



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.720799/2013-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.595 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2023
Recorrente CONSIGNAUTO VEICULOS LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

ALEGAÇÃO DE MATÉRIA NÃO CONTESTADA NA IMPUGNAÇÃO. ART. 17 DO DEC. 70.235/72. PRECLUSÃO.

De acordo com o art. 17 do Dec. 70.235/72 se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ocorrendo, assim, a preclusão em relação a tais assuntos.

OMISSÃO DE RECEITAS. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS. MANUTENÇÃO DOS LANÇAMENTOS. NEXO DE CAUSALIDADE ENTRE DEPÓSITOS E OMISSÃO. PREVISÃO LEGAL. ART. 42 DA LEI 9.430/96.

Não havendo comprovação da origem dos depósitos, devem ser mantidos os lançamentos. Quanto ao nexo de causalidade dos depósitos e a omissão de receitas, o art. 42 da Lei 9.430/96 prevê que havendo depósitos de origem não comprovada, assume-se que houve omissão de receitas, as quais podem ser desconstituídas por comprovação do contribuinte.

LANÇAMENTOS SIMULTÂNEOS E ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE DESDE QUE PREVISTOS EM LEI.

A incidência dos tributos é prevista em lei. Havendo a caracterização do fato descrito na lei, então haverá a incidência do tributo. Tal situação pode advir, inclusive concomitantemente com o lucro arbitrado, desde que haja previsão para tanto, que é o que ocorre no caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, para, na parte conhecida, a ele negar provimento, de forma a manter o Acórdão da DRJ, pelos seus próprios fundamentos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Luciano Bernart, Mauricio Novaes Ferreira, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocado(a)), Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **1.348-1.389** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão n.º **01-32.556**, da 1ª Turma da DRJ/BEL (fls. **1.288-1.327**), em sessão realizada na data de 25 de fevereiro de 2016, por meio do qual o referido Órgão julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela Contribuinte (fl. **1.178-1.204** e docs. anexos), de forma a manter parte do crédito tributário lançado em desfavor do Impugnante.

I. Auto de Infração (AI), Impugnação e Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ)

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o Relatório do Acórdão da DRJ de fls. **1.290-1.299**.

I - DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), de Programa de Integração Social (PIS), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade (Cofins), referente aos anos-calendários de 2008 e 2009, com os lançamentos discriminados no quadro 1 a seguir (principal, multa e juros, calculados até 01.2013).

TRIBUTO	IMPOSTO- R\$	JUROS DE MORA- R\$	MULTA – R\$	TOTAL – R\$
IRPJ	495.620,44	182.713,81	743.430,68	1.421.764,93
PIS	36.670,95	13.855,05	55.006,50	105.532,50
COFINS	169.250,51	63.946,37	253.875,83	487.072,83
CSLL	162.480,49	59.971,88	243.720,76	466.173,13
TOTAL				2.480.543,27

A impugnante tomou ciência do auto de Infração em 30/01/2013.(fl. 1.161).

II- DAS INFRAÇÕES LANÇADAS

2. A Empresa foi autuada pelas seguintes infrações à legislação tributária, a saber:

2.1 - DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2008, 06/2008, 09/2008 e 12/2008

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, em virtude dos erros e falhas abaixo enumerados:

No Livro Caixa deve estar registrada toda movimentação financeira do contribuinte, inclusive bancária, entretanto, no livro caixa apresentado o fiscalizado limitou-se a registrar os lançamentos efetuados na conta corrente n.º 10105-9, agência 1426, mantida junto ao Banco Itaú S/A;

Falta de escrituração no livro da movimentação bancária referente às contas correntes n.º 021.573-4, agência 03600, do Banco Safra SA e n.º 2.727927-1, agência 0444, do Banco Real, conforme extratos apresentados pelo contribuinte à fiscalização;

É indispensável que todos os lançamentos registrados no livro caixa sejam feitos com histórico indicando a natureza da receita ou despesa, que permita sua rápida e certa identificação. No Livro Caixa apresentado à fiscalização, os históricos dos lançamentos são mera transcrição resumida do extrato bancário da conta corrente n.º 10105-9, agência 1426, mantida junto ao Banco Itaú S/A, sem nenhuma identificação da natureza das entradas e saídas do caixa ;

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999: Art. 530, inciso II, do RIR/99.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2009, 06/2009, 09/2009 e 12/2009

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, em virtude dos erros e falhas abaixo enumerados:

No Livro Caixa deve estar registrada toda movimentação financeira do contribuinte, inclusive bancária, entretanto, no livro caixa apresentado o fiscalizado limitou-se a registrar os lançamentos efetuados na conta corrente n.º 10105-9, agência 1426, mantida junto ao Banco Itaú S/A;

É Indispensável que todos os lançamentos registrados no livro caixa sejam feitos com histórico indicando a Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2009, 06/2009, 09/2009 e 12/2009 natureza da receita ou despesa, que permita sua rápida e certa identificação. No Livro Caixa apresentado à fiscalização, os históricos dos lançamentos são mera transcrição resumida do extrato bancário da conta corrente n.º 10105-9, agência 1426, mantida

junto ao Banco Itaú S/A, sem nenhuma identificação da natureza das entradas e saídas do caixa;

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999: Art. 530, inciso II, do RIR/99.

2.2 - OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE

RECEITA BRUTA MENSAL NA INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS

O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes à intermediação de negócios, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme descrito no item C.1 do Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Multa aplicada : 150%

2.3 - OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de receita apurada conforme valores creditados na conta corrente n.º 10105-9, da agência 1426, do Banco Itaú S/A, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme descrito no item c.2 do Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Multa aplicada : 150%

2.4 - RECEITAS DA ATIVIDADE

RECEITA BRUTA NA INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS

Arbitramento do lucro realizado com base receita bruta de intermediação de negócios, conforme descrito no item C.3 do Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Multa aplicada : 150%

2.5 - RECEITAS DA ATIVIDADE

RECEITA BRUTA NA VENDA DE VEÍCULOS USADOS

Arbitramento do lucro realizado com base receita bruta da venda de veículos usados, conforme descrito no item C.4 do Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Multa aplicada : 150%

III - DA IMPUGNAÇÃO

3 - Em 28/02/2013, a Empresa apresentou impugnação ao Auto de infração (fl. 1.178/1.208), e alega em síntese:

3.1 - DA NULIDADE

- Do cerceamento do direito de defesa:

- A Empresa solicitou a devolução dos documentos apresentados no decorrer da ação Fiscal e não foi atendida:

.....

Encerrada a ação fiscal e já transcorrido o prazo para apresentar impugnação, a seção de fiscalização tem relutado em restituir os documentos contábeis e fiscais da Impugnante, o que inviabilizou, em grande parte, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

.....
O contraditório e a ampla defesa são valores que defluem das garantias individuais, assegurados pela Constituição Federal a todos os litigantes, seja no processo judicial ou administrativo.

O exercício pleno dessas garantias decorre do uso de todos os meios inerentes à situação contenciosa. No caso vertente, por se tratar de lançamento fiscal, cujo dissídio reside basicamente na produção de provas sobre a existência ou não de obtenção de receitas, os documentos contábeis e fiscais da Impugnante são os únicos meios dos quais ela pode se socorrer para infirmar o lançamento fiscal.

Ocorre, no entanto, que muito embora a ação fiscal tenha sido encerrada em 30 de janeiro passado, até a presente data aquela fiscalização não devolveu os livros e documentos que foram por ela obtidos durante a ação fiscal, motivo pelo qual a Impugnante resolveu notificá-la, reiterando o pedido de restituição (doe. 02).

Inobstante as constantes cobranças por parte da Impugnante, seu pedido não foi atendido, razão por que a Impugnação está sendo apresentada nesta oportunidade, com vistas ao atendimento do prazo, porém de forma limitada, dado que lhe foi negado, por vias oblíquas, exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa, o que por si só demanda nulidade de todo o procedimento.

- Da nulidade do auto de infração por decorrer de violação de sigilo bancário:

O lançamento fiscal objeto do indigitado processo teve por supedâneo, em grande parte, os extratos de contas de depósitos da Impugnante, que foram obtidos mediante grave ameaça, a teor do Termo de Início Fiscal que inaugurou o presente feito (folha 3).

Ocorre, Senhores Julgadores, que o sigilo bancário goza de proteção constitucional, de forma que esse manto protetivo só pode ser afastado mediante prévia autorização judicial, o que não ocorreu in casu.

De fato, se a Constituição Federal, em seu art. 5º, incisos X e XII, protege as pessoas de atentados contra os segredos da vida privada, incluindo-se aí o segredo profissional, as relações interpessoais e os negócios particulares, há de se entender que somente por meio de autorização judicial é que se pode ter acesso às informações bancárias, e, ainda assim, exclusivamente para efeitos de investigação criminal ou instrução processual penal.

Após, mencionar diversas Jurisprudências Judiciais, conclui:

Ante o exposto, é de se concluir que o lançamento atacado, na parte em que decorre da utilização dos extratos bancários da Impugnante, está maculado da mais absoluta nulidade, posto que amparado em prova ilícita.

3.2 - DO MÉRITO

3.2.1- Da impossibilidade de lançamentos simultâneos sobre a mesma matéria

Pela descrição fática a respeito das matérias autuadas, salta aos olhos a abusividade do procedimento, pois em relação à omissão de receitas, a fiscalização deixou de abater umas das outras, levando à multiplicidade de lançamentos fiscais derivados de uma mesma situação fática.

.....
É de curial sabença que em determinadas e excepcionais situações o legislador aparelhou o fisco com o benefício da certeza jurídica, sob a forma de presunção legal, nos casos em que a existência de um fato conhecido, cujo efeito, na maioria das vezes, importa numa consequência jurídica predeterminada em função da correlação natural entre ambas.

.....
Ocorre, todavia, que a admissão do uso, de forma limitada, da presunção legal, não abre caminho para a informalidade ou desídia, pois como cediço, a presunção simples ou hominis não desonera o órgão fiscalizador de comprovar todos os indícios derivados de aferição indireta, por meio de exame mais aprofundado, pois estas, ao contrário da presunção legal, não inverte o ônus da prova.

No caso dos autos, a fiscalização trabalhou em diversas frentes, colimando determinar possível supressão ou redução de tributos. Durante esse trabalho apurou indício de falta de reconhecimento de receita auferida na intermediação de negócios, com base em três parâmetros, sendo um com apoio em contratos de venda em consignação; outro, baseado em informações prestadas pela fonte pagadora, por meio de DIRF e, por último, apurou diferença entre os valores das receitas declaradas ao fisco federal via DIPJ e o constante da Declaração Mensal de Serviços apresentada ao município de Goiânia.

Não bastasse tudo quanto já relatado, o fisco valeu-se também da presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96 para apurar alegada omissão de receita sobre os valores dos depósitos bancários supostamente não justificados.

Quando da conclusão dos trabalhos, ao invés de utilizar os indícios apurados a partir das verificações preliminares (contratos de venda, DIRF e diferença entre o declarado aos fiscos federal e municipal), para dar supedâneo à presunção legal alusiva a depósitos bancários, resolveu considerá-las individualmente, de forma cumulativa, como se omissão de receita fossem, ou seja, adicionou as supostas infrações da seguinte forma:

C.1.1. Receita Bruta na Intermediação de Negócios (presumiu 3% sobre os contratos de venda);

C.1.2. Receita Apurada conforme DIRF;

C.2. Depósito Bancário de Origem não Comprovada;

C.3. Receita Bruta na Intermediação de Negócios (Declaração mensal de Serviços entregue ao município de Goiânia-GO);

C.4. Receita Bruta na Venda de Veículos Usados (batimento entre as notas fiscais de entrada e saída);

Além de somar todas essas rubricas (presunções simples e legais) como infrações independentes, a Autuante adicionou também os valores já

declarados pela Impugnante, ou seja, partiu da premissa segundo a qual, pelas contas bancárias da Impugnante, não transitaram nenhum dos valores por ela declarados e as demais infrações levantadas pela fiscalização.

.....
In casu, o bom senso recomenda que apenas a sobra do total dos depósitos bancários (caso não haja comprovação), depois de deduzidos todos os outros valores apurados por aferição indireta, bem como aqueles já reconhecidos pela Impugnante, poderia compor a base tributável.

Inobstante tudo isto, vale esclarecer que em nenhuma das situações o fisco logrou comprovar a efetiva omissão de receita, porquanto deixou de nomear, no relatório fiscal, a identidade de cada operação (dados do veículo, fonte pagadora e o efetivo ingresso dos recursos de forma individualizada), contentando-se apenas, como ocorreu com a comissão na intermediação de negócios, em estabelecer presumidamente o percentual de 3% sobre operações que sequer comprovou a efetividade da cobrança, ou seja, o trabalho fiscal limitou-se a estabelecer presunção sobre presunção.(grifamos)

Em suma, como a fiscalização não logrou identificar individualmente as operações para distinguir uma das outras, todos os valores, declarados ou não pela Impugnante, se prestam perfeitamente para justificar os depósitos bancários, vez que, segundo a regra geral, toda renda circula pelo meio bancário.

Desta forma, a apuração correta, para fins de constituição do crédito tributário ora em discussão, deveria ter sido feita, no mínimo, com a redução dos valores declarados pela Impugnante, depois de unificadas as presunções (simples e legais), deduzindo-se umas das outras.

E não poderia ser diferente, pois as matérias apuradas por aferição indireta, descritas nas alíneas C.1.1, C.1.2, C.3 e C.4, são apenas provas indiciárias da presunção legal descrita na alínea C.2 do relatório acostado às folhas 1.125 à 1.137.

Não bastasse tudo isto, verifica-se superposição de créditos tributários e penalidades na medida em que o auditor autuou presumidamente a comissão no percentual de 3% e, adicionalmente, omissão de rendimentos com base nas informações extraídas das declarações apresentadas ao fisco municipal (folha 1137).

3.2.2- Da impossibilidade de arbitramento do lucro e Da incompatibilidade de se apurar omissão de receita e arbitramento de lucros concomitantemente

Quanto ao arbitramento, ao que consta dos autos, a auditoria fiscal desconsiderou o Livro Caixa em razão do mesmo evidenciar somente os registros bancários, sem pormenorizar, via histórico, a natureza dos lançamentos.

Em casos dessa natureza, a providência que impõe ao fisco seria intimar o contribuinte acerca da deficiência de sua escrituração e conceder-lhe prazo razoável para nova elaboração ou complementação, o que de fato não ocorreu.

Todavia, as deliberações a cargo do agente fiscal foram totalmente incompatíveis com a desclassificação de escrituração contábil ou fiscal, daí

por que o lançamento deve ser cancelado na sua totalidade, sob pena de inobservar o princípio da verdade material, o contraditório e a ampla defesa.

.....
É importante assinalar que o agente fiscal, além de arbitrar o lucro da Impugnante com suporte em irregularidade na escrituração do Livro Caixa, presumiu receita bruta com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 e, ainda, as supostas comissões não declaradas ou declaradas a maior ao fisco municipal.

Ab initio, defronta-se com incompatibilidade insuperável, pois se a razão do arbitramento do lucro decorreu de ausência ou deficiência da escrita, não podem, em relação ao mesmo período, ser adicionados à receita bruta da Impugnante os depósitos sem a comprovação da origem e demais omissões não contabilizadas, isto é, ou se aceita a escrita e acresce determinadas omissões, ou se arbitra o lucro e considera a receita declarada pelo sujeito passivo como única base tributável.

3.2.3 - Da necessidade da comprovação do nexo de causalidade entre os depósitos bancários e a suposta omissão de rendimentos e Da inexistência de depósito sem comprovação de origem

Conforme dito alhures, o lançamento em tela foi levado a efeito com base em presunção legal, nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, sendo que a autoridade Autuante não logrou comprovar o nexo de causalidade entre os depósitos bancários e eventual omissão de receita.

A despeito do entendimento equivocado que tem se dado ao supracitado dispositivo, imperioso se faz esclarecer que o patrimônio do contribuinte pode sofrer tanto diminuição (decrécimo) quanto aumento (acrécimo). Neste último caso, o seu patrimônio só poderá ser considerado acrescido se houver a comprovação de ingresso de riqueza nova, e as movimentações bancárias, por si só, não são suficientes para comprovar ingresso dessa mesma riqueza, podendo, em última análise, apenas representar indício (presunção simples) de sonegação fiscal.

Assim, para que se proceda à lavratura do auto de infração, mesmo com fundamento no art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, é necessário que se comprove o nexo de causalidade entre os depósitos bancários e o correspondente acréscimo patrimonial.

.....
A presunção legal de que cuida o art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, com as limitações deduzidas no item anterior, somente tem lugar quando o contribuinte, instado a se manifestar, deixa de prestar os esclarecimentos acompanhados das respectivas provas.

In casu, todos os esclarecimentos foram prestados a contento, mediante o oferecimento de documentação hábil e idônea, tal como consta dos autos (folhas 7/402; 406/550; 564/637; 648/653; 661/983; 993/993; 1105/1113).
(grifo nosso)

Ocorre que o tipo de prova exigida pela Autuante revela-se impossível de ser cumprida, eis que totalmente inadequada e absurda, especialmente porque

calibrou sua exigência em desconformidade com o que ordinariamente ocorre.

Porém, mesmo diante de situação adversa, a Impugnante fez prova de todos os depósitos mediante documentação hábil e idônea, sendo que a glosa fiscal se deu por razões injustificáveis, conforme se denota da motivação constante das folhas 986/990.

Porém, mesmo diante de situação adversa, a Impugnante fez prova de todos os depósitos mediante documentação hábil e idônea, sendo que a glosa fiscal se deu por razões injustificáveis, conforme se denota da motivação constante das folhas 986/990.

A título de exemplo, cita-se os depósitos efetuados pelo Sr. Josué Anunciado, nos valores de R\$ 108.000,00, R\$ 100.000,00 e R\$ 146.000,00, descritos no Termo de Constatação acostado aos autos, pg. 984, a Impugnante comprovou, mediante contrato de empréstimo, tratar-se de mútuo. No entanto, para sua surpresa, a Autuante desconsiderou a comprovação sob a seguinte motivação: (grifamos)

Os contratos apresentados carecem de qualquer eficácia perante terceiros, por apresentarem vício de forma, ou seja, não foram registrados nos cartórios de títulos e documentos, sendo, portanto ineficazes perante terceiros, na forma do art. 221 do Código Civil. (grifamos)

.....
O abrigo protetivo, conferido pelo registro público do contrato, interessa unicamente ao credor, pois que somente ele pode ser prejudicado por não ter dado publicidade ao seu direito, demarcando território, no sentido de salvaguardar seus interesses contra terceiros. Quanto ao devedor, o registro público é desnecessário e sem nenhuma utilidade, pois não justifica ele buscar proteção contra si mesmo.

De outra parte, cumpre suscitar que, diferentemente do afirmado pela Autuante, o sistema jurídico brasileiro fundamenta-se na liberdade de forma para a contratação dos negócios jurídicos, salvo quando a lei exigir solenidade especial.

Noutros falares, a regra geral é de que inexistente obrigatoriedade de forma para a contratação, mas sim a voluntariedade para que exista o negócio jurídico. Basta, porquanto, a vontade do agente e, por óbvio, a exteriorização desta mesma vontade, seja verbalmente, por sinais, tacitamente, ou ainda por escrito. Isto, aliás, é o que a boa doutrina denomina de "princípio da liberdade das formas", onde o agente não está adstrito à solenidade especial para validade do ato ou do negócio jurídico.

Ora, para validade do negócio jurídico, segundo dispõe o art. 104 do Código Civil, basta agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável e, por fim, forma prescrita ou não defesa em lei.

Demais disso, o art. 107 do mesmo diploma legal (CC) é de clareza meridiana ao dispor que a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente exigir.

Assim, por exemplo, o mútuo, cuja origem repousa nas vetustas raízes do direito privado, não exige forma especial para sua efetivação, já que o novel

Código Civil Brasileiro, em seu art. 586 e ss., não exige qualquer solenidade para o seu aperfeiçoamento.

Sendo assim, a exigência de registro público em contratos de mútuos, além de ser abusiva, é uma verdadeira afronta ao que determina o art. 110 do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Desse modo, como o mútuo, enquanto espécie do gênero empréstimo, está expresso implicitamente na Constituição Federal, no seu art. 153, não pode a Autuante, que tem atividade plenamente vinculada, modificar a definição e o alcance que foi dado a tal instituto pelo direito privado, a fim de saciar a ânsia arrecadatória do Fisco.

Isto posto, há se concluir, pois, que os documentos colacionados aos autos são hábeis e idôneos para comprovar a origem dos valores indicados pelo nobre fiscal, a não ser, é claro, que este comprove, de forma cabal e irrefutável, que tais documentos não possuam essa qualidade (idoneidade), o que, aliás, não foi feito.

Deste feito, submete a essa DRJ todos os documentos apresentados durante a ação fiscal, que se encontram acostados aos autos, cujas folhas foram indicadas no início deste tópico, para fins de comprovação da origem dos depósitos bancários considerados pela fiscalização como sendo omissão de receita.

3.2.4 - Não cabe a qualificação da multa quando vinculada a tributo lançado com base em presunção

O lançamento fiscal com suporte em presunção simples ou legal, inclusive nos casos previstos no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, não pode dar azo a aplicação de multa qualificada, pois como já se manifestou a Secretaria da Receita Federal, das matérias presumidas não se extrai certeza quanto ao agir do contribuinte, especialmente se eventual omissão decorreu de erro de procedimento ou de controle, daí por que a recomendação é que sequer se promova a representação fiscal para fins penais, veja trecho do r. Parecer-Nota Cofis/GAB/2005/00142):

.....
Verifica-se da leitura do judicioso parecer que o lançamento amparado por presunção legal não oferece elementos seguros sobre o agir do contribuinte, posto que em casos dessa natureza não há o necessário aprofundamento da investigação para identificar os elementos subjetivos a que alude o art. 71 da Lei n.º 4.503/64 e art. 44, inciso I, §1º, da Lei n.º 9.430/96, qual seja, a atuação reiterada e consciente dirigida à supressão ou redução de tributos.

Esse tipo de conduta demonstra a forma pela qual foi pautada a ação fiscal que culminou com o lançamento objeto deste processo. No entanto, as informações que lastreio o presente feito dão conta de que todas as atuações decorreram de meras presunções ou ilações.

Destarte, ante a ausência de provas que demonstre o elemento volitivo do agente, dirigido à sonegação fiscal, a multa qualificada deve totalmente afastada.

3.3 - Do Pedido

(I) seja recebida e conhecida a presente Impugnação, por atender os pressupostos legais; e, pelas razões fáticas e jurídicas apresentadas,

(II) seja julgado nulo e/ou improcedente o crédito tributário veiculado nos autos de infração ora fustigados.

Caso, porém, mantido o lançamento em discussão, ou parte dele, que seja afastada a incidência da multa qualificada, pelas razões alinhavadas quanto à matéria.

3.4 - Na defesa foi mencionado julgados Administrativos e Judiciais.

4 - Dos Precedentes

Em 14 de agosto de 2013, a 1ª Turma da DRJ/BEL julgou procedente a Impugnação, conforme **Acórdão n.º 01-26.865** (fl. 1.225/1.236), e decidiu:

nulidade do lançamento por vício material em virtude de cerceamento do direito de defesa, materializado na "não devolução" das provas em que a fiscalização se fundamentou para efetuar o lançamento.

O Acórdão foi submetido ao **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Recuso de Ofício)**, por força de recurso necessário, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF n.º 3, de 3 de janeiro de 2008.

Em 22 de outubro de 2014, a 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, através do **Acórdão n.º 1201-001.110**, deu provimento ao Recurso de Ofício (fl. 1.256/1.271) e Decidiu:

NÃO DEVOUÇÃO DE DOCUMENTOS AO CONTRIBUINTE. EXISTÊNCIA DE CÓPIAS DIGITAIS NOS AUTOS. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Demonstrado que os documentos não devolvidos ao Contribuinte, ao término da fiscalização, foram digitalizados e acostados aos autos, não se caracteriza o cerceamento de defesa nem tampouco se vislumbra a nulidade dos lançamentos, sendo possível a análise do mérito pelas autoridades julgadoras.

E determinou:

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso de Ofício e, no mérito, voto por DAR-LHE provimento, para declarar a nulidade da decisão de primeira instância e determinar que a Delegacia de Julgamento competente se pronuncie sobre as demais questões suscitadas pela defesa, prolatando nova decisão. (grifamos)

3. A DRJ julgou pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da Impugnação da Contribuinte, nos seguintes termos da Ementa (fls. **1.288-1.654**).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões judiciais, com efeito *inter partes*, não podem ser aplicadas a outros casos.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial. A obtenção de informações junto às instituições financeiras, por parte da administração tributária, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais por dever de ofício.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações são caracterizados como omissão de receitas.

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

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - CABIMENTO

Sujeita-se ao arbitramento o contribuinte que apresentar a escrituração a que estiver obrigado com erros e deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A qualificação da multa de ofício requer a comprovação da ocorrência do dolo para fins de enquadramento como evidente intuito de fraude, situação inexistente no caso em tela.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4. Em suma, o Órgão julgador, por meio do voto vencedor, entendeu que não haveria motivo para se qualificar a multa, por se tratar de presunção. Assim, a multa de ofício foi reduzida de 150% para 75%.

5. Quanto aos demais assuntos, entendeu a DRJ que sobre as decisões administrativas e judiciais trazidas, não há vinculação da DRJ, portanto, tem o Órgão julgador liberdade para decidir de maneira diversa. Quanto à alegação de nulidade pela quebra do sigilo bancário, não houve a ocorrência dos pressupostos do art. 10 e 59 do Dec. 70.235/72, portanto, não houve nulidade. Houve ainda o abatimento dos valores declarados pela Contribuinte dos valores encontrados a título de depósitos bancários de origem não comprovada. Ademais, a legislação autoriza a captação de informações bancárias, nos termos procedidos.

6. O cerceamento de defesa foi analisado na Decisão do CARF, de n.º 1201-001.110, às fls. **1.256-1.271**.

7. No mérito, o arbitramento do lucro foi adequado, com base na legislação, por se tratar de uma metodologia, diante de ausência de elementos dos lançamentos contábeis, que consolida a escrita contábil.

8. Em relação à presunção de omissão de receitas depósitos bancários de origem não comprovada e das demais infrações, foi comprovada a disponibilidade econômica e o acréscimo patrimonial decorrente de depósitos bancários, nos termos da legislação. Ainda de acordo com esta, tem o contribuinte o ônus de comprovar de acordo com os arts. 333 e 334 do CPC (aplicável à época), o que não foi feito pela Interessada. Assim, foi correta a tributação. Constataram ainda os julgadores que a própria Contribuinte em seus contratos cobrava 3% de comissão. Por fim, é aplicável a tributação reflexa à CSLL, PIS e COFINS.

9. O dispositivo aprovado para o Acórdão foi elaborado nos seguintes termos (fl. **1.289**):

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por **maioria** de votos, considerar **procedente em parte a impugnação**, reduzindo a multa de 150% para 75%.

Vencido o Relator Grigorio Hertton Alves Guimarães em relação à **qualificação da multa**.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Encaminhe-se à Delegacia de origem para DAR CIÊNCIA ao Contribuinte sobre o resultado do presente julgamento.

II. Recurso Voluntário

10. Em face da decisão da DRJ, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, em suma, o seguinte: **a)** nulidade do lançamento por ausência de cientificação quanto às alterações no Mandado de Procedimento Fiscal. O mandado sofreu alterações substanciais ao longo do procedimento de fiscalização. De acordo com a Portaria RFB

nº 3.014/11, o contribuinte deve ser cientificado das alterações ocorridas no MPF, o que não houve e acarretou a nulidade; **b)** impossibilidade de lançamentos simultâneos sobre a mesma matéria; **c)** impropriedade da autuação em razão da comprovação da origem dos depósitos durante o procedimento de fiscalização; **d)** inexistência de depósito sem comprovação de origem; **f)** incompatibilidade de se apurar omissão de receita e arbitramento de lucros concomitantemente; **g)** necessidade da comprovação do nexo de causalidade entre os depósitos bancários e a suposta omissão de rendimentos; **h)** impossibilidade de arbitramento do lucro; **i)** indevida inclusão de ICMS e ISS na receita bruta apurada pela fiscalização; **j)** não incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício. Ao final, requer seja recebido o Recurso, com o consequente cancelamento dos AIs. Subsidiariamente requer seja afastada a SELIC sobre a multa de ofício.

11. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

III. Apenso

12. Em apenso aos presentes Autos estão os de nº **10120.720800/2013-61**, que tratam de representação fiscal para fins penais, não contendo questionamento dirigido ao CARF.

13. É o relatório.

Voto

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

IV. Tempestividade e admissibilidade

14. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **1.346 – 28/03/16**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **1.347 – 20/04/16**), conclui-se que este é tempestivo.

15. Quanto à admissibilidade, deve ser feito exame específico.

16. Dentre outros, a Recorrente aborda em sua defesa três temas que devem ser citados aqui. São eles os relativos aos tópicos 2.1, 2.8 e 2.9 do Recurso Voluntário, que tratam respectivamente de alterações no Mandado de Procedimento Fiscal, da indevida inclusão do ICMS e do ISS na receita bruta e da incidência da SELIC.

17. O fato é que os questionamentos sobre estes três temas foram feitos apenas em sede recursal e o art. 17 do Dec. 70.235/72 prevê que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ocorrendo, portanto, a preclusão em relação a tais matérias. Por mais que no caso da inclusão do ICMS e do ISS, tenha havido decisão judicial favorável aos contribuintes há não muito tempo, o levantamento da questão se deu antes da decisão do Judiciário e, como dito, apenas no Recurso Voluntário. Assim, não devem ser tais alegações conhecidas.

V. Premissas para os demais temas

18. Quanto aos demais argumentos da Recorrente, devem ser estabelecidas premissas para sua análise, uma vez que há peculiaridades em relação a elas.

19. O tópico 2.3 do RV - “Da improcedência da autuação em razão da comprovação da origem dos depósitos durante o procedimento de fiscalização” – também não foi alegado propriamente na Impugnação, senão parte de seu conteúdo. Por se tratar de alegação de comprovação, portanto, matéria de prova, ele será analisado, com base no Princípio da Verdade Material. O tópico 2.6, que trata da “necessidade da comprovação do nexo de causalidade entre os depósitos bancários e a suposta omissão de rendimentos”, que também cuida de comprovação, será examinado em conjunto com o primeiro tópico citado.

20. Os tópicos 2.2, 2.4, 2.5 e 2.7 do RV, os quais possuem respectivamente os seguintes títulos: a impossibilidade de lançamentos simultâneos sobre a mesma matéria, da inexistência de depósito sem comprovação de origem, da incompatibilidade de se apurar omissão de receita e arbitramento de lucros concomitantemente e da impossibilidade de arbitramento do lucro, foram transcritos, praticamente *ipsis litteris*, da Impugnação. Tal situação justificaria a aplicação do art. 57, § 3º do RICARF, contudo, entende-se ser o caso de fazer análise das afirmações, no lugar de transcrever a decisão da DRJ. Contudo, o exame será feito de forma sucinta e objetiva, uma vez que não há dialeticidade entre os tópicos citados do Recurso e a Decisão recorrida.

VI. Comprovação da origem dos depósitos e nexo de causalidade entre depósitos e suposta omissão de rendimentos

21. A Recorrente afirma que, no curso do processo, apresentou vários documentos que comprovam cabalmente a origem de diversos recursos. Cita páginas dos Autos em que haveria a comprovação (fl. **1.364**), as mesmas indicadas na Impugnação (fl. **1.179**).

2.3.1. Conforme se verifica dos autos, a Recorrente apresentou, ainda no curso do procedimento de fiscalização, vários documentos que comprovam cabalmente a origem de diversos recursos depositados nas contas correntes dela, notadamente às folhas 7/402, 406/559, 565/634, 648/653, 665/983, 993/997 e 1006/1013.

22. Havendo a comprovação da origem, nos termos da legislação, então não pode ser mantida a penalidade, alega a Interessada. Não há de se confundir origem com causa da operação. Houve equívoco por parte da fiscalização, uma vez que não observou o art. 42, § 2º da Lei 9.430/96. Cita jurisprudência.

23. Afirma ainda a Recorrente que não houve nexo de causalidade entre os valores creditados nas contas e a suposta ocultação de renda. Houve apenas presunção, sendo necessária a comprovação por parte do fisco da existência de acréscimo patrimonial.

24. É certo que a omissão de receita é uma matéria que carece de maior aprofundamento científico, de forma a esclarecer e verificar sua aplicação ou não a casos tão diversos como os vistos neste Conselho. Entretanto, no caso em comento, percebe-se que a Recorrente, em alguns casos alegados, apenas demonstrou quem fez o depósito e não por qual motivo. Tome-se como exemplo os documentos constantes às fls. **565/634**. À fl. **565**, a Recorrente afirma que teria elaborado contrato de empréstimo, sendo que às fls. **633-634** estaria o referido contrato. Contudo, ao se verificar o instrumento de contrato, consta apenas que está havendo antecipação de valores, com garantia, sem mencionar o mútuo (fl. **633**).

DO OBJETO

Cláusula 1ª. O presente contrato tem como objeto a antecipação de valores pela ANTECIPANTE, via depósito bancarêo na conta corrente da ANTECIPADA.

25. Ademais, há apenas fotocópia autenticada do contrato. Todo o conjunto não aparenta trazer verossimilhança às alegações trazidas pela Recorrente. Ou seja, a documentação sequer serve para comprovação da origem dos valores.

26. Sobre o nexo de causalidade e demonstração do acréscimo patrimonial, o art. 42 da Lei 9.430/96 prevê que a existência de depósitos de origem não comprovada caracteriza a referida omissão. Assim, havendo depósitos com estas características, a lei define que eles se constituem como omissão de receita. Não há previsão de que a Receita precisa comprovar acréscimo patrimonial, pelo contrário, há a inversão do ônus da prova. O contribuinte é quem precisa explicar sobre o depósito. Tal entendimento é confirmado pelo STJ (g.n.).

TRIBUTÁRIO. IRPF. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. INDEFERIMENTO DE COMPLEMENTAÇÃO DE PERÍCIA. NÃO OCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REGULARIDADE DA INTIMAÇÃO. DECRETO N. 70.235/1972. REGULARIDADE DA CDA. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADOS. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 42 DA LEI N 9.430/1996 VIGÊNCIA. CONSTITUCIONALIDADE ATESTADA PELO STF. TRANSFERÊNCIA DE DADOS SUJEITOS A SIGILO AO FISCO. RESERVA DE JURISDIÇÃO. CONTROVÉRSIA DECIDIDA COM FUNDAMENTO EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. MULTA APLICADA NO PATAMAR DE 225%. FUNDAMENTO LEGAL. ART. 44, I, §§ 1º E 2º, DA LEI N. 9.430/1996. ENQUADRAMENTO LEGAL DA CONDUTA. SÚMULA N. 7/STJ.

[...]

A toda evidência, essa prerrogativa não afasta a presunção legal constante no art. 42 da Lei n. 9.430/96 de que, tendo conhecimento, o fisco, acerca da existência de depósitos de origem não identificada, considere omissão de receita o valor creditado em conta corrente de titularidade do contribuinte que, regularmente intimado nos termos da legislação, não comprove a origem dos recursos.

VII - Ademais, em reforço argumentativo, a constitucionalidade do citado art. 42 foi recentemente afirmada pelo Supremo Tribunal Federal que, em repercussão geral, assentou que "o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos", bem como que "a omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor", concluindo que "é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi

comprovada pelo titular". (RE n. 855.649, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 03/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-091 DIVULG 12-05-2021 PUBLIC 13-05-2021).

[...]

XII - Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido, nos termos da fundamentação.

(REsp n. 1.825.390/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 8/11/2022, DJe de 14/11/2022.)

27. Isto posto, não devem ser tais argumentos da Recorrente procedentes. Este tópico do Acórdão também engloba o tópico 2.4 do Recurso Voluntário, pois ele trata de questão relativa à comprovação da origem dos depósitos.

VII. Lançamentos simultâneos, incompatibilidade de omissão de receita e arbitramento e impossibilidade de arbitramento

28. A Recorrente alega que a Auditora fiscal desconsiderou o Livro Caixa sob alegação de que ele traria apenas registros bancários. Deveria o fisco ter intimado a Recorrente, concedendo-lhe prazo para nova elaboração ou complementação da escrituração.

29. Não há fundamento legal para tal afirmação da Contribuinte. A escrituração contábil deve ser elaborada na medida em que os fatos ocorrerem, de forma que a fiscalização possa examinar o desenvolvimento comercial, em sentido amplo, do fiscalizado. O arbitramento ocorreu de forma adequada e de acordo com a legislação.

30. Sobre a alegação da Interessada, de que não poderia haver lançamentos simultâneos. Não se vislumbra qualquer irregularidade na atuação da Autoridade fiscal. Ela aplicou a legislação sobre os fatos. Ou seja, deve haver tributação por meio do IRPJ, IRRF, CSLL, PIS, Cofins, quando os fatos descritos na legislação para estes tributos forem realizados. Assim, deve a argumentação ser rechaçada.

31. Sobre a possibilidade da aplicação de arbitramento e de omissão de receitas simultaneamente, elas ocorrem quando há a previsão na legislação, não havendo também qualquer problema, desde que observadas as delimitações normativas.

32. Do exposto, verifica-se que as alegações não merecem prosperar.

VIII. Conclusão

33. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, para NEGAR-LHE PROVIMENTO, de forma a manter o Acórdão da DRJ pelos argumentos acima.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

