



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720807/2017-47
ACÓRDÃO	1302-007.265 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GOIAS REALTY FOMENTO MERCANTIL LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

PROVAS JUNTADAS EM SEDE RECURSAL. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA DA SUA AUSÊNCIA EM SEDE DE PROTOCOLO DE IMPUGNAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

tendo tido a oportunidade de juntar provas no momento da apresentação da Impugnação, e não o fez, ou justificou nesse momento a impossibilidade de juntada em momento anterior, as provas acarreadas no Recurso Voluntário devem ser inadmitidas por aplicação direta do art. 16, §4º, “c” do Decreto 70.235/1972.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

LUCRO ARBITRADO. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL. CABIMENTO. ART. 530 DO RIR/99.

Por não ter sido apresentada uma contabilidade que se revelasse precisa e confiável a ponto de se apurar a matéria tributável, o arbitramento do lucro é medida que se impõe.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO.

Configurada a situação prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, o sócio administrador da empresa passa a ser responsável solidário pelo pagamento do crédito tributário constituído.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. A conduta do contribuinte ao informar ao fisco o não auferimento de receitas, por meio de declarações falsas de inatividade, durante anos consecutivos, estando em atividade, revela prática dolosa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo principal e dos documentos por ele juntados aos autos após a interposição do referido recurso; e, por unanimidade de votos, quanto ao recurso voluntário apresentado pelo responsável Elias Zak Zak Neto, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos do relatório e voto da relatora. Os conselheiros Henrique Nimer Chamas e Natália Uchôa Brandão votaram pelas conclusões da relatora quanto à preliminar de nulidade. Conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, a Conselheira Miriam Costa Faccin e o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva não votaram, pois as matérias já foram votadas, respectivamente, pela Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama. No mesmo sentido, o Conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista (substituto) não votou em relação ao conhecimento do recurso interposto pelo sujeito passivo principal e dos documentos por ele juntados aos autos após a interposição do referido recurso, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Marcelo Oliveira.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Redator ad hoc

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto), Henrique Nimer Chamas, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente(s) o conselheiro(a) Alberto Pinto Souza Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em petição única pela contribuinte Goiás Realty e pelo responsável solidário, Elias Zak, em face de Acórdão da DRJ nº 14-88.342 - 1ª Turma da DRJ/RPO, proferido em 6 de setembro de 2018, no qual foi jugado improcedente a Impugnação

apresentada pelo Responsável Solidário Elias Zak, e não foi conhecida a da contribuinte Goiás, em razão da sua intempestividade.

No presente caso, estamos diante de autuação do qual se exigem IRPJ, CSLL, Pis e Cofins no valor total de R\$ 22.276.616,29, incluídos a multa de ofício qualificada de 150% e os juros de mora consolidados em 10/2017, tudo em decorrência da constatação, para o ano-calendário 2012, de omissão de receita em face de *"valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal"*. Foi atribuída responsabilidade à Riyad Elias Zakzak e Elias Zak Zak Neto.

Em razão dos detalhes sobre do caso, por bem, reproduzo a fundamentação do Relatório Fiscal do Auto de Infração – RFAI (e-fls. 55 a 87)

A fiscalização foi motivada pelo fato de que a empresa, mesmo apresentando grande movimentação financeira em sua conta bancária, vinha informando ao Simples Nacional, programa ao qual optou logo depois da sua constituição, que não tinha atividades.

A Goiás Realty Fomento Mercantil Ltda. foi constituída em 18 de março de 2011, sob a denominação de “Goiás Realty Serviços Imobiliários Ltda. – ME”, tendo como objeto social “a prestação de serviços no ramo de intermediação de negócios imobiliários, gestão, administração, correlatos e avaliação de bens imóveis em geral, e a prestação de serviços de reformas, construções e incorporações”.

Por meio da 3ª alteração contratual, de 03 de novembro de 2014, alterou sua razão social para “Goiás Realty Fomento Mercantil Ltda. – ME” e o objeto social para “serviços de fomento mercantil – factoring (Cnae 6491-3/00)”.

No início, tinha como sócios o casal Riyad Elias Zak, CPF nº 011.883.481-91 e Zaka Afif Zakzak, CPF nº 050.129.988-20, juntamente com o filho de ambos, Elias Zak Zak Neto, CPF nº 090.979.188-04, que exercia isoladamente a administração da empresa, conforme cláusula 5ª do Contrato de Constituição da sociedade, muito embora fosse detentor minoritário das cotas do capital social. Riyad Elias Zak Zak retirou-se da sociedade em 27/06/2013, transferindo a totalidade de suas cotas para a esposa. Elias Zak Zak Neto, por sua vez, permaneceu como administrador isolado da empresa até 26/08/2014, quando se retirou e transferiu todas as suas cotas para a mãe, Zaka Afif Zakzak, permanecendo a empresa como uma pessoa jurídica unipessoal. Essa situação, que de acordo com a alteração social que a consolidou, deveria se manter pelo prazo de 180 dias, assim permanece até os dias atuais.

Nos anos de 2011 a 2013, o contribuinte entregou declarações anuais ao Simples Nacional, programa ao qual aderiu em 13/04/2011, informando que não teve atividade naquele período, deixando de apresentar declarações anuais para os

anos seguintes. Não obstante ter informado ausência de atividade desde a sua constituição, apresentou grande movimentação financeira no ano de 2012, quando teve movimentação bancária superior a R\$ 45.000.000,00. A mesma situação já havia sido verificada no ano de 2011, já fiscalizado, quando teve movimentação financeira superior a R\$ 33 milhões. Com isso, de forma reiterada e intencional, deixou a informar ao fisco os resultados de sua atividade e os correspondentes tributos devidos.

Na fiscalização, tendo sido verificadas situações motivadoras de exclusão do Simples Nacional, foi elaborada representação administrativa com essa finalidade, protocolada sob nº 19515-720.521/2017-61, da qual resultou a expedição do Ato Declaratório Executivo Derat/Diort/83/2017, que excluiu a empresa do programa desde a sua constituição.

Intimada a esclarecer a origem e a natureza dos créditos verificado em sua conta no Banco do Brasil S/A, alegou que são decorrentes de sua atividade de "factoring", atividade essa que não constava de seu objeto social à época dos fatos investigados. Instada a comprovar o desenvolvimento dessa atividade, informou que não possui documentos comprobatórios, uma vez que não cumpre as formalidades próprias da atividade, como o estabelecimento de contratos com seus clientes, registro documental das operações e emissão de notas fiscais. Embora alegue que os créditos em sua conta bancária decorrem de sua atividade de "factoring", desde sua constituição no ano de 2011, não emitiu nenhuma nota fiscal dos serviços que diz prestar e declarou ao Simples Nacional que não teve atividades nos anos de 2011, 2012 e 2013.

A análise da escrituração contábil apresentada revelou que ela se resume à escrituração do extrato bancário, apurando um pequeno lucro mensal supostamente decorrente da atividade de "factoring".

Em todo o ativo, há lançamentos apenas nas contas banco (1110200010 - Banco do Brasil S/A, 1110200030 - Banco do Brasil - Ourocap, 1110300030 - Banco do Brasil Aplicações e 11122500010 - Banco do Brasil Consórcios) e clientes (1120100001 - Clientes). Nem mesmo a conta caixa tem lançamentos.

No tocante às despesas, há lançamentos unicamente nas contas 5130600008 - Seguros Gerais, 5131500004 - Material de Consumo, 5151000001 - Juros e Despesas Bancárias e 5151000002 - I.O.F., justamente itens que aparecem lançados a débito no extrato da conta bancária. No que se refere à conta material de consumo, o histórico do lançamento menciona apenas que se trata de compra com cartão de crédito, exatamente como se encontra no extrato bancário, sem especificar os materiais que teriam sido adquiridos. Não há nenhum lançamento relativo a despesas com pessoal, aluguel, condomínio, energia elétrica e telefone, normalmente comuns em quaisquer atividades empresariais.

Com relação às receitas, elas são contabilizadas com um único lançamento mensal, feito no último dia do mês, não ficando claro como foi apurada nem de que operações e de que clientes se originaram, de forma que é impossível aferir

se refletem a realidade do negócio. Considerando que a contabilidade apresentada se resume à escrituração do extrato bancário, é desprovida de quaisquer documentos de suporte e não respeita a boa técnica contábil, foi desconsiderada pela fiscalização.

Diligências vinculadas a empresas e pessoas citadas em delações premiadas no âmbito da “Operação Lava Jato”, deixaram claro que, ao menos parte dos valores que passaram pela conta bancária objeto da fiscalização tiveram origem no esquema montado para compra de dinheiro em espécie.

Não tendo a empresa comprovado, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos aportados a sua conta bancária, ficou caracterizada omissão de receita, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

A situação encontrada no contribuinte, enquadra-se perfeitamente nas hipóteses de arbitramento do lucro previstas no artigo 47 da Lei n. 8.981/1995, em especial naquelas contidas nos incisos II a III.

O contribuinte, muito embora, em resposta às intimações, tenha justificado sua movimentação bancária com a alegação de que desenvolve a atividade de "factoring", apresentou ao Simples Nacional, programa especial de tributação pelo qual tinha optado, declaração anual informando que não teve atividades no ano de 2012. O mesmo procedimento já havia sido adotado no ano de 2011, já fiscalizado, quando teve movimentação bancária da ordem de R\$ 33 milhões. Com isso, de forma reiterada e intencional, deixou a informar ao fisco os resultados de sua atividade e os correspondentes tributos devidos. Adicionalmente, não fez refletir em seus atos constitutivos a verdadeira atividade que diz empreender, (...) não manteve escrituração contábil regular, conforme detalhado no item 3.3, e não apresentou à fiscalização quaisquer documentos comprobatórios de sua atividade. Ainda, em associação com outras empresas, permitiu que sua conta bancária fosse utilizada para geração de dinheiro em espécie, conforme relatado no item 3.9. Tal comportamento, caracteriza, s.m.j., as situações de sonegação, fraude e conluio descritas, respectivamente, nos artigos 71, 72 e 73 acima transcritos, o que impõe a aplicação em dobro do percentual da multa básica, correspondente a 150%

(...) impõe a responsabilização de terceiros quando as obrigações tributárias resultarem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Assim dispõe o artigo 135 do CTN...

A infringência do contrato social é patente no presente caso. Ainda que a fiscalização tenha concluído que a empresa, do ponto de vista formal e legal, não é uma "factoring" (vide item 3.8), ao apresentar intensa movimentação bancária no ano de 2012 e justifica-la como decorrente de sua atividade de "factoring", claramente desvirtuou os propósitos para os quais foi constituída, em flagrante descumprimento daquilo que prevê seus atos constitutivos. O desrespeito ao contrato social fica ainda mais evidentes quando se analisa o que prescreve a sua cláusula 5. Clara está a proibição do uso da empresa por qualquer dos sócios para

fins estranhos aos objetos sociais. A lista de condutas descritas na referida cláusula como proibidas é apenas exemplificativa, não exaustiva, uma vez que a proibição abrange quaisquer condutas que escapem ao propósito negocial definido na 3ª Cláusula.

São flagrantes também as infrações à lei. Ao fazer a opção pelo Simples Nacional, a empresa pretendeu se beneficiar do tratamento tributário diferenciado e favorecido previsto naquele programa, destinado à microempresas e empresas de pequeno porte. A empresa estaria apenas exercendo um direito, caso a atividade que confessa desenvolver não estivesse vedada àquele programa, conforme estabelece o artigo 17 da Lei Complementar n. 123/2006. Tendo optado pelo Simples Nacional, obrigou-se a entregar à Secretaria da Receita Federal declarações anuais de suas informações socioeconômicas e fiscais, a emitir notas fiscais de prestação de serviços e a manter em boa ordem toda a documentação que fundamenta a apuração dos tributos e o cumprimento das obrigações acessórias, conforme previsto nos artigos 25 e 26 da Lei Complementar n. 123/2006. Entretanto entregou declarações falsas informando que não teve atividades no período de 2011 a 2013, não emitiu nenhuma nota fiscal e não manteve a documentação relativa à sua atividade, o que, mais uma vez, configura infringência da lei.

Embora não haja evidências concretas de que o sócio Elias Zak Zak Neto também operava de fato a movimentação bancária da conta da empresa mantida no Banco do Brasil, não se pode afastar sua responsabilidade legal pela condução dos negócios da empresa, tendo em vista sua condição de único sócio-administrador no período da ocorrência dos fatos aqui tratados. A administração de uma empresa não se resume a movimentação das contas bancárias, mesmo daquelas empresas cujo único objetivo é apenas ter uma conta bancária para movimentar dinheiro de origem desconhecida. A afirmação de Riyad Elias Zak Zak, em seu depoimento, de que foi o único a movimentar as contas bancárias, mesmo que tomada como verdadeira, não prova que Elias desconhecia a existência da conta e sua movimentação, pois nos dias atuais pode-se acessar facilmente as contas por meio de recursos tecnológicos (...). É plausível supor também que o banco enviava correspondências para o endereço da Goiás Realty, que outro não é senão o mesmo onde Elias mantém todas as suas atividades laborais. Ademais, as decisões administrativas, tais como a escolha do regime de tributação e o que será declarado, dentre outras, ainda que formalmente, cabem ao sócio administrador. A fiscalização constatou ainda que Elias Zak Zak Neto recebeu em sua conta pessoal n. 138.517, mantida na agência 3569 do Banco do Brasil, transferências bancárias provenientes da Goiás Realty no montante de R\$ 24.800,00. Cabe destacar que a agência onde Elias tem, ou tinha, sua conta pessoal é a mesma onde a Goiás Realty operava sua conta. Além disso, verificou-se movimentação financeira entre a Goiás Realty e outras empresas, nas quais Elias figurou como sócioadministrador. Os anexos II e III deste relatório trazem o resultado de pesquisa feita em cartórios a respeito de procurações e escrituras envolvendo a

Goiás Realty, que demonstram a participação de Elias Zak Zak Neto em atos de gestão da empresa.

No tocante ao ex-sócio-cotista Riyad Elias Zak Zak, a despeito de não gozar das prerrogativas de sócio-administrador, foi o responsável direto pela movimentação da conta bancária da empresa, o que o vincula inegavelmente às condutas com excesso de poderes e infração à lei relatadas neste tópico (...). Além disso, a fiscalização constatou três depósitos feitos por Riyad para a Goiás Realty, no total de R\$ 123.439,04, o que representa mais uma demonstração de vínculo pessoal de Riyad com a movimentação financeira da empresa.

Foi elaborada a representação fiscal para fins penais nº 19515- 720.811/2017-13.

Foi feito o arrolamento dos bens que foram identificados em nome do contribuinte, conforme processo nº 19515-721.032/2017-27. Considerando ainda que as situações previstas no artigo 29, I e II da IN n. 1.565/2015, ficaram caracterizadas também em relação aos responsáveis tributários, fez-se o arrolamento dos bens identificados em nome dos mesmos, conforme processos nº 19515-721.033/2017-71 (Riyad Elias Zak Zak) e 19515721.034/2017-16 (Elias Zak Zak Neto).

Ao analisar a Impugnação apresentada tempestivamente, o Acórdão Recorrido entendeu (i) pela inocorrência de nulidade, (ii) indeferimento do pedido de sobrestamento do processo, (iii) inocorrência de decadência e, no mérito, (iv) manteve a atuação, por entender que o responsável solidário não conseguiu elidir os fatos contundentes indicados no RFAI: *“Diante de meras alegações, não vislumbro que seja prova hábil a demonstrar que os recursos pertenceriam a terceiro, que não a empresa autuada.”*

No Recurso Voluntário, o responsável solidário e a contribuinte trazem as mesmas razões já trazidas em sede de impugnação, que em resumo são **i)** a nulidade da autuação diante de “erro de sujeição passiva e capitulação legal por presunção de omissão de receitas; **ii)** falsificação da assinatura do defendente na abertura e movimentação bancária com abertura de inquérito policial (IP); **iii)** a ausência de poderes de gerência/administração do segundo recorrente, nem mesmo que tenha agido em excesso de poderes ou infração à lei a render ensejo aplicação do 135, do CTN; **iv)** inconstitucionalidade do art.42, da Lei n.9.430/1996; (v) da apuração da base de cálculo do arbitramento do lucro; e **vi)** da impossibilidade da multa qualificada.

Após, foram juntados diversos documentos pela Recorrente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Henrique Nimer Chamas, Relator ad hoc.

Inicialmente, esclareço que a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó foi a relatora original do caso, de modo que reproduzo na íntegra o voto apresentado no início do julgamento, abaixo destacado:

I – Admissibilidade recursal

A peça recursal foi interposta em unicidade. Ocorre que, não se pode conhecer do Recurso Voluntário do contribuinte Goias, pois não houve instauração de contencioso, pois sua impugnação não foi conhecida pela DRJ:

Considerando que a impugnação foi apresentada conjuntamente, no dia 15/12/2017, realmente ela está intempestiva para o contribuinte, mas tempestiva para o responsável tributário ELIAS ZAK ZAK NETO, devendo ser aceita com todos os seus fundamentos de fato e de direito, operando-se a suspensão da exigibilidade em relação aos demais integrantes da lide.

Assim, em razão da tempestividade da peça recursal, considero apenas conhecido o Recurso de responsável Elias.

II – Preliminares:

II.A – Dos documentos juntados após o Recurso Voluntário

Verifico que a Recorrente juntou após o protocolo do seu Recurso Voluntário documentos relativos aos argumentos de defesa. Tais argumentos são os mesmos deduzidos em sede de Impugnação e, naquele momento, não foram juntados aos autos. Após a apresentação de impugnação, já havia sido juntado, ainda que em momento posterior ao seu protocolo, documentos complementares à defesa. Ocorre que, na esfera recursal, tal postura só é admitida nas hipóteses autorizadas pelo art. 16, §4º, “c” do Decreto 70.235/1972:

Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Como no presente caso, não vislumbrei qualquer justificativa apresentada para juntada neste momento, ou uma concatenação de fatos trazidos em sede de Acórdão recorrido para ser contraposto, entendo que tais documentos não devem ser conhecidos por esse Colegiado.

Ante o exposto, **não conheço dos documentos juntados** em sede de Recurso Voluntário.

II.B - Nulidade por suposto erro de capitulação e sujeição passiva

A Recorrente foi autuada por omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, com a imposição de multa qualificada, haja vista a caracterização de conduta fraudulenta imposta pela Fiscalização, em desvio de seu objeto social, por movimentar recursos financeiros, alheios de sua atividade empresarial de terceiros, à margem da contabilidade que ensejou apuração do tributo devido por arbitramento ante sua imprestabilidade. Em preliminar, a interessada suscita a nulidade do auto tendo em vista suposto *“capitulação legal por presunção de omissão de receitas”*

Alega ter ocorrido referido erro, o que fulminaria a pretensão da exigência do IRPJ, CSLL, PIS e à COFINS, em razão de omissão de receita, conforme previsto no art.42, da Lei 9430/1996, pois, ao seu ver, não teria praticado nenhuma conduta fraudulenta vez que abertura da conta-bancária deu-se por ato de seu genitor. Ora, tal alegação é incabível, haja vista os contornos fáticos em que está envolta a fiscalização, a qual foi iniciada a partir de colaboração premiada realizada no âmbito da **“Operação Lavajato”** perante a 13ªVara da Justiça Federal de Curitiba. Em tal contexto, a contribuinte atuava no recebimento de valores mediante depósitos bancários para posterior saque em espécie. Tais valores foram mantidos à margem da contabilidade e, conseqüentemente, da tributação.

Também não há qualquer erro na sujeição passiva. Em várias passagens de seu recurso, a recorrente insiste na afirmação de que não pode ser qualificado como responsável, vez que a abertura e movimentação da conta bancária deu-se por ato exclusivo de seu genitor. Faz isso para desqualificar a acusação fiscal, mormente naquilo que diz respeito à imposição da multa qualificada, que tem reflexos, diretos, na atribuição da responsabilidade do ex-sócio, também, beneficiário das operações bancárias conforme apurado pela Fiscalização e reiterado quando do julgamento perante a DRJ.

Entretanto, não importa apenas que a conta bancária utilizada pela empresa para sua movimentação financeira tenha sido movimentada exclusivamente pelo seu genitor para a caracterização da responsabilidade do segundo recorrente. Ao caso importa muito mais o fato de que a conta bancária estava sendo utilizada à margem da escrituração, o que caracteriza o intuito de esconder da Administração Tributária a ocorrência do fato gerador dos tributos a que estava sujeita. **E isso foi considerado fraude**, nos exatos termos da Lei nº 4.502/64, em seu art. 72:

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.

Além do mais, ao utilizar a conta bancária para movimentar recursos ilícitos, qualificou-se a prática de ato em infração à lei, na verdadeira acepção do termo, que implica em tipificação da responsabilidade prevista no art.135, III, do CTN; o que consubstancia matéria de mérito a ser enfrentada na responsabilização solidária do segundo recorrente.

Portanto, nenhum reparo deve ser feito à autuação neste ponto, incidindo, *in casu*, aplicação do previsto no art.42, da Lei n.9430/1996, com atribuição de sujeição passiva solidária, nos termos do art.135, III, do CTN. Logo, está correta a capitulação e a sujeição passiva dos Autos.

Assim, não vislumbro erro de capitulação, razão pela qual não acolho a preliminar.

III – Mérito: da análise das acusações

O cerne da questão está em analisar diante das razões recursais veiculadas se é válido, a partir da aplicação do previsto no art.42, da Lei n.9430/1996, a constituição de crédito tributário tendo por base, exclusivamente, valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte e pelo responsável em procedimento fiscalizatório.

O art. 42, da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

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:

[...]

§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 investimentos.

Pelo texto supra ficam duas questões: a primeira delas refere-se ao § 2º estabelecendo que se os valores depositados forem identificados e tidos como receitas não oferecidas à tributação, serão objeto de lançamento sob as regras a que a pessoa jurídica estiver

sujeita, ou seja, fora do âmbito do dispositivo supra transcrito. A segunda delas decorre do §5º, no sentido dos recorrentes provarem que os valores creditados na conta da Goias pertencem a terceiros, quem sejam e em quais montantes.

Além disso, de acordo com art. 113, §1º, do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária principal *“surge com a ocorrência do fato gerador”*, que, nos termos do art. 114 do referido diploma legal, *“é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”*. Já o lançamento, nos termos do art. 142 do mesmo Código, é o procedimento destinado a *“verificar a ocorrência do fato gerador”*.

Da leitura desses dispositivos extrai-se, como regra geral, ser atribuição do Fisco não só o encargo de afirmar a ocorrência do fato gerador, mas o ônus de provar a sua existência. No presente feito, o lançamento do tributo deu-se **com base em movimentação financeira referente a duas contas bancárias mantidas em conjunto pelo recorrente e seus então sócios/administradores, que, mesmo depois de intimados, não lograram demonstrar a origem dos depósitos e, assim, afastar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda**. Diante da reconhecida constitucionalidade e legalidade do dispositivo do art. 42, da Lei 9430/1996, *(o qual não se enfrenta em razão da Súmula CARF nº 2)* discute-se, agora, a validade desse crédito tributário, visto que constituído com base, exclusivamente, nos valores de depósitos bancários *cuja origem não foi comprovada* pela contribuinte em procedimento fiscalizatório, em que pese reiteradamente intimado para tanto.

A questão envolve, portanto, a prova do fato gerador nas hipóteses de presunção legal. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado; conseqüentemente, o Fisco deve provar que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa. Ocorre que, diante de hipótese de presunção legal, a fiscalização tributária passa a ser dispensada da prova do fato gerador do tributo, exigindo-se tão somente a prova de indícios (conhecidos) – no caso, as movimentações bancárias da recorrente – dos quais poderá ser inferida a existência do fato gerador (presumido) – a renda.

A presunção, nessas situações, não é absoluta, mas relativa. É o que se verifica no caso tratado nos autos. O lançamento tributário pautado em valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte em procedimento fiscalizatório, tal qual a hipótese acima descrita, configura situação em que a presunção da ocorrência do fato gerador e a recursos oriundos de “clientes” que operavam operações financeiras junto a recorrente e os responsáveis como se fosse instituição de factoring; que, no entanto, não restou comprovado em que pese as inúmeras oportunidades processuais conferidas a recorrente.

Oportuno consignar que o argumento de que a movimentação bancária deu-se à revelia do Recorrente que alega que sua assinatura foi falsificada pelo próprio genitor na abertura da conta bancária em conluio com funcionários do Banco do Brasil não constitui prejudicialidade

externa ao julgamento do presente PAF, na medida em que vigora o princípio da independência de instâncias criminal e administrativa tributária.

É sabido que as esferas civil, penal e administrativa são autônomas. Assim sendo, em regra, a decisão tomada no âmbito do processo penal não tem o condão de influenciar as decisões a serem tomadas nos âmbitos administrativo e civil. A exceção ocorre quando a sentença penal absolutória fundamenta-se, em definitivo, na inexistência do fato ou na negativa de autoria, nos termos do art. 935 da Lei no 10.406/20021. Excetuadas tais hipóteses, não há que se falar em interdependência. Nesse contexto, e considerando ainda que apenas noticiado a instauração de inquérito policial diante de eventual crime de falsidade ideológica e estelionato, isto é, diante da suposta falsificação de assinatura para abertura de conta bancária, entende-se, s.m.j., inexistir a vinculação entre as esferas penal e administrativa tributária.

Ademais, os responsáveis Ryad Zak e Elias Zak Zak Neto promoveram sucessivas outorgas de procurações e alteração societária para constituir sociedade unipessoal integrada apenas pela Sra. Zaka, mãe e genitora dos mesmos, respectivamente, com nítido propósito de afastarem suas responsabilidades, sendo-lhes, no entanto, conferidas todas as possibilidades de produzir prova da inoccorrência do fato presumido, entretanto, não se desincumbiram de tais ônus processuais de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias. Aliás, é a própria lei que impõe, como dever do Fisco, a intimação do titular da conta para demonstrar que os valores ali creditados não são rendimento. Os fatos subjacentes ao presente recurso reforçam a ideia de que a presunção não é relativa.

Os envolvidos (contribuinte e responsáveis) foram intimados diversas vezes para comprovar, de forma individualizada, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos valores depositados em suas contas correntes no ano-calendário 2012, não logrando, todavia, com a documentação apresentada, demonstrar satisfatoriamente a origem deles. Somente depois de oportunizada a apresentação de documentos e esclarecimentos, o Fisco, ante a insuficiência e inidoneidade das informações e documentos fornecidos pelo recorrente, procedeu à apuração do tributo devido por arbitramento nos exatos termos da prerrogativa autorizada pela legislação tributária de regência, com destaque para o art.530, do RIR.

A decisão da DRJ reporta, de modo concatenado e fundamentado, elementos fáticos e jurídicos determinantes para o deslinde do presente recurso que peço vênha para transcrever:

“... o arbitramento do lucro foi adotado porque a escrituração mantida pelo contribuinte mostrou-se imprestável para determinação do Lucro Real, uma vez que a empresa, optante do Simples Nacional, apresentou declaração anual àquele programa informando que não teve atividades no ano de 2012; intimada a justificar sua movimentação bancária, alegou que se trata da sua atividade de *factoring*; e apresentou contabilidade escriturada durante o procedimento fiscal e contendo unicamente os lançamentos dos extratos bancários, sem lançamentos em quaisquer outras contas e sem os documentos de suporte; não apresentou

nenhum documento de suporte da contabilidade ou das atividades que diz desenvolver. Ainda, no relatório fiscal, faz toda uma análise dos lançamentos nas contas de ativo, passivo, receitas e despesas, concluindo, corretamente, que a contabilidade apresentada se resumia a escrituração do extrato bancário, sendo desprovida de quaisquer documentos de suporte, não respeitando a boa técnica contábil, razão pela qual foi desconsiderada.

Por não ter sido apresentada uma contabilidade que se revelasse precisa e confiável a ponto de se apurar a matéria tributável, o arbitramento do lucro é medida que se impõe, por força do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

(...)

Por seu turno, em relação a base de cálculo adotada, os impugnantes alegam que deveria ser tributado somente o ganho efetivo da atividade desenvolvida (factoring), já que em resposta a Termos de Intimação a autuada teria reconhecido que, de todos os valores movimentados em sua conta, apenas 2,5% se referia a sua *receita bruta*, e que a própria fiscalização teria apurado, com base na escrituração fiscal apresentada e com base nos extratos bancários que, em verdade, a receita bruta efetiva do contribuinte corresponderia a 1 % de todos os valores movimentados em sua conta-corrente. Logo, deveria, necessariamente, ter apurado como receita bruta apenas 1% do valor dos créditos bancários auferidos no período de 01/2012 a 12/2012, nos termos da definição expressa do artigo 224 do RIR/99 e, sobre este valor ter aplicado a alíquota 38,4%, já que esta alíquota (32% + 20%) é específica para os casos em que se conhece a receita bruta, conforme disposto no artigo 532, combinado com o artigo 519, inciso III, alínea “b”; do RIR/99.

Defende ainda que, “se a premissa adotada pela fiscalização é a de que a receita bruta do contribuinte é desconhecida e foi presumida com base em todas as entradas de recursos havidas em sua conta-corrente, a alíquota do arbitramento deve ser a geral, correspondente a 32%, consoante expressamente previsto na alínea “b”; inciso III do artigo 519 do RIR, posto que a alíquota majorada prevista no artigo 532 do RIR/99 é específica para os casos em que se conhece a receita bruta do contribuinte”;

Cumprе registrar que a autoridade fiscal não reconheceu que a receita bruta efetiva do contribuinte corresponderia a 1% de todos os valores movimentados em sua conta- corrente. Ela apenas fez uma avaliação para demonstrar inconsistências entre o que se afirmava e o que estaria escriturado. Segue a transcrição extraída do Relatório Fiscal (pág. 64): “Conforme já demonstrado no item 3.3 a contabilidade se mostra imprestável. Entretanto, mesmo que fôssemos considera-la, o que nela se verifica é que a receita seria 1% e não de 2,5%, a demonstrar completa inconsistência entre o que afirma e o que escritura.”;

O que deve ficar claro é que não foi provado o exercício da atividade de *factoring*;; de modo a aferir o quantum efetivamente de lucro se obteve. A

escrituração apresentada foi desconsiderada, conforme já se fundamentou, não se apresentou qualquer documento a demonstrar os contratos firmados, nenhuma nota fiscal emitida, nada sendo apresentado para dar suporte ao que estaria escriturado contabilmente.

Portanto, não foi demonstrada efetivamente a origem dos depósitos bancários, o que demanda considerar todos os créditos, por presunção legal, como receita omitida e conhecida.

Restou desconhecida a efetiva atividade desempenhada para cada um dos créditos/depósitos bancários tidos por receita omitida, mas restou comprovado nas declarações anexadas aos autos, no âmbito das colaborações premiadas da “Operação Lava Jato”, que a empresa não exercia apenas a intermediação de negócios imobiliários, está prevista em seu estatuto social e demonstrada pelas escrituras e procurações citadas no relatório fiscal e anexadas ao processo de arrolamento de bens decorrente desta fiscalização, mas também exercia, ao menos em parte, outras atividades, quando se prestava para gerar dinheiro em espécie aos envolvidos em tais ilícitos.

Correta, então, a capitulação legal do art. 537 do RIR/99 adotada pela autoridade fiscal, que determina a adoção do percentual mais elevado, no caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, não havendo reparos a se fazer em relação a base de cálculo adotada.”

A insuficiência e imprestabilidade dos documentos apresentados pelos recorrentes que não se desincumbiram de seu ônus de prova que culminaram no arbitramento do imposto devido, nos termos do art. 537 do RIR/99. O próprio desvio de seu objeto social e abuso de sua personalidade jurídica para prática de atos ilícitos descredencia qualquer apuração contábil apresentada pelos recorrentes. **Este CARF tem jurisprudência uníssona pela manutenção de autos de infração por omissão de receitas de depósitos bancários de origem não comprovada no âmbito das colaborações premiadas** (a exemplo: acórdãos 2202-004.869, 2402-006.796, 2301-011.048, de 05/03/2024).

Ante o exposto, mantenho a exigência fiscal, negando provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

IV – Multa qualificada

Insurge-se a Recorrente diante da qualificação da multa, o que não encontra melhor sorte. Irretocável o julgamento da DRJ ao constatar a conduta do contribuinte de informar ao fisco o não auferimento de receitas, por meio de *declarações falsas de inatividade, durante anos consecutivos, estando em atividade, o que evidencia o dolo*.

Ademais, as receitas omitidas não foram irrisórias e as infrações foram **cometidas diversas vezes**, de modo que não podem ser atribuídas a simples falhas ou lapsos, evidenciando o

caráter deliberado, por parte do autuado, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores, o que se amolda a sonegação prevista no art. 71, inc. I, da Lei n. 4.502/64.

De qualquer forma, verificou-se a conduta de declarar-se inativa, por intermédio das obrigações legais acessórias. Contudo isso não era verdade, pois houve atividade operacional, atividade financeira, reconhecida pela própria impugnante, tanto na fiscalização relativa ao ano de 2011, quanto nesta, que envolve o ano de 2012, por sinal movimentações extremamente relevantes. É irrefutável a existência de informação falsa e que se repetiu nos anos de 2011 e 2012. Resta claro, portanto, que houve, ao menos em dois anos-calendários, tudo formalizado em autos de infração distintos, prática reiterada de infração tributária.

Restou provado nos autos que o contribuinte omitiu receitas do Fisco. Estas receitas foram presumidas, uma vez que ele não comprovou a origem dos depósitos bancários. A presunção legal em questão não pode ser interpretada como fragilidade do lançamento ou mera suposição de omissão de receitas. Isto porque a presunção, no caso concreto, significa a comprovação de indícios sérios e veementes de omissão de receita, os quais são suficientes para a incidência tributária.

Por tais razões, dou provimento parcial ao recurso, apenas para reduzir e adequar o percentual da multa para o patamar de 100%, em respeito às modificações trazidas pela Lei nº 14.689/2023 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme autoriza o art. 106 do CTN.

V - Da Responsabilidade solidária:

No presente julgamento insurge-se o responsável Elias Zak Zak Neto diante de sua sujeição passiva solidária, com fundamento no artigo 135, inciso III, da Lei CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Entendo que está equivocada a defesa.

Primeiro porque ambos os dispositivos legais se encontram tutelados pela Seção III, do Capítulo V, que cuida exatamente de “responsabilidade de terceiros”. Segundo, porque, enquanto o art.134 refere-se à solidariedade das pessoas ali listadas (pais, administradores de bens de terceiros, sócios no caso de liquidação de sociedade, etc.) “*nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis*”, o art. 135 cuida de responsabilidade pessoal em razão de atos praticados “*com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*”,

neste caso literalmente incluindo “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Sem maiores aprofundamentos, fácil de se ver que as situações estampadas, ainda que se referindo a “responsabilidade de terceiros”, têm características diferentes, a primeira tratando de atos ou omissões das pessoas ali referidas, e o art. 135, naquilo que interessa, punindo atos realizados com “infração à lei” e praticados por aqueles que tinham os poderes de gestão da empresa (diretores, gerentes ou representantes). Vejamos o que constou no Relatório Fiscal do Auto de Infração (e-fls. 55-87):

“...a fiscalização dirigiu-se ao endereço do contribuinte constante do cadastro da Receita Federal do Brasil, onde foi recebida pelo ex-sócio Elias Zak Zak Neto. Elias alegou que a empresa não funciona de fato naquele endereço e forneceu o número de telefone celular (11) 99156-3778, pertencente a seu pai, Riyad Elias Zak Zak, também ex-sócio da empresa, e que seria o seu verdadeiro responsável. Por intermédio de Riyad, a fiscalização fez contato com a sócia Zaka Afif Zakzak, única sócia da empresa atualmente, a quem fez a entrega da intimação inicial (...)

Ademais, as decisões administrativas, tais como a escolha do regime de tributação e o que será declarado, dentre outras, ainda que formalmente, cabem ao sócio administrador. A fiscalização constatou ainda que Elias Zak Zak Neto recebeu em sua conta pessoal n. 138.517, mantida na agência 3569 do Banco do Brasil, transferências bancárias provenientes da Goiás Realty no montante de R\$ 24.800,00. Cabe destacar que a agência onde Elias tem, ou tinha, sua conta pessoal é a mesma onde a Goiás reality operava sua conta. Além disso, verificou-se movimentação financeira entre a Goiás Realty e outras empresas, nas quais Elias figurou como sócioadministrador. Os anexos II e III deste relatório trazem o resultado de pesquisa feita em cartórios a respeito de procurações e escrituras envolvendo a Goiás Realty, que demonstram a participação de Elias Zak Zak Neto em atos de gestão da empresa.”

A decisão da DRJ encontra-se, também, irretocável na medida em que fundamentada em vasta jurisprudência do Eg. Superior Tribunal de Justiça (Súmula 435) e do Supremo Tribunal Federal (RE no 562276/PR, rel.Min.Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, Tribunal Pleno), com a correta aplicação diante dos contornos fáticos apurados no âmbito da fiscalização ao que adoto iguais razões de decidir da decisão proferida:

“Restou demonstrado nos autos que o sócio Elias Zak Zak Neto exerceu, de direito e de fato, a administração da empresa Goiás Realty na época dos fatos geradores objeto da autuação fiscal. De direito porque ele figurava, incontestemente, no contrato social como sendo o sócio-administrador à época.

De fato também, porque há diversos indícios convergentes que me convencem acerca do exercício efetivo de atos de gestão frente a empresa, consistente no descumprimento de obrigações que contribuíram para a inadimplência do contribuinte, trazendo prejuízo ao credor, no caso o Fisco.

O sócio-administrador Elias reconheceu expressamente que “sua participação na gestão da empresa era apenas comercial e de acompanhamento, junto ao advogado contratado, dos trâmites jurídicos necessários para regularizar os imóveis”. E ainda, que “a empresa nunca foi por ele utilizada para outros propósitos senão aqueles para os quais foi constituída”. Tal afirmação consta do relatório fiscal, às fls.59, com reprodução parcial na defesa complementar apresentada pelo próprio autuado, às fls. 1116/1117.

Uma confissão!

Como sócio-administrador formalmente designado no contrato social, no mínimo, lhe competia o dever de zelo frente a sociedade, não bastando o argumento de fuga no sentido de que sua gestão estava apenas concentrada na parte comercial.

(...)

Mesmo que tivesse utilizado a empresa apenas para os propósitos para os quais foi constituída, ele, sócio-administrador, consentiu que houvesse repetidas declarações acessórias, entregues ao fisco, com a informação falsa de inatividade, atitude evidentemente dolosa que visou destituir o fisco do conhecimento dos correspondentes fatos geradores tributários. Sequer a necessária escrita contábil e fiscal foi mantida, guarnece com os documentos que lhe devem dar suporte. Nenhum documento fiscal emitido pela empresa. Infração de lei evidente, que, indubitavelmente, concorre para o inadimplemento dos créditos tributários devidos pela sociedade.

(...)

Não se trata de simples inadimplemento, mas de todo um contexto infracional, intencional, acobertado na figura da empresa, cujo sócio-gerente, se não agia com o devido dever de cautela, deveria tê-lo feito. Culpa evidente!

Sendo o administrador da empresa, confessando que exercia gestão dentro dos objetivos sociais, obviamente deveres lhes são atribuídos, deveres estes que foram, no mínimo, negligenciados, evidente culpa em suas condutas, ensejando, apenas por aí, a manutenção da solidariedade atribuída.

Mas ainda entendo que o administrador Elias, agiu, sim, intencionalmente, no mínimo com dolo eventual, anuindo para a realização de todo o contexto de atividades ilícitas na condução da empresa, não apenas os volumosos recursos transitados na sua conta bancária. Recursos estes, que transitaram por um emaranhado de pessoas, física e jurídica todas ligadas a este mesmo sócio-administrador. Sem o desejo deliberado e direcionado, as diversas condutas ilícitas demonstradas não teriam ocorrido às escondidas e culminado com a

presente autuação. E ainda anuiu que declarações falsas fossem transmitidas ao fisco, por anos seguidos, atitude evidentemente dolosa que visou destituir o fisco do conhecimento dos correspondentes fatos geradores tributários.

Por fim, entendo ainda que a infração à lei pode ser posterior ao fato gerador, conclusão corroborada pela Súmula no 435 do STJ, de modo que a inserção nos contratos sociais de terceiro, que jamais participou da gestão empresarial, é reputada como uma clara infração à lei. Foi o que ocorreu também neste caso. A sociedade passou a existir com apenas uma única sócia, no caso a mãe, Zaka Afif Zakzak, que não demonstrou qualquer participação na gestão empresarial, inclusive propiciando até uma unipessoalidade irregular (por mais de 180 dias), o que enseja, segundo o art. 1033, inciso IV, do Código Civil, a dissolução da sociedade. Tudo sob o manto dos administradores de fato ora responsabilizados, Elias e Riyad.”

(...)

A decisão da DRJ é irretocável ao proceder adequada capitulação dos dispositivos a ensejar a atribuição da responsabilidade do sujeito passivo Elias Zak Zak Neto, nos exatos moldes do entendimento deste CARF conforme se afere por recente decisão da 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), vejamos:

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão decididos em planos fático e jurídicos distintos aos dos examinados no aresto recorrido.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Os administradores da contribuinte respondem pessoal e solidariamente, na forma dos art. 124, I e 135, III do CTN, pelo crédito tributário lançado em razão de omissão reiterada e intencional de receitas mantidas à margem da escrituração contábil. (Acórdão 9101-006.472, rel. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.)

Considerando o contexto dos autos e da jurisprudência, nego provimento também neste ponto, mantendo o vínculo de solidariedade.

VI – Conclusão:

Diante de todo exposto, conheço do recurso voluntário apenas do responsável solidário Elias, não conheço dos documentos juntados após o Recurso Voluntário e, no mérito dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento).

Estas foram as razões apresentadas pela relatora original, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

(documento assinado digitalmente)

Henrique Nimer Chamas

DOCUMENTO VALIDADO