



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720259/2013-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.941 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2023
Recorrente GREENLITE DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAL DE ILUMINAÇÃO LTDA. - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

DEPÓSITO BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS. TRIBUTAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

O art. 42 da Lei 9.430, de 1996, não amplia o fato gerador do tributo apenas permite a tributação quando o contribuinte, intimado, não comprove a origem de seus rendimentos; bem como não ofende o sigilo bancário, assunto já pacificado no Supremo Tribunal Federal. Pensar de forma diversa seria contrariar o sistema tributário nacional, em violação aos princípios da igualdade e isonomia, vez que bastaria ao contribuinte alegar que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. PRESUNÇÃO. AFASTAMENTO.

A prática da sonegação ou fraude, com vistas a atrair a multa qualificada, não se presume, tampouco equipara-se à falta de declaração ou declaração inexata. Ao contrário, trata-se de conduta com evidente intuito de fraudar o Fisco, a qual deve estar minuciosamente descrita nos autos e acompanhada de documentos probatórios, tais como, documentos falsos, interposição de pessoas, declarações falsas etc., de forma a permitir a ampla defesa.

Tanto a fraude quanto a sonegação são condutas dolosas que devem ser provadas com elementos materiais diversos da presunção, conforme inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25, e 34. A omissão de receita apurada com base em presunção decorrente de depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, por si só, não está sujeita à multa qualificada. Para isso, faz-se necessário a prova documental da conduta sonegatória ou fraudulenta. Conduta reiterada de omissão de receita e valor relevante, além do alto grau de subjetividade, na espécie, não se configuram elementos suficientes para comprovar a conduta dolosa imputada, vez que lastreada em presunção.

CSLL, COFINS E PIS - REFLEXOS

O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL, Pis e Cofins em razão de se tratar de

exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior- Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, José Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição para o Pis/Pasep, referentes ao ano-calendário 2008, no montante total de R\$1.635.071,6, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%.

2. A fiscalização apurou omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.
3. Devido a não apresentação de escrituração contábil e/ou fiscal arbitrou-se o lucro.
4. Por relacionar-se aos mesmos elementos de prova referentes ao IRPJ, houve o lançamento reflexo de CSLL, Cofins, Pis.
5. Em impugnação a recorrente alegou, em síntese, nulidade do auto de infração, benefício do “*In dubio Contra Fiscum*”, ausência de acréscimo patrimonial porquanto os valores movimentados não seria renda e, por fim, inaplicabilidade da multa de 150%.
6. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

A autoridade fiscal está autorizada a presumir a ocorrência de omissão de receitas, quando o titular de conta de depósito ou de investimento, apesar de regularmente intimado, não conseguir comprovar a origem dos recursos depositados/creditados, mediante documentação hábil e idônea.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL E DOCUMENTOS DE LASTRO.

Evidencia hipótese de arbitramento do lucro a falta de entrega da escrituração contábil a que estiver obrigado o contribuinte, bem como dos documentos que a lastreiam.

MULTA. PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO. APRECIACÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. VEDAÇÃO.

Falece competência aos órgãos administrativos de julgamento apreciar questões, no âmbito do processo administrativo fiscal, com o intuito de afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PROCEDIMENTO FISCAL DE FISCALIZAÇÃO. NATUREZA INQUISITORIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE.

O procedimento fiscal de fiscalização tem natureza inquisitorial sem que isso caracterize cerceamento do direito de defesa, uma vez que o contraditório e o direito à ampla defesa são assegurados com a instauração do Processo contencioso.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS e da Contribuição Para o Programa de Integração Social PIS/Pasep.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. Cientificada da decisão de primeira instância, dentro do prazo legal a recorrente interpôs recurso voluntário e aduz, em resumo, as alegações a seguir (e-fls. 517 e seg.).

Preliminares

- i) nulidade do auto de infração por ausência de justa causa;
- ii) as circunstâncias materiais do fato levam a concluir que podem remanescer dúvidas no quanto à capitulação legal do fato e suas circunstâncias materiais o que requer a aplicação do princípio do “*in dubio contra fiscum*”;

Mérito

- iii) é indevida a utilização de presunções baseadas em movimentações financeiras realizadas em contas bancárias de sua titularidade visto inexistir acréscimo patrimonial, o que afronta o princípio da capacidade contributiva, a Súmula 184 do extinto TFR e Decreto-Lei 2471/88 (art. 9º, VII);

iv) não existiu resultado positivo ao critério da universalidade na apuração entre o fator positivo (entrada do dinheiro) e o fator negativo (saída do dinheiro), não ocorreu aumento de patrimônio, mas somente transferência de valores em conta corrente; portanto, inexistente renda arbitrada a ser tributada, o que infringe o princípio da capacidade contributiva;

v) a multa qualificada de 150% deve ser cancelada em razão da inexistência de dolo e ausência de comprovação de fraude ou simulação;

vi) o contribuinte tem direito a um julgamento imparcial;

vii) por fim, requer o provimento do recurso.

8. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

9. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

10. Cinge-se a controvérsia à omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Preliminares

11. Em preliminar a recorrente alega nulidade do auto de infração por ausência de justa causa, bem como que as circunstâncias materiais do fato levam a concluir que podem remanescer dúvidas quanto à capitulação legal do fato e suas circunstâncias materiais, o que requer a aplicação do princípio do *“in dubio contra fiscum”*.

12. Tais alegações confundem-se com o mérito e com ele serão analisadas.

Mérito

13. Para melhor entendimento dos fatos, vejamos o apurado pela fiscalização.

14. Consoante Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal tentou, sem sucesso, dar ciência ao contribuinte do Termo de Início de Ação Fiscal, em **17/04/2012**, para que fossem apresentados, em relação ao ano-calendário 2008, livros contábeis e fiscais, notas fiscais e extratos bancários. Após contato telefônico com o sócio administrador Fang Jey Jiun, acertou-se que o contador compareceria à Receita Federal para receber o referido Termo, o que não ocorreu.

15. Na sequência a fiscalização enviou o Termo de Início para a recorrente e para os sócios Fang Jey Jiun e Fang Biau, via Correios, nos endereços constantes do cadastro da Receita Federal, as ciências ocorreram em **06 e 08/10/2012** (e-fls. 8-10). Ante o não atendimento, a

fiscalização reiterou as intimações para a recorrente e os sócios em **26/12/2012** (e-fls. 13-19).

16. Ante a recusa no atendimento às intimações, a autoridade fiscal lavrou Termo de Embaraço à Fiscalização e deu ciência, via Correios, à recorrente e aos sócios, cujas ciências ocorreram em **23 e 24/11/2012** (e-fls. 20-26).

17. Na sequência, mediante análise dos extratos fornecidos pelas instituições financeiras, a fiscalização intimou o contribuinte e os sócios a comprovarem a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes, conforme elencado no auto de infração. As ciências ocorreram em **04 e 05/01/2013** (e-fls. 27-32).

18. Tendo em vista o silêncio do contribuinte e dos sócios a autoridade fiscal, mediante análise dos extratos bancários, excluiu créditos efetuados a título de transferência bancária do mesmo titular, arbitrou o lucro e efetuou lançamento de ofício dos créditos tributários de IRPJ e reflexos (Pis, Cofins e CSLL), por omissão de receitas por presunção legal, com base nos depósitos bancários de origens não comprovadas, conforme art. 42 da Lei nº 9.430/96, dos valores que especifica. Veja-se (e-fls. 367-370):

Em **17/04/2012**, dando início aos trabalhos, estivemos no endereço informado pela GREENLITE, como seu domicílio fiscal - Alameda Santos, 1800, 8º andar, Cerqueira César, São Paulo/SP, a fim de **entregar o Termo de Início de Ação Fiscal** decorrente do MPF 0819000-2012-01261-0.

Fomos atendidos por uma secretária do escritório VIRTUAL OFFICE que nos informou que a empresa GREENLITE apenas recebe correspondências no mesmo endereço da VIRTUAL OFFICE. Informou que os sócios não comparecem no endereço do escritório da VIRTUAL OFFICE e que este escritório não tem nenhuma outra ligação com a GREENLITE.

Disse ainda que entraria em contato com o Sr. FANG JEY JIUN a fim de informá-lo sobre esta fiscalização e da necessidade de sua presença para assinar Termo de Início de Ação Fiscal.

Após diversas ligações para a VIRTUAL OFFICE, não obtivemos nenhum retorno por parte do Sr. FANG JEY JIUN.

Retornamos ao escritório VIRTUAL OFFICE e fomos informados que o Sr. FANG JEY JIUN já havia sido comunicado sobre esta fiscalização e que entraria em contato para receber o Termo de Início.

Em razão do Sr. FANG JEY JIUN não ter entrado em contato, retornamos à VIRTUAL OFFICE e requisitamos o telefone de contato do Sr. FANG.

Em contato telefônico com o Sr. FANG, pelo nº 7886-7607, o mesmo se prontificou a enviar o seu contador, com a devida procuração, a esta DEFIS/SPO, para atender o Termo de Início e prestar esclarecimentos.

Considerando que não recebemos nenhum contato do contador ou de qualquer outro procurador da empresa GREENLITE, **enviamos o Termo de Início de Ação Fiscal, em 05/10/2012**, ao endereço situado na alameda Santos, 1800, 8º andar, Cerqueira César, São Paulo/SP, via postal, com Aviso de Recebimento - AR nº SI834764551BR. Este AR foi assinado por funcionário da portaria do prédio que não tem nenhum relacionamento com a GREENLITE.

Enviamos, ainda, o mesmo **Termo de Início de Ação Fiscal, ao sócio Sr. FANG JEY JIUN** no seu endereço do seu domicílio fiscal situado na rua Volta Redonda, 757, Apto

41, Campo Belo, São Paulo/SP, com Aviso de Recebimento de 06/10/12 nº SI834764579BR e ao sócio FANG BIAU no seu endereço do seu domicílio fiscal situado na rua dos Franceses, 498, apto 92, Morro dos Ingleses, São Paulo/SP, com Aviso de Recebimento de **08/10/2012** nº SI834764565BR.

Em razão da falta de atendimento da nossa intimação, **reintimamos, em 26/10/2012, a empresa, bem como os seus sócios** FANG JEY JIUN e FANG BIAU, por meio dos respectivos Avisos de Recebimento nºs SI834766022BR, SI834766036BR e SI834766005BR, a atender o Termo de Início de Ação Fiscal.

Novamente a empresa GREENLITE não se manifestou. Desta forma, considerando que nunca fomos atendidos em nossas intimações, encaminhamos à empresa GREENLITE e aos seus sócios, em **22/11/2012, o TERMO DE EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO**, via postal, por meio dos AR nº SI834768730BR, SI834769148BR e SI834768726BR.

Por meio dos **extratos bancários, fornecidos pelas instituições financeiras em que a GREENLITE manteve conta corrente, obtivemos os valores creditados/depositados no ano-calendário de 2008.**

Enviamos em **04/01/2013, para a empresa GREENLITE, bem como aos seus sócios FANG JEY JIUN e FANG BIAU**, por meio dos respectivos Avisos de Recebimento nºs 5X689966155BR, SX689966164BR e SX689966178BR, a **intimação para comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes, conforme relação de depósitos que é parte integrante do Auto de Infração.**

Apesar de regularmente notificado a prestar os esclarecimentos, acerca dos depósitos bancários em suas contas correntes, **a empresa GREENLITE novamente não atendeu à nossa intimação.**

Efetivamos, portanto, o lançamento, de ofício, conforme art. 841 do RIR 99, dos créditos tributários de IRPJ e reflexos (PIS, COFINS e CSLL), **por omissão de receitas, com base nos depósitos bancários de origens não comprovadas, conforme art. 42 da Lei nº 9.430/96, do ano calendário 2008.**

[...]

4.1 As bases de cálculo dos créditos em contas correntes do contribuinte, apurados e não justificados as suas origens, montam as importâncias relacionadas abaixo:

Período	Base de Cálculo (R\$) mensal
01/2008	955.566,90
02/2008	1.136.726,16
03/2008	1.304.081,75
04/2008	1.212.358,16
05/2008	875.713,00
06/2008	900.894,81
07/2008	882.188,42
08/2008	643.131,24
09/2008	562.078,10
10/2008	801.528,10
11/2008	534.195,69
12/2008	337.383,39

4.2 Os valores de créditos efetuados a título de transferência bancária, do mesmo titular, foram desconsiderados na apuração da base de cálculo acima.

4.3 Os valores confessados na DCTF, a título de PIS e COFINS, foram considerados na apuração das contribuições devidas. Cabe ressaltar que as DCTF de jan/2008 a jul/2008 foram transmitidas apenas em 24/10/2008.

19. A Recorrente alega, em resumo, nulidade do auto de infração por ausência de justa causa; dúvidas quanto à capitulação legal do fato e suas circunstâncias materiais e requer a aplicação do princípio do “*in dubio contra fiscum*”. Assenta ser indevida a utilização de

presunções baseadas em movimentações financeiras realizadas em contas bancárias de sua titularidade, visto inexistir acréscimo patrimonial, o que afronta o princípio da capacidade contributiva, a Súmula 184 do extinto TFR e Decreto-Lei 2471/88 (art. 9º, VII); bem como ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

20. Pois bem. Acerca do sigilo bancário, o Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 601.314, de 24.02.2016, considerou constitucional o artigo 6º da Lei Complementar (LC) nº 105, de 2001, e, na mesma sessão de julgamento, nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's) nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859¹, também considerou constitucionais os artigos 5º e 6º da LC 105, de 2001, e os respectivos Decreto 4.489, de 2001, e 3.724, de 2001.

21. Ao garantir o acesso da administração tributária aos dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial, o STF assentou a legitimidade da utilização de um eficiente instrumento de detecção de indícios de irregularidades fiscais. É dizer, o sigilo bancário, instituto de proteção à intimidade e/ou privacidade, continua e deve existir, exceto perante o Fisco. Nesse contexto, os dados bancários transferidos para o Fisco ficam sob a dupla proteção dos sigilos bancário e fiscal².

22. Tendo em vista que foram observados todos os requisitos formais para obtenção dos dados bancários da recorrente durante o procedimento fiscal, conforme consta dos autos, correto lançamento de ofício com base nos dados bancários obtidos pelo Fisco.

23. Como visto, o lançamento fundamentou-se no art. 42 da Lei 9.430, de 1996, cujo dispositivo estabelece que os valores creditados em contas bancárias em relação aos quais a pessoa jurídica titular regularmente intimada não comprova, mediante documentação hábil e idônea e de forma individualizada, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estão sujeitos a lançamento de ofício, mediante presunção de omissão de receita.

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.** [...]

§ 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; [...]

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Grifo nosso)

¹ O julgamento das ADI's 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 constam do mesmo acórdão.

² FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. O Entendimento do STF pela constitucionalidade do acesso do Fisco aos dados bancários dos contribuintes e o peso dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (Coord.). Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 388.

24. Presunção é meio indireto de prova resultante de um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência considera-se provável³. As presunções legais podem ser absolutas – *jure et jure* –, quando não admitem prova em contrário, ou relativas – *juris tantum* – quando admitem prova em contrário.

25. A presunção legal relativa, caso dos autos, pode ser elidida pela parte cuja presunção milita contra mediante apresentação de elementos probatórios. Maria Rita Ferragut⁴ aponta as seguintes características da presunção legal relativa:

As presunções legais relativas caracterizam-se, basicamente: por (a) estarem sempre contidas numa proposição geral e abstrata; (b) poderem também ser uma proposição individual e concreta quando do ato de aplicação do direito; (c) **serem meios indiretos de prova**; (d) **serem compostas por um fato indiciário que implique juridicamente a existência de um outro fato, indiciado**; (e) contemplarem uma probabilidade de ocorrência do evento descrito no fato; (f) poderem prever a riqueza da base calculada, quando utilizadas com fundamento no princípio da praticabilidade, e não em decorrência de ilícitos praticados pelo contribuinte; (g) **dispensarem o sujeito que tem a presunção a seu favor do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário** e (h) **admitirem prova a favor de outros indícios, e em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado**. (Grifo nosso)

26. Dentre as características acima verifica-se que a presunção legal relativa, meio indireto de prova, é composta do fato indiciário – valores creditados em contas bancárias – que implica juridicamente a existência de outro fato, o fato indiciado – omissão de receita. Com efeito, o sujeito que tem a presunção a seu favor – autoridade fiscal – está dispensado do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário.

27. Por se tratar de presunção relativa, admite-se prova em contrário tanto do fato indiciário quanto do fato indiciado, ônus que o contribuinte não se desincumbiu.

28. Ademais, no Recurso Extraordinário (RE) nº 855649, de 03/05/2021, com repercussão geral reconhecida, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, e fixou a seguinte tese: “O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”.

29. O voto vencedor proferido pelo Min. Alexandre de Moraes assentou que o artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, não amplia o fato gerador do tributo apenas permite a tributação quando o contribuinte, intimado, não comprove a origem de seus rendimentos; bem como não ofende o sigilo bancário, assunto já pacificado naquele Tribunal.

30. Nessa linha, pensar de forma diversa seria contrariar o sistema tributário nacional, em violação aos princípios da igualdade e isonomia, vez que bastaria ao contribuinte alegar que

³ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34, São Paulo: Dialética, 1998. p. 109. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 508.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: meio de prova do fato gerador? In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcus Vinícius; SANTI, Eurico Diniz de. (Coords.). A prova no processo tributário. São Paulo: Dialética, 2010. p. 116.

os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Veja-se:

Como se afere da leitura de todas essas disposições, diversamente do apontado pelo recorrente, **o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo**; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

Pensar de maneira diversa permitiria a vedação à tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na **contramão de todo o sistema tributário nacional**, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

Assim, para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, **bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração.**

[...]

Nessa linha de consideração, a omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir **o ônus da prova ao correntista omissor.**

Dessa forma, entendendo ser constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular, **desde que este seja intimado para tanto.**

[...]

No que se refere à alegada violação aos artigos 5º, X e XII; e 150, III, “a”, da Constituição Federal, o recorrente não desfrutava de melhor sorte.

Isso porque o Plenário desta SUPREMA CORTE, nos autos do RE 601314, de relatoria do Min. EDSON FACHIN, julgado sob o rito da repercussão geral (Tema 225), DJe. 16/9/2016, em que se discutia a constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar 105/2001, fixou tese no sentido de que (i) **O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal**; (ii) *A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN.* (Grifo nosso)

31. Ante o posicionamento do STF acerca do tema, verifica-se que o auto de infração não viola o princípio da capacidade contributiva, que restou superada a Súmula 182 do extinto TFR, cujo teor estabelece: *“É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários”*, e que não há dúvidas quanto à capitulação legal do fato e suas circunstâncias materiais a ensejar a aplicação do princípio do *“in dubio contra fiscum”*.

32. Nego provimento à matéria.

Multa qualificada de 150%

33. Insurge-se a recorrente contra a multa qualificada de 150% e pleiteia sua redução para 75%, em razão da inexistência de dolo e ausência de comprovação de fraude ou simulação.

34. A meu ver assiste razão à recorrente.

35. A despeito das várias alterações no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, esse dispositivo sempre estabeleceu condutas objetivamente concretas para fins de aplicação da multa de 75%, quais sejam, “falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata”.

36. No tocante à multa qualificada de 150%, a redação anterior determinava a aplicação desse percentual “*nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.*” O novo dispositivo inserto pela Lei nº 11.488, de 2007, determina a aplicação desse percentual “*nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964*”.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será **duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente** de outras penalidades administrativas ou **criminais** cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

37. Embora a expressão “*evidente intuito de fraude*” tenha sido retirada do texto legal, sua essência permaneceu, porquanto a aplicação da multa qualificada foi remetida para as condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, previstas na Lei nº 4502, de 1964.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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. (Grifo nosso)

38. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco⁵ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito'"

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

39. Cezar Roberto Bitencourt⁶, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos iminentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos**: um *cognitivo*, que é o **conhecimento do fato constitutivo da ação típica**; e um *volitivo*, que é a **vontade de realizá-la**.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa *consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação*, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A *vontade*, por sua vez, deve abranger a *ação, o resultado e o nexo causal*. A *vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente*, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* é a espinha dorsal da *ação final*, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

40. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

41. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990. A confirmar o caráter criminal da sonegação, verifica-se que a aplicação da multa de 150% deve ser aplicada “*independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*”, conforme previsto tanto na redação atual do §1º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, quanto nas redações anteriores.

42. Como observa Leandro Paulsen⁷, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada, implica responsabilização penal:

⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

⁷ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. (Grifo nosso)

43. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

44. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

45. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

46. Portanto, para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa⁸.

47. O Carf tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação de uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004

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

⁸ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão n.º CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão n.º 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão n.º 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão n.º 3402-00.145, de 02/06/2009

Súmula CARF n.º 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa** de ofício, **quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas**. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010) (Grifos nossos)

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 106-17001, de 06/08/2008 Acórdão n.º 103-23507, de 26/06/2008 Acórdão n.º 104-23212, de 28/05/2008 Acórdão n.º 106-16708, de 22/01/2008 Acórdão n.º 107-09027, de 23/05/2007 Acórdão n.º 108-09286, de 25/04/2007 Acórdão n.º 195-00008, de 15/09/2008 Acórdão n.º CSRF/01-05820, de 14/04/2008

48. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa em razão de o contribuinte *“omitir reiteradamente os valores do seu faturamento”*, o que *“caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90, além da conduta fraudulenta tipificada como sonegação no art. 71, I da Lei 4.502/64”*.

49. O acórdão recorrido manteve a qualificação da multa sob a justificativa de que os argumentos apresentados na Impugnação - limites constitucionais ao poder de tributar, razoabilidade em matéria de penalidades pecuniárias, razoabilidade das leis, proporcionalidade na imposição das multas - *“são específicos e relativos, tão somente, a questões de âmbito preliminar, relacionadas à análise da constitucionalidade/legalidade dos dispositivos aplicados”*.

50. Como visto acima, tanto a fraude quanto a sonegação são condutas dolosas que devem ser provadas com elementos materiais diversos da presunção, conforme inteligência das Súmulas Carf n.º 14, 25, e 34. A omissão de receita apurada com base em presunção decorrente de depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, por si só, não está sujeita à multa qualificada. Para isso, faz-se necessário a prova documental da conduta sonegatória ou fraudulenta. Conduta reiterada de omissão de receita e valor relevante, além do alto grau de subjetividade, não se configuram elementos suficientes para comprovar a conduta dolosa imputada, vez que lastreada em presunção.

51. Nesse sentido, já se manifestou CARF no seguintes julgados:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

MULTA QUALIFICADA REQUISITO DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. **A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.** (Acórdão CARF n.º 9101-001.615, de 16.04.2013) (Grifo nosso)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004 Ementa:

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco em resposta à intimação divergente de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional as receitas declaradas, **mesmo que de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados e não escriturados**, independentemente do montante movimentado, **por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%**, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização. (Acórdão CARF nº 9101-001.851, de 29.01.2014) (Grifo nosso)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:1998

[...]

MULTA QUALIFICADA REQUISITO DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de **depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado e de não estar a conta contabilizada não é suficiente para caracterizar evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.** (Acórdão CARF nº 9101-001.980, de 21.08.2014) (Grifo nosso)

52. Nestes termos dou provimento à matéria para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

Arbitramento

53. A recorrente não questiona diretamente o arbitramento do lucro, menciona somente que “*em momento algum teve acréscimo patrimonial conforme arbitrado no período de 2008*”. bem como que *inexiste renda arbitrada a ser tributada*.

54. Cumpre esclarecer, todavia, que a autoridade fiscal agiu corretamente ao arbitrar o lucro em razão de a recorrente deixar de apresentar livros e documentos de sua escrituração, conforme previsto no art. 530, III, do Decreto 3000, de 1999 (RIR/99):

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

[...]

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

55. Portanto, correto o arbitramento do lucro.

Imparcialidade

56. A recorrente assenta que “*Um julgamento imparcial é DIREITO DO CONTRIBUINTE, ORA ACUSADO, dentro dos fatos arguidos tanto pela Recorrida como pela Recorrente, aguardando-se uma motivação dentro do que foi pautado pelas partes*”.

57. Assenta ainda que “*O Princípio da Igualdade, também deve ser aplicado nos julgamentos de Instância administrativa, promovendo uma análise objetiva e imparcial dos fatos e meios legais alegados por ambas as partes*”.

58. A respeito desse tema, cumpre esclarecer, conforme estabelecido nos artigos 41, I e IV, e 45, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf)⁹, que é dever do Conselheiro do Carf, sujeito a perda de mandato, exercer a função de julgador pautando-se por padrões éticos no que diz respeito à imparcialidade, bem como cumprir e fazer cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos. Veja-se:

DOS DEVERES DOS CONSELHEIROS E DA PERDA DE MANDATO

Art. 41. **São deveres dos conselheiros**, dentre outros previstos neste Regimento Interno:

I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, no que diz respeito à **imparcialidade**, integridade, moralidade e decoro, com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade;

IV - cumprir e fazer cumprir, com **imparcialidade** e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos; e

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

I - **descumprir os deveres previstos neste Regimento Interno**; (Grifo nosso).

59. Observe-se que o resultado do julgamento com decisão desfavorável à pretensão da recorrente não significa parcialidade deste tribunal administrativo, que exerce com zelo, imparcialidade, integridade, moralidade e decoro suas funções. Caso a recorrente entenda que o julgamento descumpriu o requisito da imparcialidade deve procurar as instâncias legais, comunicar os fatos e apresentar os elementos probatórios que entender necessários.

CSLL, Cofins e Pis – reflexos

60. O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do Pis e da Cofins em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

61. Quanto à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas

⁹ Conferir Anexo II da Portaria nº 343, de 2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf),

a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

62. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

63. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior