quando presentes os seguintes requisitos: a) existência de depósitos bancários cuja origem a Fiscalização, pelo exame das informações de que disponha, não conseguir identificar (*discrepância entre movimentação financeira e receitas declaradas*); b) intimação regular ao sujeito passivo para esclarecer as operações que deram causa aos depósitos; e c) ausência ou insuficiência de esclarecimento.

Reunidos tais requisitos, nasce a presunção de omissão de receitas, a qual, sem necessidade de prova de qualquer outro fato ou circunstância, pode dar ensejo ao lançamento de Imposto de Renda e demais tributos. É o que ocorre no caso em exame, em que nenhum dos sujeitos passivos forneceu informações e documentos capazes de esclarecer a origem dos valores depositados nas contas bancárias.

Os recorrentes, reportando-se implicitamente a uma legislação já superada, disseram não ser juridicamente possível lançar tributo com base em depósitos bancários, sem que a autoridade fiscal aprofundasse a investigação, a fim de demonstrar a existência de outros indícios de omissão de receitas.

Com o advento da Lei nº 9.430/1996, deixou de ser necessário, para viabilizar o lançamento com base em depósitos bancários, reunir outros indícios de omissão de receita ou sinais exteriores de riqueza.

O art. 42 acima citado veio substituir, no que tange à utilização de extratos bancários, a sistemática prevista no art. 6º da Lei 8.021/1990, que assim dispõe:

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

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

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

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

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

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

dos recursos utilizados nessas operações. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)

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

O caput do art. 6º da Lei nº 8.021 emprega a expressão *sinais exteriores de riqueza*. A partir desse texto, construiu-se a interpretação segundo a qual a faculdade prevista no §5º, que autorizava a utilização de depósitos bancários ou aplicações financeiras para lançar tributo, não prescindia da vinculação de tais depósitos ou aplicações a outros indícios de omissão de receitas.

A exigência de conjugar depósitos bancários com outros sinais exteriores de riqueza foi superada com o advento do art. 42 da Lei nº 9.430. A alteração legislativa veio instituir em favor da Fazenda uma presunção relativa de omissão de receitas, para a qual basta a presença dos requisitos acima apontados. Criou-se, portanto, nova sistemática, afastando a prevista no art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021.

É possível, de tudo quanto se disse, inferir que a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430 dispensa qualquer outra prova direta ou indiciária da omissão de receitas. Portanto, pode-se afirmar que está superada a Súmula 182 do extinto TFR.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade na obtenção dos extratos bancários, porque requisitados pela autoridade administrativa sem intervenção do Poder Judiciário, cabe lembrar que a questão já foi examinada pelo E. Supremo Tribunal Federal, na ADI nº 2.859-DF, ocasião em que se reconheceu a constitucionalidade da norma que permite ao Fisco o acesso aos dados bancários do sujeito passivo.

A ementa, naquilo que diz respeito à matéria aqui discutida, foi assim redigida:

4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresse, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espreque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de

combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001 de extrema significância nessa tarefa.

6. O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Fórum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais.

Os recorrentes alegaram vícios no lançamento em virtude da inobservância de regras específicas fixadas no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. A primeira delas é a falta de intimação específica dos recorrentes para esclarecer, antes da realização do lançamento, a origem dos valores depositados nas contas bancárias.

Em primeiro lugar, os titulares das contas bancárias formalmente eram as pessoas jurídicas e estas foram intimadas. Os recorrentes, que geriam as pessoas jurídicas, também o foram através do Termo de Constatação Fiscal. Observe-se que o termo se destinava exatamente a permitir que todos os implicados pudessem apresentar esclarecimentos, antes da lavratura do auto de infração. O requisito legal, portanto, foi atendido.

É importante que se diga que a lei não estabelece uma denominação específica para a intimação. Basta que, por meio dela, se ofereça ao sujeito passivo a oportunidade de esclarecer a origem dos depósitos, antes da realização do lançamento. Essa exigência, como se disse, foi atendida no caso concreto.

Os recorrentes alegaram que, se eles foram considerados os verdadeiros beneficiários dos valores depositados, os autos de infração deveriam ter sido lavrados no nome deles e não no da pessoa jurídica.

Essa alegação em nada aproveita aos recorrentes, porque, se acolhida, implicaria apenas excluir do polo passivo a empresa, sem alterar a posição jurídica dos demais autuados.

A propósito da sujeição tributária, cumpre esclarecer que, em situações em que se constata a prática de atos com violação de lei pelo administrador ou gerente de pessoa jurídica, esta não deve ser incluída no polo passivo se o ilícito tiver sido praticado em seu desfavor, ou seja, se a infração tiver sido cometida pelo administrador em prejuízo da pessoa a quem representava. Ao contrário, quando a pessoa jurídica for instrumento da fraude, ela tem de figurar no polo passivo, para viabilizar a penhora e execução de seu eventual patrimônio.

Contra o lançamento também se disse que a Fiscalização, embora tendo identificado a origem dos depósitos como resultante de operações de *factoring*, não submeteu os respectivos valores às normas de tributação específica, como exige o § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Em primeiro lugar, não parece que a Fiscalização tenha identificado, de forma clara e precisa, a origem dos depósitos. O que existe é uma conjectura, um esforço para entender a lógica do procedimento que envolvia a utilização pelos recorrentes de dez pessoas jurídicas, de existência meramente formal, todas do mesmo ramo de atividade.

A Fiscalização, entretanto, não conseguiu identificar, com razoável segurança e de forma individual, a origem dos valores depositados nas contas bancárias da pessoa jurídica. Por isso, o lançamento foi feito com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Ademais, para dar tratamento tributário próprio da atividade de *factoring* era necessário que a pessoa jurídica tivesse sido constituída com esse objeto, e que o Fisco tivesse meios para apurar os valores pelos quais os vales-alimentação haviam sido adquiridos. Esses dados, se é que existem, não foram trazidos pelos recorrentes.

Por fim, alegou-se que a Fiscalização não excluiu do rol dos depósitos sem origem comprovada os valores decorrentes de transferências entre as pessoas jurídicas que, no entender da autoridade fiscal, formavam um grupo econômico.

A exclusão pretendida pelos recorrentes só poderia ser feita se a Fiscalização tivesse efetuado um único lançamento, englobando as contas de todas as dez pessoas jurídicas. Entretanto, como os lançamentos foram individuais, tendo cada pessoa jurídica como entidade autônoma, a exclusão pretendida fica inviabilizada.

Também foi arguida a ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco. O exame da ofensa a esses princípios não pode ser feita na esfera administrativa, quando isso implica negar vigência à norma legal. É que, no processo administrativo tributário, não é dado exercer controle de constitucionalidade, como dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e a Súmula CARF nº 2.

Multa qualificada e agravada

Existem precedentes do CARF que rechaçam a aplicação de multa qualificada em lançamento de ofício por omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. O CARF, entretanto, mitigou a rigidez daquele entendimento, ao decidir que, na hipótese de interposição de pessoas, a multa qualificada poderia ser imposta, a despeito da utilização de depósitos bancários. Nesse sentido, editou a Súmula 34, hoje com eficácia vinculante.

Daí se conclui que é possível, ainda que o lançamento se baseie em depósitos bancários, a qualificação da multa, bastando para tanto que, na situação concreta, se comprove de forma cabal e inequívoca a presença do dolo.

No caso dos autos, os resultados econômicos e a movimentação financeira foram ocultados do Fisco, mediante declarações falsas e atos simulados, condutas essas reiteradas ao longo do período, demonstrando a clara intenção dos recorrentes.

Portanto, deve ser mantida a multa qualificada.

Quanto ao agravamento da multa, o CARF também consolidou o entendimento dominante em verbete de súmula. Trata-se da Súmula 96, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 96 - A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Neste processo, tanto o IRPJ, quanto a CSLL foram apurados pelo lucro arbitrado. O arbitramento se deu pela falta de esclarecimentos, de apresentação de livros e de documentos. Portanto, à luz da Súmula CARF 96, é inadmissível, no caso em tela, o agravamento da multa do IRPJ e da CSLL.

Afastada a multa agravada para o IRPJ e a CSLL, o mesmo se há de fazer para o PIS e a COFINS.

Em suma, afastando-se o agravamento, a multa fica reduzida ao percentual de 150% sobre o valor do tributo devido e não pago.

CSLL, PIS e Cofins

Quando os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins recaírem sobre a mesma base fática, como ocorre no caso em tela, há de ser dada a todos a mesma decisão, ressalvados apenas os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para no mérito dar-lhe parcial provimento, afastando o agravamento da multa, de modo a reduzir o percentual a 150% do valor do tributo que deixou de ser recolhido em face da omissão de receita.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior