



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>19515.723141/2013-55</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1202-001.312 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 11 de junho de 2024                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | M W 3 COMERCIAL TÊXTIL LTDA.                         |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Cabe o arbitramento do lucro quando se verifica que a escrituração mantida pela contribuinte contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e determinar o lucro real.

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracteriza omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais a interessada, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2009

MULTA DE OFÍCIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em presunções para realizar o lançamento.”

DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e à Cofins.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 11 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente e Redator *ad hoc*

Nos termos do inciso III, do art. 58, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridos pelo relator original no diretório oficial do CARF, e aqui reproduzidas.

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Marcelo Jose Luz de Macedo, Roney Sandro Freire Correa, André Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem reproduzir os fatos, pedimos licença para transcrever o relatório constante do acórdão de julgamento da **1ª Turma da DRJ/CTA**, o qual será complementado ao final:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização nºs 08.1.24.00-2011-01226, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição Para o PIS/Pasep e Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social.

**Autos de infração de IRPJ e lançamentos reflexos**

O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 3261- 3274) exige o recolhimento de R\$ 655.923,05 de imposto, R\$ 983.884,59 a título de multa de lançamento de ofício de 150%, prevista no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e R\$ 249.556,92 de juros de mora.

A contribuinte teve seu lucro arbitrado, nos termos do art. 530, incisos I e II, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999) porquanto a escrituração por ela mantida contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e determinar o lucro real.

O lançamento fiscal, efetuado nos termos dos arts. 904 e 926 do RIR de 1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), decorre das seguintes infrações descritas no Verificação Fiscal (fls. 3310-3348):

- 4.1. arbitramento do lucro com base na receita bruta escriturada no Livro Diário e/ou de Registro de Saídas, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 532 do RIR de 1999:
 

|                           |     |              |
|---------------------------|-----|--------------|
| . 1º trimestre/2009 ..... | R\$ | 3.137.157,24 |
| . 2º trimestre/2009 ..... | R\$ | 4.131.425,78 |
| . 3º trimestre/2009 ..... | R\$ | 3.774.747,59 |
| . 4º trimestre/2009 ..... | R\$ | 6.206.195,95 |
  
- 4.2. omissão de receitas caracterizada por créditos bancários de origem não comprovada, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 c/c art. 537 do RIR de 1999:
 

|                           |     |              |
|---------------------------|-----|--------------|
| . 1º trimestre/2009 ..... | R\$ | 538.087,99   |
| . 2º trimestre/2009 ..... | R\$ | 1.291.773,55 |
| . 3º trimestre/2009 ..... | R\$ | 1.513.236,80 |
| . 4º trimestre/2009 ..... | R\$ | 2.904.206,97 |
  
- 4.3. omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, art. 12, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 537 do RIR de 1999:
 

|                           |     |              |
|---------------------------|-----|--------------|
| . 2º trimestre/2009 ..... | R\$ | 211.010,90   |
| . 4º trimestre/2009 ..... | R\$ | 4.622.284,13 |

O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL (fls. 3275-3283) exige o recolhimento de R\$ 305.965,37 de contribuição, R\$ 458.948,07 a título de multa de lançamento de ofício de 150% e R\$ 116.534,47 de juros de mora. O lançamento fiscal, com base no lucro arbitrado, decorre das mesmas infrações que deram causa à exigência de IRPJ, com infração ao disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, e art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008), arts. 2º e 24, § 2º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (com as alterações da Medida Provisória nº 449, de 2008), art. 29, I, da Lei nº 9.430, de 1996, art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003.

O auto de infração de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 3284-3291) exige o recolhimento de R\$ 184.145,83 de contribuição, R\$

276.218,77 de multa de ofício de 150% e R\$ 71.215,21 de juros de mora. A insuficiência do recolhimento da contribuição foi apurada em decorrência da omissão de receitas caracterizada por créditos bancários de origem não comprovada e por saldo credor de caixa, além da tributação da receita bruta escriturada e não declarada em DIPJ. Tem como fundamento legal o art. 1º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, arts. 2º, I, 8º e 9º da Lei nº 9.715, de 1998, arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998 (com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 41 da Lei nº 11.196, de 2005, e art. 15 da Lei nº 11.941, de 2009) e art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009.

O auto de infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 3292-3299) exige R\$ 849.903,80 de contribuição, R\$ 1.274.855,74 de multa de ofício de 150% e R\$ 328.685,57 de juros de mora. O lançamento decorre da omissão de receitas caracterizada por créditos bancários de origem não comprovada e por saldo credor de caixa, além da tributação da receita bruta escriturada e não declarada em DIPJ. Tem como fundamento o art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1971, art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995 (com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941, de 2009), e arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 41 da Lei nº 11.196, de 2005, e art. 15 da Lei nº 11.945, de 2009).

#### **Termos de Sujeição Passiva**

Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária em nome dos seguintes responsáveis tributáveis solidários:

. Marcelo Cantoni Rosa (fls. 3301-3303), CPF nº 129.392.218-80, com fundamento no artigo 135, II e III, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cientificado por meio do Edital nº 10/2014, afixado em 13/01/2014 e desafixado em 30/01/2014 (fl. 3549).

. Sylvia Patrícia Alvarez Mellado (fls. 3304-3306 e 3351-3353), CPF nº 176.094.608-77, com fundamento no artigo 135, II, da Lei nº 5.172, de 1966, cientificada pessoalmente em 1/2014 (fl. 3353);

. Waldo Nestor Alvarez Mellado (fls. 3307-3309), CPF nº 176.094.448-39, com fundamento no artigo 135, II, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cientificado por via postal em 04/01/2014 (AR à fl. 3364).

#### **Termo de Verificação Fiscal**

9. As razões que justificaram o arbitramento do lucro foram descritas nos parágrafos 34 a 47 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 3310-309):

#### **DA ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS**

34. Constatamos que o “Livro Diário” apresentado em 25/11/2013, sem encadernação e sem registro, continha informações divergentes das apresentadas no Livro Diário em 19/12/2011 (devolvido para correção em 18/07/2013 por não

conter registro no órgão competente do comercio - JUCESP e as Demonstrações Financeiras).

35. Constatamos que o “Livro Razão” entregue em 26/11/2013, sem encadernação, continha informações divergentes do Livro Razão apresentado anteriormente em 19/12/2011.

36. Cotejando-se as informações contidas nos “Livros Diário” e “Razão” apresentados (19/12/2011, 25/11/2013 e 26/11/2013) com o Livro de Registro de Saída, verificamos que a empresa escriturou na conta 3.1.1.01.0001 - Venda de Mercadorias de todos os “livros”, o mesmo valor de receita de vendas, mas deixou de contabilizar parte das notas fiscais conforme verificação efetuada no Livro de Registro de Saída. Parte destas notas foi apresentada a esta fiscalização em 18/11/2013, para comprovar a origem dos depósitos bancários.

37. Constatamos que a empresa alterou os valores dos lançamentos das contas bancárias no Livro Razão apresentado em 26/11/2013 e que os saldos das contas bancárias escriturados não correspondem aos saldos dos extratos enviados pelas instituições financeiras. Abaixo apresentamos um resumo das divergências entre os Livros Razão apresentados e os saldos dos extratos bancários. Apenas para ilustrar, verificamos, que a conta Bradesco 1.1.1.02.0001, no primeiro livro apresentado (19/12/2011) tinha um saldo final de R\$ 189.618,18 (credor, isto é negativo) e no livro apresentado em (26/11/2013) passa ter um saldo final de R\$ 1.009.651,40 (devedor, isto é positivo) divergente do extrato bancário R\$ 189.618,57 (negativo).

*Livro Razão (19/12/2011) x Livro Razão (26/11/2013) x Extrato Bancário*

| <i>Descrição</i>           | <i>Número<br/>Conta</i> | <i>Razão<br/>Antigo</i> | <i>D/<br/>C</i> | <i>Razão Novo<br/>(26/11/2013)</i> | <i>D/<br/>C</i> | <i>Extrato<br/>Bancário</i> |
|----------------------------|-------------------------|-------------------------|-----------------|------------------------------------|-----------------|-----------------------------|
| <i>Bradesco</i>            | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>97.385,05</i>        | <i>D</i>        | <i>0,00</i>                        |                 | <i>97.385,05</i>            |
| <i>Bradesco Débitos</i>    | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>14.655.536,0</i>     |                 | <i>15.365.223,9</i>                |                 |                             |
| <i>Bradesco Créditos</i>   | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>14.942.539,3</i>     |                 | <i>14.355.572,5</i>                |                 |                             |
| <i>Bradesco sdo.final</i>  | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>189.618,18</i>       | <i>C</i>        | <i>1.009.651,40</i>                | <i>D</i>        | <i>-189.618,18</i>          |
| <i>Itaú 44736</i>          | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>98.895,57</i>        | <i>D</i>        | <i>0,00</i>                        |                 |                             |
| <i>Itaú 44736 Débitos</i>  | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>5.621.486,93</i>     |                 | <i>3.759.087,12</i>                |                 |                             |
| <i>Itaú 44736 Créditos</i> | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>5.690.050,36</i>     |                 | <i>3.728.754,08</i>                |                 |                             |
| <i>Itaú 44736</i>          | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>30.332,14</i>        | <i>D</i>        | <i>30.332,14</i>                   | <i>D</i>        | <i>30.332,14</i>            |
| <i>Itaú 44736</i>          | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>0,00</i>             |                 | <i>0,00</i>                        |                 |                             |
| <i>Itaú 44736 Débitos</i>  | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>1.265.737,40</i>     |                 | <i>856.000,00</i>                  |                 |                             |
| <i>Itaú 44736 Créditos</i> | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>1.362.000,00</i>     |                 | <i>860.000,00</i>                  |                 |                             |
| <i>Itaú 44736</i>          | <i>1.1.1.02.00</i>      | <i>96.262,60</i>        | <i>C</i>        | <i>4.000,00</i>                    | <i>C</i>        | <i>90.000,00</i>            |

38. Constatamos que a empresa não escriturou todos os créditos bancários verificados nos extratos nas contas do Livro Razão apresentado em 26/11/2013. Apenas para ilustrar, no extrato da conta do Itaú 44736-2 verificamos que o primeiro lançamento ocorreu em 02/01/2009 e no novo Livro Razão conta 1.1.1.02.0002 o primeiro lançamento a débito ocorreu apenas em 05/03/2009. Relacionamos abaixo, por amostragem parte dos créditos não escriturados do mês de Janeiro.

|            |                  |            |
|------------|------------------|------------|
| 02/01/2009 | MOV TIT COBRANÇA | 3.405,00   |
| 05/01/2009 | MOV TIT COBRANÇA | 57.750,00  |
| 08/01/2009 | MOV TIT COBRANÇA | 33.301,80  |
| 09/01/2009 | MOV TIT COBRANÇA | 5.900,00   |
| 12/01/2009 | SISPAG SADIA S.A | 88.200,00  |
| 12/01/2009 | MOV TIT COBRANÇA | 123.750,00 |

39. Não houve a escrituração, nos livros apresentados, da conta do Itaú 46170-2.

40. A empresa efetuou registros de débitos nas contas dos novos livros apresentados Livro Diário (25/11/2013) e Razão (26/11/2013) de valores não localizados no extrato bancário. Por exemplo, na conta 1.1.1.02.0001 Bradesco 8800-5 do "Livro Razão" apresentado em 26/11/2013, foram escriturados a débito, valores não constantes dos extratos do Banco Bradesco conta 8800-5, conforme abaixo relacionados por amostragem.

Livro Razão conta 1.1.1.02.0001 Bradesco x extrato conta Bradesco 8800-5

| Data      | Histórico              | Valor      |
|-----------|------------------------|------------|
| 19/02/200 | EMPRÉSTIMOS SP TAPEI   | 50.000,00  |
| 02/03/200 | TRANSFERÊNCIA EM C/C   | 20.000,00  |
| 06/03/200 | TRANSFERÊNCIA EM C/C   | 20.000,00  |
| 16/04/200 | TRANSFERÊNCIA EM C/C   | 30.000,00  |
| 04/05/200 | TRANSFERÊNCIA EM C/C   | 80.000,00  |
| 13/05/200 | TRANSFERÊNCIA EM C/C   | 20.000,00  |
| 23/05/200 | TRANSFERÊNCIA EM C/C   | 20.000,00  |
| 26/05/200 | TRANSFERÊNCIA EM C/C   | 21.000,00  |
| 22/06/200 | TRANSFERÊNCIA EM C/C   | 15.000,00  |
| 01/07/200 | TRANSFERÊNCIA EM C/C   | 16.000,00  |
| 01/08/200 | EMPRÉSTIMOS SP TAPEI   | 40.000,00  |
| 10/08/200 | EMPRÉSTIMOS SP TAPEI   | 45.000,00  |
| 10/08/200 | EMPRÉSTIMOS SP TAPEI   | 40.000,00  |
| 18/08/200 | EMPRÉSTIMOS SP TAPEI   | 20.000,00  |
| 07/10/200 | EMPRÉSTIMOS SP TAPEI   | 30.000,00  |
| 21/10/200 | TRANSFERÊNCIA EM C/C   | 40.000,00  |
| 30/12/200 | DEPÓSITO VENDA ESTOQUE | 612.000,00 |

41. Verificamos que além das alterações na escrituração das contas bancárias, a empresa efetuou alterações em diversas outras contas nos novos livros apresentados. Para ilustração das divergências efetuamos uma tabela com os saldos inicial, final e o total dos débitos e créditos constates dos livros apenas de algumas contas.

(...)

42. Resumo das Irregularidades verificadas:

. O Livro Diário apresentado em 19/12/2011 não continha o registro na JUCESP e as Demonstrações Financeiras.

. Foram apresentados novos livros “Diário e Razão” em 25/11/2013 e 26/11/2013 sem encadernação e sem registro na JUCESP.

. A empresa, em nenhum dos livros apresentados, escriturou o total das notas fiscais conforme verificado no Livro de Registro de Saídas. Não houve escrituração em nenhum dos livros apresentados da conta do Itaú 46170-2.

. Os novos livros Razão e Diário apresentados contem divergências entre os valores escriturados e os valores encontrados nos extratos bancários.

. Foram alterados nos novos livros apresentados diversos lançamentos. Os saldos iniciais, finais e os totais de Créditos e Débitos estão divergentes dos livros apresentados anteriormente.

#### DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

43. Considerando que a empresa omitiu a sua Receita de Vendas declarando na DIPJ ano calendário 2009 Receita de Vendas igual a zero; 44. Considerando que até a presente data a empresa não apresentou o Livro Diário, contendo as Demonstrações Financeiras e registro na JUCESP, obedecendo à legislação comercial.

45. Considerando que o Balanço Patrimonial, anexo ao “Livro Diário” que foi apresentado sem encadernação e sem registro em 25/11/2013, foi efetuado com valores escriturados de saldos bancários divergentes dos enviados pelas instituições financeiras.

46. Considerando que as divergências encontradas na escrituração das contas bancárias, conforme descrito nos itens 34 a 42 deste relatório, impossibilitam identificar a efetiva movimentação financeira e que a não escrituração de parte das notas fiscais nas contas de receita impede que seja efetuada a apuração do Lucro pelos documentos apresentados, arbitramos o lucro de acordo com o artigo 530, inciso I e II do RIR/99.

(...) (Grifou-se)

10. A omissão de receitas caracterizada com base em créditos bancários de origem não comprovada foi descrita nos parágrafos 48 a 59 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal:

#### DAS INFRAÇÕES – BASE LEGAL E VALOR TRIBUTÁVEL INFRAÇÃO 1 - RECEITAS DA ATIVIDADE- RECEITA BRUTA NA REVENDA DE MERCADORIAS

48. A base de cálculo desta infração é o valor das Receitas de Vendas escrituradas na conta 3.1.1.1.0001- VENDAS DE MERCADORIAS, somado aos valores das Receitas de Vendas das Notas Fiscais escrituradas no Livro de Registro de Saída, que não constam dos livros Razão e Diário apresentados. Os valores não foram declarados na DIPJ ano calendário 2009 e encontram-se discriminados abaixo na planilha demonstrativa RECEITAS DE VENDAS.

49. A Receita de vendas escriturada no Livro Razão apresentado em 19/12/2011 é a mesma da constante no livro apresentado em 26/11/2013.

50. De acordo com o Art. 532 do RIR/99: O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

(...)

#### INFRAÇÃO 2 - OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

51. Analisamos os documentos e verificamos que a empresa em 18/11/2013 apresentou notas fiscais que justificaram a origem e natureza de parte dos créditos/depósitos em suas contas correntes. Os valores para os quais a empresa não apresentou documentação ou para os quais apresentou documentos deficientes, não coincidentes em datas e valores e insuficientes para comprovar a origem dos créditos/depósitos em suas contas correntes, foram incluídos como base de cálculo no auto de infração lavrado e encontram-se discriminados abaixo na planilha demonstrativa CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS. De acordo com a Lei 9.430/96 - Art. 42. Caracterizam-se como 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.

(...)

#### INFRAÇÃO 3 - OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO DE CAIXA

53. Considerando que a empresa, até o momento, não apresentou nenhum documento que comprovasse a improcedência do saldo credor existente na Conta Caixa 1.1.1.01.0001 (do livro Razão entregue em 19/12/2011), conforme regularmente intimada em 18/11/2013, e não apresentou nenhum documento de suporte aos lançamentos constantes da planilha “Débitos na Conta Caixa”, conforme intimações efetuadas em 25/10/2013 e 18/11/2013, e considerando ainda que estas intimações foram efetuadas antes da entrega dos novos livros Diário e Razão em 25/11/2013 e 26/11/2013, respectivamente;

54. Considerando que a empresa não apresentou os documentos de suporte aos lançamentos constantes da planilha “Débitos na Conta Caixa”, conforme intimações efetuadas, não comprovando, portanto, a efetiva entrega de suprimentos, efetuamos a recomposição do saldo da conta Caixa, com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos (art. 923 do RIR/99)

55. A recomposição da conta Caixa, para mensuração do saldo credor, foi efetuada com a exclusão dos valores debitados indevidamente e o consequente

*arrolamento do maior saldo credor do período (mensal) como receita omitida. Os suprimientos não comprovados, uma vez oferecidos à tributação, foram considerados para efeito da recomposição do saldo de caixa.*

*56. Apuramos a infração de omissão de receita pela ocorrência de saldo credor de caixa, escriturado na conta Caixa 1.1.1.01.0001 do Livro Razão apresentado em 19/12/2011, resultante de pagamentos sem suficiência de valores disponíveis, para os quais não foi justificada a improcedência, pelo saldo credor de caixa gerado com a exclusão dos valores lançados a débito nesta conta sem a devida apresentação de documentação de suporte aos lançamentos. O valor da omissão no registro da receita encontra-se discriminado na planilha demonstrativa*

*SALDO CREDOR DE CAIXA.*

*57. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º), de acordo com o disposto no artigo 923 do RIR/99.*

*58. Temos no artigo 281 do RIR/99 que se caracteriza como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;*

*(...)*

*59. A base de cálculo deste Auto de Infração (Infrações 1, 2 e 3) totalizou R\$ 28.340.226,90 (vinte e oito milhões, trezentos e quarenta mil, duzentos e vinte e seis reais e noventa centavos) no ano-calendário de 2009. As irregularidades descritas repercutem nas seguintes tributações reflexas: CSLL, PIS e COFINS.*

*(Grifou-se)*

*11. As razões que justificaram a atribuição de responsabilidade tributária solidária foram assim descritas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal:*

*DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA*

*61. A empresa não comprovou a integralização do capital social dos atuais sócios na forma estabelecida no contrato social mediante a apresentação de documentação hábil e idônea correspondentes em datas e valores conforme intimada em 01/07/2013 (ciência pessoal), reintimada em 06/09/2013 (ciência postal AR SB08980532-0BR) e em 25/10/2013 (ciência postal AR SB04650864-7BR).*

*62. Em análise às cópias dos documentos enviados pelas instituições financeiras verificamos que:*

. Banco Bradesco SA: os cheques do 1º Semestre de 2009 foram assinados pelo antigo sócio Wanderley Dias Mattos (CPF 139.751.428-04) que retirou-se da sociedade em 07/05/2008 conforme alteração contratual registrada na Jucesp e os cheques do 2º semestre por Marcelo Cantoni Rosa (CPF 129.392.218-80) conforme procuração apresentada.

. Banco Itaú SA: os cheques de todo o ano de 2009 foram assinados por Marcelo Cantoni Rosa (CPF 129.392.218-80). No Relatório de Abertura de Conta Corrente, Resumo KYC – “Know Your Client” o analista relata que a empresa pertence ao grupo EUR-BRAS e que o “dono de fato” é o sr. Marcelo, que irá administrar a empresa por procuração e que colocou no quadro acionário funcionários de sua confiança.

63. Diante do exposto, lavramos durante esta ação fiscal o Termo de Sujeição Passiva Solidária com a descrição dos fatos que caracterizam a sujeição passiva solidária nos termos da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

*Sujeito Passivo Solidário: Marcelo Cantoni Rosa (CPF 129.392.218-80)*

*Sujeito Passivo Solidário: Sylvia Patrícia Alvarez Mellado (176.094.608-77)*

*Sujeito Passivo solidário: Waldo Nestor Alvarez Mellado (CPF 176.094.448-39)*

(...) (Grifou-se)

### **Impugnação**

12. Regularmente intimada pessoalmente em 09/01/2014 (fls. 3355-3359), a interessada, por intermédio de seu representante legal (mandato à fl. 3411), apresentou, em 03/02/2014, a tempestiva impugnação de fls. 3368-3410, instruída com os documentos de fls. 3415-3547 e 3559-3630, cujas alegações são sintetizadas a seguir:

a) no tópico “Violação ao princípio da verdade material” argumenta que a autoridade fiscal arbitrou o lucro para obter a base de cálculo do IRPJ e considerou existente a interposição fraudulenta de pessoas; que a fiscalização possuía em mãos diversos livros comerciais e fiscais e documentos da empresa, assim como documentação da movimentação financeira de seus responsáveis, que possibilitavam a busca a verdade material, qual seja, o valor mais aproximado possível do lucro real da contribuinte e os verdadeiros beneficiários das atividades por ela exploradas;

b) quanto ao arbitramento do lucro, a fiscalização ora se baseou no Livro Caixa, para considerar os valores escriturados a título de receitas de vendas como prova irrefutável de auferimento de renda (infração 1), ora se baseou no Livro de Saídas, para considerar os valores nele escriturados e não encontrados no Livro Caixa como auferimento de renda (infração 1), ora se baseou em movimentações bancárias de contas da empresa, para considerar como omissão de receita todo e

qualquer valor não coincidente em data e valor com os encontrados nos Livros Caixa e de Saídas, ignorando descritivos bancários como “desconto escritural”, “desconto de duplicatas” e “estorno de lançamentos” (infração 2), ora se baseou no saldo credor de caixa, para considerá-lo omissão de receita (infração 3); em outras palavras, o agente fiscal não observou a complexidade da atividade econômico-financeira de uma empresa;

c) no tópico “Arbitramento: base de cálculo irreal. Duplicidade e inclusões indevidas” alega que, de posse dos extratos bancários da empresa, a fiscalização realizou o lançamento do crédito tributário considerando como caracterizador de omissão de receitas todos os valores constantes de contas bancárias que não coincidiram com os escriturados em livros de registro;

d) dessa forma o agente fiscal arbitrou:

. o desconto de duplicatas, cujo valor é lançado duas vezes na conta bancária da empresa, no momento da antecipação pelo banco e no momento em que o devedor realiza o depósito; a inclusão de R\$ 1.939.904,95 de valores lançados como “descontos de duplicatas” ou “desconto escritural” na base de cálculo arbitrada acarreta constituição de crédito tributário em duplicidade;

. o estorno bancário, que é utilizado para corrigir erros de alimentação de informação de valores no sistema; incluir na base de cálculo arbitrada o montante de R\$ 184.880,31 de estornos bancários é constituir crédito tributário irregular, uma vez que a soma destes valores não caracteriza auferimento de receita;

. a liquidação de cobrança (“LIQ DE COBRANÇA”, “TED” e “RECEB PAGFOR”), que é o serviço bancário de cobrança e recebimento de pagamentos relativos a vendas de mercadorias constantes de notas fiscais (Infração 2); a exigência fiscal sobre tais valores caracteriza constituição de crédito tributário em duplicidade, pois já estão incluídos na Infração 1;

. empréstimos no montante de R\$ 190.000,00 concedidos por SP Taipei e R\$ 285.000,00 pela Plaslote, cujos valores não caracterizam auferimento de renda;

e) ressalta que a insuficiência da documentação comprobatória e o descuido da fiscalização em considerar todo e qualquer valor como omissão de receita caracteriza: (i) claríssima violação ao princípio administrativo da verdade material, segundo o qual se faz imprescindível inequívoco suporte em prova documental para que se processe a lavratura do auto de infração nos termos exigidos pela legislação; (ii) violação ao art. 142 do CTN, uma vez que a base de cálculo apurada pela fiscalização é irreal, formada por duplicidades e inclusão de valores indevidos;

f) o desrespeito ao princípio da verdade material sobre a efetiva omissão de receitas vem demonstrar que há imperfeição na fase instrutória do processo administrativo, na qual deve ocorrer a produção das provas, sendo que esta exacerbação pode influenciar na apuração da verdade dos fatos;

g) no tópico “Multa qualificada descabida. Inexistência de fraudes ou interposição fraudulenta de pessoas” aduz que a multa de 150% deve ser aplicada apenas nos casos de evidente intuito de fraude, não podendo ser alicerçada em indícios e suposições; que a indicação de Marcelo Cantoni Rosa como verdadeiro dono da empresa autuada não passa de uma suposição baseada em fatos relativos e contingentes, que não provam o nexo causal entre o indicado e a empresa;

h) a autoridade fiscal considerou provada a intenção da contribuinte de impedir o conhecimento da identidade do verdadeiro sócio porquanto: (i) Sylvia Patrícia Alvarez Mellado e Waldo Nestor Alvarez Mellado não movimentaram as contas bancárias da empresa em 2009 e não comprovaram a integralização do capital social; (ii) Marcelo Cantoni Rosa assinou os cheques do Banco Bradesco no 2º semestre/2009 e os do Banco Itaú no ano de 2009; (iii) um analista não identificado do Banco Itaú relatou que a empresa pertence ao grupo EUR-BRÁS e que seus sócios são funcionários de confiança de Marcelo Rosa;

i) contudo, a multa qualificada somente pode ser aplicada nos casos em que ficar demonstrado que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964; ademais, a fiscalização violou o princípio da verdade material ao não buscar a verdade para embasar a alegação de interposição fraudulenta de pessoa;

j) o agente fiscal, ao indicar Marcelo Cantoni Rosa como sócio oculto e os sócios Sylvia Patrícia Álvares Mellado e Waldo Nestor Alvarez Mellado como “laranjas”, não buscou as DIRPF’s dos sócios da autuada; que constam dessas DIRPF’s que Sylvia Patrícia e Waldo Nestor possuíam extenso patrimônio, formado por imóvel em bairro nobre, carros importados, valores em contas bancárias e aplicações financeiras; portanto, não é possível a comprovação de que houve interposição fraudulenta de pessoas no presente caso;

k) caso se entenda necessário, requer a produção de provas testemunhais, nas quais, pelo relato de todos os funcionários da MW3 Comercial Têxtil, restará provada a inexistência de interposição fraudulenta de pessoas, uma vez que os verdadeiros responsáveis e beneficiários das atividades da empresa são Sylvia Patrícia Álvares Mellado e Waldo Nestor Alvarez Mellado; assim, requer que a multa de ofício seja reduzida para o percentual de 75%;

l) no tópico “Não incidência de PIS/Pasep sobre depósitos bancários” alega que não existem dúvidas de que até o advento da Lei nº 9.718, de 1998, o PIS e a Cofins incidiam, exclusivamente, sobre o faturamento, cujo conceito é definido pelo art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991;

m) o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção legal de omissão de receitas, mas não especifica o tipo de receita a que se refere, mesmo porque são de várias origens os depósitos/créditos bancários efetivados; vale dizer, não tendo sido considerados ditos depósitos como receita operacional (decorrente das atividades normais da pessoa jurídica), a presunção refere-se ao

gênero receitas (do qual são espécie as receitas operacionais e as não operacionais); assim, conclui-se que não poderia haver a incidência do PIS e da Cofins sobre tais valores, posto que incidem exclusivamente sobre as receitas operacionais (receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza); que o STF, no RE nº 346.084, declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com que aludidas contribuições incidem, exclusivamente, sobre o faturamento;

n) no tópico “Nulidade do lançamento. Diferente Regime de Tributação” argui que a autoridade fiscal deveria ter respeitado o regime de tributação e o período de apuração a que estava submetido a contribuinte, qual seja, o lucro real anual; como essa diferença de tratamento viola o art. 288 do RIR de 1999, que dispõe que, verificada omissão de receitas, o valor do imposto e adicional devem ser lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica, o auto de infração em debate apresente vício material insanável;

o) ao final reitera que o auto de infração:

. violou o princípio da preponderância da verdade material ao arbitrar o lucro da contribuinte, realizando uma soma ilógica e ilegal para apurar erroneamente a base de cálculos dos tributos lançados;

. violou o art. 142 do CTN, ao constituir créditos tributários em duplicidade e com inclusão indevida de valores, uma vez que a base de cálculo dos tributos lançados foi apurada pela soma irregular de descontos de duplicatas, liquidação de cobranças, estornos bancários, empréstimos e supostos “créditos não comprovados” que já haviam sido incluídos na Infração 1;

. violou o princípio da preponderância da verdade material para concluir haver interposição fraudulenta de pessoas, uma vez que as supostas provas que indicariam tal fraude, contingentes e relativas, não criam nexo causal direito e objetivo entre os fatos e a conclusão;

. violou o art. 5º, LV e LVI da Constituição, ao cercear a defesa da contribuinte, apresentando, como prova testemunhal cabal, um relato de um funcionário de uma instituição privada, sendo que a cerceada não teve acesso à produção ou à fonte da suposta prova;

. violou a Lei nº 9.430, de 1996, e o entendimento do STF ao constituir créditos tributários a título de PIS/Pasep, uma vez evidente a impossibilidade de se tributar a totalidade dos depósitos/créditos bancários existentes como se faturamento fosse;

. violou o art. 288 do RIR de 1999, uma vez que deveria ter sido respeitado o regime de tributação e o período de apuração a que estava submetido a contribuinte, qual seja, o lucro real anual, e não trimestral;

p) requer que: (i) seja julgado improcedente e cancelado o auto de infração impugnado; (ii) a realização de novo, legítimo e correto lançamento fiscal; (iii) a

realização de perícia técnica sobre o material contábil e financeira da empresa autuada, pois apenas com a juntada de alguns documentos comprova-se que a duplicidade e inclusão de valores indevidos expandiram a base de cálculo apurada pelo auto de infração em milhões de reais; (iv) a realização de prova testemunhal de empregados da impugnante, para comprovação que não houve interposição fraudulenta de pessoas; (v) a juntada de novos documentos para intensificar a prova da irregular apuração da base de cálculo dos tributos lançados; (vi) protesta provar o alegado por todos os meios de prova lícitos que possam auxiliar na confirmação de alguns itens desta defesa administrativa.

13. Marcelo Cantoni Rosa, cientificado por meio do Edital nº 10/2014 (fl. 3549) a tempestiva impugnação de fls. 3633-3646, instruída com os documentos de fls. 3647- 3654, cujo teor é sintetizado a seguir:

a) no tópico “Dos Fatos” relata que a autoridade fiscal considerou a existência de interposição fraudulenta de pessoas, uma vez que o mandatário da empresa, cujos poderes lhe foram concedidos por procuração, assinava em nome da sociedade perante instituições financeiras, gerindo contas bancárias, numa suposta tentativa de ocultação de sua pessoa;

b) aduz que, para concluir tal suposição, a lavratura impugnada: (i) violou o princípio basilar do processo administrativo da preponderância da verdade material; (ii) violou o art. 5º, LV e LVI, da Constituição Federal, ao cercear a defesa da contribuinte; (iii) violou o art. 135 do CTN; que as supostas “provas da intenção de ocultação e interposição fraudulenta não criaram nexo causal entre os fatos e a irregularidade apontada pela autoridade fiscal;

c) no tópico “Verdade Material. Impugnante nunca foi o “verdadeiro sócio”, argumenta, com relação ao fato de Sylvia Patrícia Alvarez Mellado e Waldo Nestor Alvarez Mellado não terem movimentado as contas bancárias da empresa em 2009, que grande parte das empresas do país nomeiam pessoas experientes para realizar operações bancárias, e as instituições financeiras disponibilizam e até oferecem esses serviços como fonte alternativa das empresas para agilizar operações; mas não é por esta razão que o operador ou empresa contratada para este fim torna-se sócio ou corresponsável de outras querelas não relacionadas ao aspecto comercial de negociar ou emitir documento bancário;

d) no que diz respeito ao fato do impugnante ter assinado os cheques do Banco Bradesco no 2º semestre/2009 e do Banco Itaú no ano de 2009, argui que após a cessão das quotas da empresa MW3, os novos sócios lhe solicitaram ajuda para as operações junto às instituições financeiras; dessa forma, foi firmado um Termo de Declaração, registrado em cartório, no qual foi declarado que Marcelo Cantoni Rosa representaria a MW3 Comercial Têxtil Ltda., com função apenas de assinar os cheques de pagamento nos bancos Bradesco e Itaú;

e) quanto ao fato de um analista no Banco Itaú ter relatado que a empresa pertence ao grupo EUR-BRÁS e que os sócios da empresa são funcionários de confiança do impugnante, destaca que a sociedade MW3 foi aberta em

01/06/2007, enquanto o instrumento de procuração para representar a empresa é de 04/06/2009, razão pela qual faz-se necessário limitar a responsabilização ao período posterior a esta data, visto que antes desse período não haveria prova da atividade do impugnante; que a mera opinião de uma analista bancário não poderia gerar os efeitos pretendidos pela fiscalização em 2009, pois o testemunho de um funcionário de uma instituição privada, que nem presunção de veracidade possui pelo cargo que ocupa, não é prova suficiente para comprovar uma intenção fraudulenta;

f) que foi utilizado como prova cabal para indicar o impugnante como verdadeira responsável pela atividade da empresa autuada um documento privado e interno do Banco Itaú, onde se analisar a possibilidade de abertura de uma conta bancária; no referido documento consta apenas a opinião do analista, que considerando dados empresariais, recomenda a abertura de conta em nome da empresa; que a apresentação, como prova cabal, de uma opinião de uma analista bancária é uma aberração jurídica caracterizando prova ilegal que não pode ser admitida pela Administração Pública sob pena de verificação funcional (sic);

g) que Sylvia Patrícia Alvarez Mellado e Waldo Nestor Alvarez Mellado são possuidores de extenso patrimônio, além de serem sócios de outras empresas bastantes antigas e anteriores à própria aquisição da MW3; ao contrário do que afirma o auto de infração, não é possível a comprovação de que houve interposição fraudulenta de pessoas no presente caso;

h) no tópico “Impugnante nunca praticou atos com excesso de poderes ou infringentes à Lei, Contrato Social ou Estatutos” assevera que o impugnante possuía uma única função como mandatário da MW3, a de representar a empresa perante instituições bancárias, não sendo responsável por decisões administrativas, comerciais, financeiras, tributárias ou qualquer outra decisão de ordem econômica; que não foi responsável por nenhum ato que gerou a cobrança ora discutida, quais sejam: (i) a realização dos negócios jurídicos pelos quais se auferiu renda à empresa autuada; (ii) a apuração dos tributos incidentes sobre a renda auferida; (iii) o erro contábil de preenchimento da DIPJ; (iv) o envio da DIPJ zerada à RFB;

i) que os administradores da MW3 Comercial Têxtil Ltda. são, de fato, os sócios Sylvia Patrícia Alvarez Mellado e Waldo Nestor Alvarez Mellado, razão pela qual requer seja cancelado o auto de infração e o termo de sujeição passiva solidária que o responsabiliza pelos créditos tributários lavrados em nome de MW3 Comercial Têxtil; também requer a produção de provas testemunhais dos funcionários da MW3.

Em sessão de 14 de novembro de 2014, a **1ª Turma da DRJ/CTA** julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

**NULIDADE.**

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

**PEDIDO DE PERÍCIA.**

Considera-se não formulado o pedido de perícia quando a interessada protesta por ela, mas deixa de formular os quesitos referentes aos exames desejados e indicar o nome, endereço e a qualificação profissional do seu perito.

**PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO.**

A apresentação de prova documental deve ser feita durante a fase de impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

**ARBITRAMENTO DO LUCRO.**

Cabe o arbitramento do lucro quando se verifica que a escrituração mantida pela contribuinte contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e determinar o lucro real.

**OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

Caracteriza omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais a interessada, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI.**

O dono de fato da sociedade é responsável solidário pelo crédito tributário em face de ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, haja vista ter concorrido para a prática da interposição de pessoas no quadro de quotistas da sociedade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.**

Aplicável a multa qualificada de 150% quando a conduta dolosa da interessada restou plenamente evidenciada pela utilização de interpostas pessoas no quadro de quotistas da sociedade.

DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e à Cofins.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual requer a reforma do acórdão da DRJ, alegando preliminarmente, a impossibilidade de imputar responsabilidade ao sócio por presunção. Alega ainda que a multa qualificada é descabida. Acresce que a fiscalização teria incorrido em violação à verdade material, pois o agente fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração impugnado não buscou a verdade material para encontrar o valor mais aproximado possível do lucro real da contribuinte.

Defende ainda que **o Auto de Infração foi lavrado de forma ilegítima**, sob o seguinte raciocínio: Todos os valores constantes em contas bancárias que não se mostravam **exatamente iguais** aos valores registrados em Livros foram considerados **caracterizadores de omissões de receitas**.

Acresce que o acórdão recorrido deixou de considerar algumas provas juntadas aos autos:

O crédito de R\$ 68.560,00 não foi considerado como comprovado, uma vez que "faltou apresentar a cópia da NF 621". Porém, a cópia da NF 621 encontra-se nos autos: documento 10 da impugnação.

O crédito de R\$ 54.649,00 não foi considerado como comprovado, uma vez que "não foi apresentada cópia da NF 596". Porém, a cópia da NF 596 encontra-se nos autos: documento 12 da impugnação.

O crédito de R\$ 54.649,00 não foi considerado como comprovado, uma vez que "a NF 658 está totalmente ilegível", assim como os créditos de RS 1.770,00 (NF 697), R\$ 12.375,00 (NF 951), R\$ 29.336,43 (NF 970) e RS 59.150,00 (NFs 1126, 1311, 1156, 1172).

Acresce que haveria duplicidades na base de cálculo do lançamento:

Descontos com Duplicatas

A operação de desconto de duplicatas, ou desconto escritural, consta nas descrições das movimentações bancárias da Infração 2, classificados pela fiscalização como "créditos não comprovados". Vejamos:

| Banco           | Data     | Lançamento              | Descrição                 | Valor                   |
|-----------------|----------|-------------------------|---------------------------|-------------------------|
| Itau 44736      | 16/01/09 | DESCONTO DUPLICATAS     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 118.470,00          |
| Itau 44736      | 20/03/09 | DESCONTO DUPLICATAS     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 47.476,35           |
| Bradesco 8800-5 | 28/04/09 | DESC ESCRITURAL 1182833 | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 151.448,15          |
| Bradesco 8800-5 | 06/07/09 | DESCONTO ESCRITURAL     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 92.360,85           |
| Bradesco 8800-5 | 03/08/09 | DESCONTO ESCRITURAL     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 91.350,03           |
| Bradesco 8800-5 | 25/08/09 | DESCONTO ESCRITURAL     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 89.694,92           |
| Bradesco 8800-5 | 04/09/09 | DESCONTO ESCRITURAL     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 73.510,81           |
| Bradesco 8800-5 | 07/10/09 | DESCONTO ESCRITURAL     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 122.086,23          |
| Bradesco 8800-5 | 14/10/09 | DESCONTO ESCRITURAL     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 176.611,75          |
| Bradesco 8800-5 | 23/10/09 | DESCONTO ESCRITURAL     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 134.213,00          |
| Bradesco 8800-5 | 26/11/09 | DESCONTO ESCRITURAL     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 417.196,63          |
| Bradesco 8800-5 | 08/12/09 | DESCONTO ESCRITURAL     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 276.434,96          |
| Bradesco 8800-5 | 21/12/09 | DESCONTO ESCRITURAL     | ANTECIPAÇÃO DE RECEBÍVEIS | R\$ 149.051,27          |
|                 |          |                         |                           | <b>R\$ 1.939.904,95</b> |

#### Estornos Bancários

Logo, incluir na base de cálculo arbitrada estornos bancários é constituir crédito tributário irregular, uma vez que a soma destes valores - R\$ 184.880,31 - não caracterizam auferimento de renda.

| Banco           | Data     | Lançamento                           | Descrição                                            | Valor                 |
|-----------------|----------|--------------------------------------|------------------------------------------------------|-----------------------|
| Itau 44736      | 08/05/09 | EST TRANSF REGULARIZAÇÃO             | ESTRONO DE REGULARIZAÇÃO BANCÁRIA                    | R\$ 145.000,00        |
| Bradesco 8800-5 | 01/06/09 | TRANSF AG DINH - REF DEV DCTO 768    | DEVOLUÇÃO DE PAGAMENTO ERRADO. REGULARIZAÇÃO DE ERRO | R\$ 1.200,00          |
| Bradesco 8800-5 | 23/11/09 | TRANSF AG DINHEIRO                   | DEVOLUÇÃO DE DOC EFETUADO                            | R\$ 18.339,91         |
| Bradesco 8800-5 | 23/11/09 | TRANSF AG DINHEIRO                   | DEVOLUÇÃO DE DOC EFETUADO                            | R\$ 2.044,00          |
| Bradesco 8800-5 | 04/12/09 | ESTORNO LANÇAMENTO                   | ESTRONO DE REGULARIZAÇÃO BANCÁRIA                    | R\$ 17.666,40         |
| Bradesco 8800-5 | 21/12/09 | TRANSF AG DINHEIRO - RECURSO A MAIOR | DIFERENÇA DE CHEQUE PARA PGTS                        | R\$ 630,00            |
|                 |          |                                      |                                                      | <b>R\$ 184.880,31</b> |

Abaixo, relacionamos, novamente, os supostos créditos não comprovados - incluídos na Infração 2 - com suas respectivas Notas Fiscais - cujos valores já

foram incluídos na Infração 1, caracterizando, dessa forma, constituição de crédito tributário em duplicidade.

(...)

Logo, incluir na base de cálculo valores lançados como liquidações de cobrança e outros recebimentos comprovadamente vinculados a Notas Fiscais é constituir crédito tributário em duplicidade.

De sua parte, o responsável Marcelo Cantoni Rosa apresentou Recurso Voluntário em que alega basicamente: (i) Violação ao princípio basilar do processo administrativo da Preponderância da Verdade Material; (ii) Violação ao artigo 5º, LV e LVI da Constituição Federal, e; (iii) Violação ao artigo 135 do CTN.

Na sequência, os autos foram encaminhados a este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja apreciado.

É o relatório do necessário.

## VOTO

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator *ad hoc*.

### Tempestividade do recurso voluntário

O contribuinte foi intimado do acórdão em 23/03/2015 (fls. 3878 do *e-processo*) e apresentou recurso voluntário tempestivo em 25/03/2015 (fls. 3880 do *e-processo*), de modo que deve ser conhecido e analisado.

O Responsável Marcelo Cantoni foi intimado do acórdão em 13/03/2015 (fls. 3877 do *e-processo*) e apresentou recurso voluntário tempestivo em 25/03/2015 (fls. 3943 do *e-processo*), de modo que deve ser conhecido e analisado.

### Mérito

Conforme relatado, trata-se de autos de infração lavrados para a cobrança de créditos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, sobre receitas de venda não declaradas, bem como por omissão de receitas por presunção legal decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, bem como de saldo credor de caixa:

48. A base de cálculo desta infração é o valor das Receitas de Vendas escrituradas na conta 3.1.1.1.0001- VENDAS DE MERCADORIAS, somado aos valores das Receitas de Vendas das Notas Fiscais escrituradas no Livro de Registro de Saída, que não constam dos livros Razão e Diário apresentados. Os valores não foram

declarados na DIPJ ano calendário 2009 e encontram se discriminados abaixo na planilha demonstrativa RECEITAS DE VENDAS.

A Receita de vendas escriturada no Livro Razão apresentado em 19/12/2011 é a mesma da constante no livro apresentado em 26/11/2013.

De acordo com o Art. 532 do RIR/99: O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nS! 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nS! 9.430, de 1996, art. 27, inciso 1).

(...)

#### INFRAÇÃO 2- OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Analizamos os documentos e verificamos que a empresa em 18/11/2013 apresentou notas fiscais que justificaram a origem e natureza de parte dos créditos/depósitos em suas contas correntes. Os valores para os quais a empresa não apresentou documentação ou para os quais apresentou documentos deficientes, não coincidentes em datas e valores e insuficientes para comprovar a origem dos créditos/depósitos em suas contas correntes, foram incluídos como base de cálculo no auto de infração lavrado e encontram-se discriminados abaixo na planilha demonstrativa CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS

De acordo com a Lei 9.430/96- Art. 42. Caracterizam-se como 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.

(...)

#### INFRAÇÃO 3-OMISSAO DE RECEITA POR PRESUNCÃO LEGAL – SALDO CREDOR DE CAIXA

53. Considerando que a empresa, até o momento, não apresentou nenhum documento que comprovasse a improcedência do saldo credor existente na Conta Caixa 1.1.1.01.0001 (do livro Razão entregue em 19/12/2011) conforme regularmente intimada em 18/11/2013 e não apresentou nenhum documento de suporte aos lançamentos constantes da planilha "Débitos na Conta Caixa", conforme intimações efetuadas em 25/10/2013 e 18/11/2013, e considerando ainda que estas intimações foram efetuadas antes da entrega dos novos livros Diário e Razão em 25/11/2013 e 26/11/2013 respectivamente;

Considerando que a empresa não apresentou os documentos de suporte aos lançamentos constantes da planilha "Débitos na Conta Caixa " conforme intimações efetuadas, não comprovando portanto a efetiva entrega de

suprimentos, efetuamos a recomposição do saldo da conta Caixa, com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos ( art. 923 do RIR/99)

A recomposição da conta Caixa, para mensuração do saldo credor, foi efetuada com a exclusão dos valores debitados indevidamente e o conseqüente arrolamento do maior saldo credor do período (mensal) como receita omitida. Os suprimentos não comprovados, uma vez oferecidos à tributação, foram considerados para efeito da recomposição do saldo de caixa.

Apuramos a infração, de omissão de receita pela ocorrência de saldo credor de caixa, escriturado na conta Caixa 1.1.1.01.0001 do Livro Razão apresentado em 19/12/2011, resultante de pagamentos sem suficiência de valores disponíveis, para os quais não foi justificada a improcedência, e pelo saldo credor de caixa gerado com a exclusão dos valores lançados a débito nesta conta sem a devida apresentação de documentação de suporte aos lançamentos. O valor da omissão no registro da receita encontra-se discriminado na planilha demonstrativa SALDO CREDOR DE CAIX4.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º), de acordo com o disposto no artigo 923 do RIR/99.

Temos no artigo 281 do RIR/99 que se caracteriza como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

A Recorrente alega inicialmente que o Auto de Infração violou o princípio da verdade material, haja vista que adotou diversos critérios para apurar eventual omissão de receitas:

Ora baseou-se no Livro Caixa da empresa para considerar os valores escriturados como Receitas de Vendas como prova irrefutável de auferimento de renda (Infração 1);

Ora baseou-se no Livro Saída da empresa para considerar os valores escriturados (e não encontrados no Livro Caixa) como auferimento de renda (Infração 1);

Ora baseou-se em movimentações bancárias de contas da empresa para considerar como omissão de receita todo e qualquer valor "não coincidentes em datas e valores" encontrado nos Livros Caixa e Livro Saída, ignorando descritivos bancários como "DESCONTO ESCRITURAL", "DESCONTO DE DUPLICATAS" e "ESTORNO DE LANÇAMENTOS" (Infração 2).

Ora baseou-se no saldo credor do Livro Caixa para considerá-lo omissão de receita (Infração 3).

Em que pese o inconformismo da Recorrente, não vislumbro violação ao princípio da verdade material no caso concreto. Compulsando os autos, verifica-se que o Auditor Fiscal

solicitou e analisou inúmeros documentos contábeis e fiscais, inclusive consolidando os valores em planilhas.

Ademais, são inúmeras as possibilidades de identificar omissão de receitas durante o exercício da fiscalização, inclusive por meio de presunções legais, como é o caso de depósitos bancários com origem não comprovada e a existência de saldo credor de caixa.

Neste aspecto, sobre a utilização de presunções legais, Ricardo Mariz de Oliveira elenca as razões que justificam a aceitação do uso de presunções relativas no direito tributário: (i) a ocorrência do fato gerador é constatada a partir de fatos conhecidos e comprovadamente existentes; (ii) há correlação lógica entre o fato conhecido (índices de produção, consumo de materiais, sinais exteriores de riqueza, acréscimos patrimoniais, saldo credor de caixa) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (fato gerador) ; (iii) o método de interpretação e aplicação da lei a partir da presunção é previsto e autorizado por lei, e não decorre apenas de suposição do agente lançador; (iv) a presunção não é absoluta, admitindo prova em contrário pelo contribuinte, característica implícita em toas as citadas hipóteses legais, quando não expressa; (v) trata-se de mero meio de prova, com inversão do ônus da prova da inoccorrência do gerador, pela comprovação de outros fatos, também desconhecidos, mas hábeis a excluir a incidência tributária<sup>1</sup>.

Ademais, sobre as inúmeras hipóteses normativas relacionadas à Omissão de receita, Jeferson Teodorovicz e Michell Przepiorka sustentam que *várias situações podem indicar a omissão de receitas, que geralmente se verifica através de condutas realizadas à margem da contabilidade, como falta de emissão de nota fiscais, documentos semelhantes ou recibos, e podem ocorrer em diferentes operações econômicas, como na prestação de serviços, locação de bens (móveis ou imóveis), venda de mercadorias, locação de bens, etc. Hipóteses comuns, por exemplo, referem-se às operações em que se emitam valores inferiores aos valores reais da transação* (TEODOROVICZ, Jeferson; PRZEPIORKA, Michell. Da Omissão de Receitas no âmbito do IRPJ e da CSLL: Requisitos para qualificação da multa de ofício. In. ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. Tributação sobre a renda (IRPJ/CSLL). Barueri: Editora Foco, 2022, p. 248).

Entre elas, elenca-se: a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, bem como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (art. 40 da Lei 9.430/96<sup>2</sup>), levantamento por espécies de quantidades de matérias primas e produtos de matérias-primas e produtos intermediários utilizados dentro do processo produtivo da pessoa jurídica<sup>3</sup>; suprimimento de caixa”, hipótese tratada no art. 282 do RIR<sup>4</sup> e que

<sup>1</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Presunções no Direito Tributário**. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 299-300.

<sup>2</sup> Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

<sup>3</sup> Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração

inclusive autoriza o arbitramento pela autoridade tributária (artigos 284 e 285 do RIR/99)<sup>5</sup>; e, por fim, também a hipótese de “depósitos bancários de origem não comprovada”, prevista no art. 42 da Lei n. 9.430/96<sup>6</sup>.

contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelas respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pela levantamento.

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

<sup>4</sup> Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

<sup>5</sup> Art. 284. Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações (Lei 8.846, de 1994, art. 6º).

§ 1º Para efeito de arbitramento da receita mínima do mês, serão identificados pela autoridade tributária os valores efetivos das receitas auferidas pelo contribuinte em três dias alternados desse mesmo mês, necessariamente representativos das variações de funcionamento do estabelecimento ou da atividade (Lei 8.846, de 1994, art. 6º, § 1º).

§ 2º A renda mensal arbitrada corresponderá à multiplicação do valor correspondente à média das receitas apuradas na forma do § 1º pelo número de dias de funcionamento do estabelecimento naquele mês (Lei 8.846, de 1994, art. 6º, § 2º).

§ 3º O critério estabelecido no § 1º poderá ser aplicado a, pelo menos, três meses do mesmo ano-calendário (Lei 8.846, de 1994, art. 6º, § 3º).

§ 4º No caso do parágrafo anterior, a receita média mensal das vendas, da prestação de serviços e de outras operações correspondentes aos meses arbitrados será considerada suficientemente representativa das receitas auferidas pelo contribuinte naquele estabelecimento, podendo ser utilizada, para efeitos fiscais, por até doze meses contados a partir do último mês submetido às disposições previstas no § 1º (Lei 8.846, de 1994, art. 6º, § 4º).

§ 5º A diferença positiva entre a receita arbitrada e a escriturada no mês será considerada na determinação da base de cálculo do imposto (Lei 8.846, de 1994, art. 6º, § 6º).

§ 6º O disposto neste artigo não dispensa o contribuinte da emissão de documentário fiscal, bem como da escrituração a que estiver obrigado pela legislação comercial e fiscal (Lei 8.846, de 1994, art. 6º, § 7º).

§ 7º A diferença positiva a que se refere o § 5º não integrará a base de cálculo de quaisquer incentivos fiscais previstos na legislação tributária (Lei 8.846, de 1994, art. 6º, § 8º).

Art. 285. É facultado à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o artigo anterior, outros métodos de determinação da receita quando constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento (Lei 8.846, de 1994, art. 8º).

<sup>6</sup> Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

[\(Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997\)](#)

[\(Vide Lei nº 9.481, de 1997\)](#)

Assim, caso seja identificada omissão de receitas por qualquer das hipóteses legais, correta a lavratura de auto de infração, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da verdade material.

Ademais, do acórdão recorrido, verifica-se que eventuais inconsistências já foram depuradas:

Em sua impugnação a contribuinte argui que a fiscalização considerou como caracterizador de omissão de receitas todos os valores constantes das contas bancárias que não coincidiram com os das notas fiscais escrituradas nos Livros Diário e Razão e de Registro de Saídas, fato que acarretou a inclusão na base de cálculo do imposto de renda dos seguintes valores indevidos:

. R\$ 1.939.904,95 de desconto de duplicatas, cujo valor é lançado duas vezes na conta bancária da empresa, no momento da antecipação pelo banco e no momento em que o devedor realiza o depósito;

. R\$ 184.880,31 de estornos bancários, que são utilizados para corrigir erros de alimentação de informação de valores no sistema;

. a liquidação de cobrança (“LIQ DE COBRANÇA”, “TED” e “RECEB PAGFOR”), que é o serviço bancário de cobrança e recebimento de pagamentos relativos a vendas de mercadorias, cujos valores já estão incluídos na Infração 1;

. empréstimos no montante de R\$ 190.000,00 concedidos por SP Taipei Comércio Têxtil Ltda. e R\$ 285.000,00 pela Plastlote Comercial Têxtil Ltda.

Assim, da análise dos autos chega-se à conclusão de que procede em parte o lançamento fiscal.

48. A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se deu pela mera constatação de um crédito bancário, considerado isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários creditados e seu oferecimento à tributação, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido – ser beneficiado com um crédito bancário sem origem comprovada ou não oferecido à tributação – e o fato desconhecido – auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido nas contas bancárias mantidas em

---

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 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. [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#)

nome da interessada, sem qualquer justificativa da origem dos recursos utilizados, provém de rendimentos não declarados.

(...)

Com relação à alegação de inclusão indevida na base de cálculo do imposto de valores relativos a desconto de duplicatas, cabe ponderar que se trata de operação financeira de curto prazo (empréstimo), na qual a empresa obtém recursos financeiros perante bancos ou entidades assemelhadas. Nessa operação, a instituição financeira compra à vista as duplicatas, descontando no ato as despesas bancárias/financeiras, IOF e os juros a que tem direito pelo período a transcorrer entre a data do desconto e a data do vencimento dos títulos, e repassa à empresa tomadora os recursos pelo valor líquido (valor nominal do título deduzido dos encargos financeiros).

As condições dessa operação definem a responsabilidade da empresa que efetuou o desconto pelo pagamento da duplicata ao banco, caso seu cliente deixe de fazê-lo no vencimento do título.

**Portanto, é totalmente descabida da alegação de que o valor da duplicata descontada é lançado duas vezes na conta bancária da empresa, no momento da antecipação pelo banco e no momento em que o devedor realiza o depósito, porquanto, quando a duplicata é liquidada em dia, a instituição financeira, ou cessionária, fica com o valor pago pelo sacado. Não ocorrendo o pagamento no prazo acordado, a instituição financeira debita o valor da duplicata na conta da empresa que fez o desconto, lhe devolve o título e cobra novos encargos financeiros pela mora na liquidação.**

Poderia, é verdade, o valor da duplicata descontada corresponder ao valor das notas fiscais contabilizadas no Livro Diário e/ou no Livro de Registro de Saídas, mas a falta de apresentação dos borderôs dos títulos descontados impossibilita qualquer verificação nesse sentido.

Quanto à alegação de que os estornos bancários, no montante de R\$ 184.880,31, não caracterizam auferimento de receita, verifica-se que:

. lançamento de R\$ 145.000,00 em 08/05/2009 na conta corrente nº 44736-2 do Banco Itaú com o histórico “EST TRANSF REGULARIZAÇÃO”: não foi localizado nos registros imediatamente anteriores do extrato bancário qual teria sido o lançamento objeto de regularização (fls. 1334);

. lançamento de R\$ 1.200,00 em 01/06/2009 na conta corrente 8800-5 do Banco Bradesco com o histórico “TRANSF AG DINH – REF DEV DCTO 768”: não foi localizado nos registros imediatamente anteriores do extrato bancário qual teria sido o lançamento objeto de regularização (fl. 1376);

. lançamento de R\$ 18.339,91 em 23/11/2009 na conta corrente 8800-5 do Banco Bradesco com o histórico “TRANSF AG DINH – REF A DEV DE DOC”: não foi

localizado nos registros imediatamente anteriores do extrato bancário qual teria sido o lançamento objeto de regularização (fl. 1419);

. lançamento de R\$ 2.044,00 em 23/11/2009 na conta corrente 8800-5 do Banco Bradesco com o histórico “TRANSF AG DINH”: valor estornado na mesma data com o histórico “ESTORNO LANCTO” (fl. 1419);

. lançamento de R\$ 17.666,40 em 04/12/2009 na conta corrente 8800-5 do Banco Bradesco com o histórico “ESTORNO LANCTO”: não foi localizado nos registros imediatamente anteriores do extrato bancário qual teria sido o lançamento objeto de estorno (fl. 1422);

. lançamento de R\$ 630,00 em 21/12/2009 na conta corrente 8800-5 do Banco Bradesco com o histórico “TRANSF AG. DINH RECURSO A MAIOR”: não foi identificado qual registro anterior do extrato bancário teria sido objeto de regularização (fl. 1425).

Portanto, cabe excluir da base de cálculo do imposto apenas o crédito de R\$ 2.044,00 de 23/11/2009, estornado na mesma data no extrato bancário da conta 8800-5 do Banco Bradesco.

No que diz respeito aos créditos bancários registrados nos extratos bancários com os históricos “LIQ DE COBRANÇA”, “TED” e “RECEB PAGFOR”, verifica-se que os créditos abaixo demonstrados realmente se referem à cobrança de notas fiscais já tributadas no tópico anterior do presente voto, conforme documentação comprobatória de fls. 3416-3547 e 3557-3631 (planilhas, cópias de notas fiscais e borderôs de títulos em cobrança bancária):

(...)

Quanto à alegação de que a lavratura de autos de infração sobre descontos de duplicatas configuraria constituição de crédito tributário em duplicidade, trata-se de afirmação sem qualquer comprovação de que tais valores já teriam sido submetidos à tributação. Ademais, conforme já asseverado anteriormente, trata-se de omissão de receitas por presunção legal, em outras palavras, é do contribuinte o ônus de demonstrar que tais receitas não teriam sido omitidas, ônus do qual não se desincumbiu no caso concreto.

Da mesma forma, em relação aos estornos bancários, a ora Recorrente não consegue demonstrar quais os lançamentos teriam sido retificados, conforme bem aduzido no acórdão recorrido.

Por fim, quanto às duplicidades alegadas na base de cálculo das infrações 1 e 2, o acórdão recorrido deferiu parcialmente a impugnação, mantendo o auto de infração em relação aos seguintes lançamentos impugnados:

67. Tais créditos não tiveram a origem dos recursos utilizados considerada comprovada porquanto:

. R\$ 68.560,00 em 13/05/2009: liquidação de cobrança das notas fiscais nºs 621 (Janssen Cilag) e 623 (Johnson e Johnson), porquanto faltou apresentar a cópia da NF 621;

. R\$ 54.649,00 de 01/06/2009: liquidação de cobrança das notas fiscais nºs 596 (Sadia S/A) e 658 (Johnson & Johnson), pois a cópia da primeira não foi apresentada pela impugnante e a da segunda está totalmente ilegível;

. R\$ 1.770,00 de 13/08/2009: recebimento Pagfor da nota fiscal nº 697, da Atento Brasil, a qual está totalmente ilegível;

. R\$ 58.360,50 em 10/09/2009: a impugnante alegou que se refere ao recebimento PAGFOR de 50% do valor de R\$ 116.721,00 da NF nº 849, emitida em nome da Sasha Internacional Cosméticos Ltda., mas consta dessa nota fiscal que a fatura foi emitida para pagamento em parcela única de R\$ 116.721,00 em 24/08/2009 (fls. 3444-3445);

. R\$ 12.375,00 de 29/10/2009: recebimento Pagfor da nota fiscal nº 951, da Nasha Internacional, a qual está totalmente ilegível;

. R\$ 29.336,43 em 17/11/2009: a impugnante alegou que se refere à liquidação de cobrança de 33,33% das notas fiscais nºs 970 (Amazon), 1040 (Amazon), 1129 (Amazon), 1129 (Amazon) e 1056 (EPY Modas), 50% das notas fiscais nºs 1144 (Nasha Internacional) e 1057 (Nasha Internacional) e o valor integral da NF 975 (Terras de Aventuras); contudo, o montante das parcelas cobradas dessas notas fiscais não coincide com o valor de R\$ 29.336,43 creditado em 17/11/2009; observe-se que o valor de R\$ 24.750,00 da NF 1057 foi dividido em duas parcelas, as quais já haviam sido cobradas em 21/10/2009 (crédito de R\$ 12.375,00) e 03/11/2009 (crédito de R\$ 15.390,40); também faltou apresentar cópia da NF 975 (R\$ 3.734,00) e a cópia da NF 970 está totalmente ilegível;

. R\$ 59.150,00 em 27/11/2009: a impugnante alegou que se refere a TED para pagamento das notas fiscais nºs 1126, 1311, 1156 e 1172 da Procter e Gamble, cujas cópias estão totalmente ilegíveis;

. R\$ 28.188,50 em 15/12/2009; a impugnante alegou que se refere à liquidação de cobrança de 33,33% das NF's nºs 1022 (Ópera Rock Modas) e 1092 (Amazon) e o valor integral da NF 1057 (Nasha Internacional), mas no extrato de movimentação da carteira de cobrança do Banco Bradesco (fls. 3618) consta que foram cobradas as notas fiscais 1022 (1/3), 1257 e 1092 (1/3), sendo a NF 1257, no valor de R\$ 24.750,00, em nome de Pepsico do Brasil Ltda.

Com relação à alegação de que parte dos créditos bancários seria decorrente de empréstimos no montante de R\$ 190.000,00 concedidos por SP Taipei Comércio Têxtil Ltda. e de R\$ 285.000,00 pela Plastlote Comercial Têxtil Ltda., não foi apresentada comprovação hábil e idônea alguma.

Dessa forma, voto por reduzir a base de cálculo da exigência em R\$ 2.044,00 pelo estorno de lançamento em 23/11/2009 na conta corrente nº 8800-5 Banco

Bradesco e em R\$ 549.289,22 pelos créditos bancários relativos a cobrança de notas fiscais já as na receita bruta escriturada.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou os seguintes fundamentos:

O crédito de R\$ 68.560,00 não foi considerado como comprovado, uma vez que "faltou apresentar a cópia da NF 621". Porém, a cópia da NF 621 encontra-se nos autos: documento 10 da impugnação.

O crédito de R\$ 54.649,00 não foi considerado como comprovado, uma vez que "não foi apresentada cópia da NF 596". Porém, a cópia da NF 596 encontra-se nos autos: documento 12 da impugnação.

O crédito de R\$ 54.649,00 não foi considerado como comprovado, uma vez que "a NF 658 está totalmente ilegível", assim como os créditos de R\$ 1.770,00 (NF 697), R\$ 12.375,00 (NF 951), R\$ 29.336,43 (NF 970) e R\$ 59.150,00 (NFs 1126, 1311, 1156, 1172).

Contudo, compulsando os autos, não identifiquei a nota fiscal 621 (somente a 623 às fls. 3431 do e-processo). No que se refere a NF 596, esta foi apresentada conforme defende a Recorrente (fls. 3434), contudo a NF 658 (fls. 3437) realmente está ilegível não lhe fazendo prova:

|                                       |         |                   |        |                                                     |              |                                                            |  |                          |  |
|---------------------------------------|---------|-------------------|--------|-----------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------|--|--------------------------|--|
| ALÍQUOTA DO IMPOSTO                   |         | VALOR DO I.C.M.S. |        | BASE DE CÁLCULO I.C.M.S. SUBST.                     |              | VALOR DO I.C.M.S. SUBSTITUIÇÃO                             |  | VALOR TOTAL DOS PRODUTOS |  |
| VALOR DO I.C.M.S.                     |         | VALOR DO I.C.M.S. |        | BASE DE CÁLCULO I.C.M.S. SUBST.                     |              | VALOR DO I.C.M.S. SUBSTITUIÇÃO                             |  | VALOR TOTAL DOS PRODUTOS |  |
| VALOR DO FRETE                        |         | VALOR DO SEGURO   |        | OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS                          |              | VALOR TOTAL DO I.R.I.                                      |  | VALOR TOTAL DA NOTA      |  |
| TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS |         |                   |        |                                                     |              |                                                            |  |                          |  |
| NOME/RAZÃO SOCIAL                     |         |                   |        | FRETE POR CONTA<br>1 - EMITENTE<br>2 - DESTINATÁRIO |              | PLACA DO VEÍCULO                                           |  | U.F. C.N.R.J. / C.F.F.   |  |
| ENDEREÇO                              |         |                   |        | MUNICÍPIO                                           |              | U.F.                                                       |  | INSCR. ESTADUAL          |  |
| QUANTIDADE                            | ESPECIE | MARCA             | NÚMERO | PESO BRUTO                                          | PESO LÍQUIDO |                                                            |  |                          |  |
| DADOS ADICIONAIS                      |         |                   |        |                                                     |              | RESERVADO AO FISCO<br>CÓDIGO DO POSTO FISCAL: PFC 310 - SE |  |                          |  |
|                                       |         |                   |        |                                                     |              | Nº DE CONTROLE DO FORMULÁRIO<br>000658                     |  |                          |  |

O que se repete com as demais NFs citadas. Assim, não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de demonstrar a origem da Receita, correta a manutenção do lançamento.

Quanto à multa qualificada, extrai-se do TVF que ela decorre dos seguintes fundamentos fáticos (destaques acrescentados):

64. A utilização de interpostas pessoas no quadro social demonstra o evidente intuito de fraude, pois, foram alteradas as verdadeiras características do sujeito passivo, e dão causa ao lançamento do crédito tributário devido com a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda - (RIR/99).

A intenção dolosa ficou demonstrada quando o interessado, Marcelo Cantoni Rosa (CPF 129.392.218-80) valeu-se da inclusão no contrato social como sócio e

administrador, de terceiros, e ele continuou assinando pela empresa, junto às instituições financeiras, gerindo as contas bancárias, conforme documentos apresentados pelo Banco Itaú S/A.e Banco Bradesco S A. A empresa deixou de recolher os impostos e contribuições aos cofres públicos e tentou impedir que o seu sócio de fato e administrador fosse identificado e responsabilizado.

Considerando que a empresa omitiu receita de vendas para o período de 01/2009 a 12/2009, apresentou DIPJ zerada para o ano calendário de 2009, utilizou-se de interpostas pessoas que foram admitidas como sócias e administradoras no quadro social da empresa e deixou de recolher os impostos e contribuições aos cofres públicos, portanto, sujeita-se ao lançamento da multa qualificada prevista no inciso I, § 1º do art. 44 da Lei no. 9.430, de 1996, que estabelece:

A multa qualificada está assim prescrita na legislação:

“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).”

De sua parte, a menção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 é realizada para limitar a qualificação da multa apenas aos casos em que restar configurada a ocorrência da sonegação, da fraude ou do conluio:

“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.”

Sobre a qualificação da multa, nota-se que *o traço característico e comum nas três modalidades é a conduta dolosa. O dolo é imprescindível para a aplicação da penalidade qualificada, pois, como visto, as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 referem-se exclusivamente às situações em que o dolo está presente, podendo-se observar, pois, que, enquanto os artigos 71 e 72 se referem à “ação ou omissão dolosa”, o artigo 73 se relaciona com “ajuste doloso”. O dolo, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada* (PRZEPIORKA, Michell; Nóbrega, Sávio Salomão de Almeida. O Dever Jurídico da Prova dos Elementos Ensejadores da Qualificação da Multa de Ofício à luz da Jurisprudência do CARF. In. **Controvérsias no Direito Tributário Contemporâneo** / Thabitta de S. Rocha, Bruno Rodrigues Teixeira de Lima (orgs.). - 1. ed. - Belo Horizonte, São Paulo: D’Plácido, 2023).

No caso concreto, é incontroversa a utilização de interpostas pessoas as quais deliberadamente omitiram receita de vendas para o período de 01/2009 a 12/2009, apresentaram DIPJ zerada para o ano calendário de 2009.

Por esta mesma razão a fiscalização identificou e incluiu no polo passivo da relação jurídica tributária o administrador de fato da sociedade, único sujeito a apresentar recurso voluntário, o Sr. Marcelo Cantoni.

Nesse sentido, vejamos o que dispõe o artigo 135 do 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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II- os mandatários, prepostos e empregados;

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

No caso concreto, verifica-se do TVF:

A empresa não comprovou a integralização do capital social dos atuais sócios na forma estabelecida no contrato social mediante a apresentação de documentação hábil e idônea correspondentes em datas e valores conforme intimada em 01/07/2013 (ciência pessoal), re intimada em 06/09/2013 (ciência postal AR SB08980532-0BR) e em 25/10/2013 (ciência postal AR SB04650864-7BR)

Em análise às cópias dos documentos enviados pelas instituições financeiras verificamos que:

Banco Bradesco S A: os cheques do 1º. Semestre de 2009 foram assinados pelo antigo sócio Wanderley Dias Mattos (CPF 139.751.428-04) que retirou-se da sociedade em 07/05/2008 conforme alteração contratual registrada na Jucesp e os cheques do 2º. semestre por Marcelo Cantoni Rosa (CPF 129.392.218-80) conforme procuração apresentada.

• Banco Itaú S A : os cheques de todo o ano de 2009 foram assinados por Marcelo Cantoni Rosa (CPF 129.392.218-80). No Relatório de Abertura de Conta Corrente, Resumo KYC -"Know Your Client" o analista relata que a empresa pertence ao grupo EUR-BRAS e que o "dono de fato" é o sr. Marcelo, que irá administrar a empresa por procuração e que colocou no quadro acionário funcionários de sua confiança.

63. Diante do exposto, lavramos durante esta ação fiscal o Termo de Sujeição Passiva Solidária com a descrição dos fatos que caracterizam a sujeição passiva solidária nos termos da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Sujeito Passivo Solidário: Marcelo Cantoni Rosa (CPF 129.392.218-80)

Sujeito Passivo Solidário: Sylvia Patrícia Alvarez Mellado (176.094.608-77)

Sujeito Passivo solidário: Waldo Nestor Alvarez Mellado (CPF 176.094.448-39)

Enquanto isso no Termo de Responsabilidade Fiscal extrai-se:

5. Com base nos elementos colhidos no curso da presente fiscalização, ficou provada a intenção do contribuinte de impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal da identidade do verdadeiro sócio, com a utilização de interpostas pessoas nos contratos sociais e alterações da referida empresa.

6. Responde pelo crédito tributário o verdadeiro sócio, o real administrador, representante da pessoa jurídica, pessoa física, acobertado por terceiras pessoas, interpostas pessoas ("laranjas") incluídas como sócias e administradoras no contrato social da empresa, evidenciando o intuito de fraude, com a alteração das características do sujeito passivo.

7. O Sr. Marcelo Cantoni Rosa C.P.F. 129.392.218-80, dono de fato da pessoa jurídica, assinando pela empresa junto às instituições financeiras é pessoalmente responsável pelo crédito tributário materializado no Auto de Infração lavrado.

8. Caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 135, incisos II e III da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Com efeito, o Sr. Marcelo Cantoni não apenas detinha uma procuração com amplos e gerais poderes para gerir e administrar a sociedade, mas todos os documentos financeiros eram realmente assinados por ele, inclusive, a conta corrente da empresa junto ao Banco Itaú revela

que ele era o procurador e dono de fato da contribuinte, a qual pertencia ao Grupo Eur-Bras, cujo sócio era o Sr. Marcelo Canoni (fls. 3664/3673 do e-processo).

Veja-se o que consta do documento do Itaú:

**ABERTURA DE C/C - SEGMENTO EMPRESAS DOIS**

Plataforma: **3100 JK** Entrada: **31/10/07** Saída: **31/10/07**

Nome: **MW3 COMERCIO TEXTIL LTDA**  
**PLASTOTE COMERCIAL TEXTIL LTDA**

CNPJ: **08.887.584/0001-70**  
**08.872.134/0001-04** Grupo Econômico: **GRUPO EUR BRAS (06.776.679)**

Parcer: **FAVORAVEL ABERTURA DA CONTA**

| Sócios / Procuradores     | CPF / CNPJ     | Participação                | Entrada |
|---------------------------|----------------|-----------------------------|---------|
| OBADIAS FERREIRA DA SILVA | 181.224.058-94 | 20% e 80% respectivamente   |         |
| WANDERLEY DIAS DE MATTOS  | 139.751.428-04 | 80% e 20% respectivamente   |         |
| MARCELO CANTONI ROSA      | 129.392.218-80 | Procurador e "dono de fato" |         |

**RESUMO KYC**

Trata-se de empresas recém constituídas - Maio e Junho/2007, para atuarem no ramo de comércio de tecidos e artigos vestuário.

Pertencem ao GRUPO EUR-BRAS, o qual já possui relacionamento com o Itaú desde Nov/2004, com classificação interna BOA, sem apontamentos internos e risco inexpressivo (R\$ 18M).

Na Dados Complementares foi informado pela Gerencia Comercial que o "dono de fato" das empresas, o Sr. Marcelo (acima), irá administrar as empresas por Procuração, e colocou no Quadro Acionário das empresas, funcionários de sua confiança.

Bacen não reporta dívida ativa para nenhuma das empresas.

Em demais checagens não constam apontamentos restritivos graves para as PJs e PFs envolvidas.

Em análise, levantamos diversas empresas ligadas ao grupo, para as quais também não constam restrições, nem relacionamento com o banco.

**COM O ACIMA EXPOSTO E CONSIDERANDO O RELACIONAMENTO JÁ EXISTENTE COM O GRUPO, RECOMENDO ABERTURA DAS CONTAS.**

GERENCIA COMERCIAL - FAVOR PROVIDENCIAR COM URGENCIA A UNIÃO DOS GRUPOS NO SISTEMA, PARA EFEITO DE GESTÃO DE RISCO.

Com efeito, não apenas a gestão bancária e financeira da sociedade era desempenhada pelo Sr. Marcelo Cantoni, mas toda a administração da sociedade, tudo isso com base na procuração concedida pelos sócios de direito, os quais o nomearam como procurador outorgando-lhe os mais amplos, gerais e ilimitados poderes. A procuração faz menção especial a gerência e administração de todos os bens, negócios e haveres de propriedade da sociedade (fls. 1437-1439 do e-processo).

Por fim, ressalte-se que, conforme muito bem advertido pelo acórdão recorrido (fls. 3821 do e-processo), "Com relação à alegação de que este instrumento de procuração é de 04/06/2009, razão pela qual faz-se necessário limitar a responsabilização ao período posterior a esta data, cumpre destacar que Marcelo Cantoni Rosa já administrava os negócios e operações da interessada desde o início de suas atividades com base em procuração anterior, conforme consta da referida ficha de abertura de conta corrente (preenchida em 31/10/2007)."

Assim entendo deva ser mantida a responsabilidade tributária imputada.

**Conclusões**

Em vista do exposto, voto para negar provimentos ao recurso voluntário do contribuinte e manter a responsabilidade do responsável solidário.

*Assinado digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto**