



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

**Processo n°** 10215.720633/2009-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-003.487 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2019  
**Matéria** DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARBITRAMENTO  
**Recorrente** LIRA E LIRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005, 2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IRREGULARIDADE. NULIDADE. INCORRÊNCIA.

O MPF Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial. Havendo procedimento de ofício instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário, mas tão somente sua transferência para o Fisco.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza lançar o imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada como receita omitida.

PAGAMENTO DE PARCELAS DO SIMPLES. ERRO NA APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA SUJEITA AO ARBITRAMENTO.

Em não tendo considerado na receita bruta omitida também os valores já declarados pelo contribuinte, e considerados no pagamento das parcelas devidas ao Simples, se faz premente o seu decote, sob pena de se submeter o contribuinte à dois regimes tributários antagônicos dentro de um mesmo período de apuração.

DECORRÊNCIAS. CSLL - PIS - COFINS. Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para deduzir da autuação os valores recolhidos a título do Simples Federal, vencida a conselheira Maria Lúcia Miceli (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Maria Lúcia Miceli - Relatora.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregorio, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

## Relatório

Trata o presente processo de autos de infração para constituição de créditos tributários de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ - fl. 109), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS - fl. 120), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS - fl. 131) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL - fl. 142), por fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2005 e 2006.

O lançamento decorre de presunção de omissão de receitas caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 149/163), que é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

O procedimento fiscal abarcou os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, quando então a autuada era optante do SIMPLES Federal. Assim, para o ano-calendário de 2004, além do lançamento com apuração dos créditos tributários pela sistemática do SIMPLES, também foi expedido o Ato Declaratório Executivo nº 4, de 23/03/2009, fls. 88, excluindo a autuada do SIMPLES a partir do ano-calendário de 2005. O lançamento e o ADE são objeto do processo administrativo nº 10215.720046/2009-23.

Em função da exclusão da sistemática do SIMPLES, para os anos-calendário de 2005 e 2006, objeto do presente processo, o lucro foi arbitrado, tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte era imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas enumerados no Termo de Verificação Fiscal.

Enquadramento Legal: artigo 42 da Lei nº 9.430/96 e artigo 530, inciso II do RIR/99.

A 1ª Turma da DRJ em Belém/PA analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 01-26.575, de 26/06/2013 (fls. 512/544), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. São improficuos 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.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA. DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO - CIÊNCIA - O MPF Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reavaliação de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO VEDADA. ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO. A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário. As alegações de inconstitucionalidade ou de ilegalidade somente são apreciadas nos julgamentos administrativos quando houver expressa autorização.*

*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, a par de amparada legalmente, 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.*

*MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. É inaplicável o conceito de confisco e de ofensa à capacidade contributiva em relação à*

*aplicação da multa de ofício, que não se reveste do caráter de tributo.*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.*

*PRECLUSÃO PROBATÓRIA. O prazo para apresentação da impugnação é de trinta dias contados da ciência do lançamento. A apresentação extemporânea de novos argumentos e/ou provas por parte do sujeito passivo deve estar fundamentada na força maior ou na superveniência de fato ou direito.*

*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.*

Ciente da decisão de primeira instância em 28/10/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 552, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 14/11/2013 conforme carimbo de recepção à folha 553, com as seguintes alegações:

- preliminar de nulidade da autuação em razão da perempção do Mandado de Procedimento Fiscal.

- quanto ao mérito, afirma que a movimentação bancária, não reflete a realidade do faturamento da empresa contribuinte, pelas seguintes razões:

a) Os valores monetários apenas passaram pela conta;

b) Não havia a exigência de vinculação de movimento bancária para casamento de operações comerciais e ou civis, motivo pelo qual a utilizou para outro fins, inclusive cedendo a conta para terceiros, sendo prática comum na cidade em que está localizada a recorrente.

c) Em razão da atividade principal ser compra e venda é que ocorreram o volume maior de circulação financeira na conta bancária pessoa física do contribuinte, sem qualquer relação com rendimentos e ou ganhos de capital pessoa jurídica e física.

d) E conforme se corrobora com as respectivas declarações e documentos fiscais e contábeis apresentados pelo Contador da empresa ora Impugnante (LIRA & LIRA LTDA EPP) referente aos anos de 2005 e 2006, os valores tributados mês a mês e progressivamente pelo Auditor, esses valores não foram mantidos nas contas bancárias da autuada, como dito apenas circulou pelas contas, sendo que o artigo 42 da Lei 9.43096 é bem claro em que há a necessidade de manutenção desses valores na conta bancária, o que não ocorreu.

e) O faturamento correto e verdadeiro da recorrente é o apresentado pela documentação fiscal entregue.

f) a simples circulação das contas correntes da pessoa jurídica jamais refletirá o verdadeiro faturamento da mesma, sendo absurda autuação pela movimentação bancária.

g) É comum a auditoria fiscal, autuar as empresas pelo movimento das notas de compras e vendas, que porventura não foram escrituradas, fazendo o arbitramento do imposto e demais contribuições, mas não tributar o inexistente.

- é flagrante o equívoco na interpretação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, conforme ementa de decisão judicial transcrita.

- o agente fiscal não pode valer-se de presunções, ficções ou indícios para suprir lacunas de auto de infração lavrado com base em extratos e/ou depósitos bancários, por força do princípio da segurança jurídica, pois as mencionadas técnicas (presunções e indícios) só pode ocorrer de norma jurídica expressa.

- depósitos bancários são apenas indícios, mas não são em si mesmo, exigíveis em hipóteses de incidência, para efeito de imposto de renda, posto que o fato gerador deve oferecer consistência suficiente em ordem a afastar a conjectura ou simples presunção.

- incumbe a Fazenda o ônus de comprovar o fato gerador, o que não está demonstrado nos autos, conforme determina o artigo 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, afrontando o princípio da legalidade.

- o art. 42 da lei no. 9.430/96 autorizou o lançamento com base em depósitos bancários, desde que haja identificação dos depósitos ou autorização judicial, além da necessidade da manutenção dos valores em investimentos e ou depósitos, e não apenas circulação, e isto não foi demonstrado pela autoridade lançadora, pois valeu-se da presunção.

- na área judicial, consoante a **Súmula no 182**, do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR, restou averbado ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

- a presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96 colide com as diretrizes do processo de criação das presunções, legais, pois a experiência haurida com os casos anteriores evidenciou que entre esses dois fatos não havia nexos causal, vale dizer, constatou-se não haver liame absoluto entre os depósitos/ transferência bancários e o rendimento supostamente omitido.

- a RMF - Requisição de Movimentação Bancária foi encaminhada diretamente ao contribuinte, causando a quebra do sigilo bancário sem autorização judicial.

- verifica-se que a autoridade administrativa solicita: extratos de todas as contas bancárias; documento hábil e idôneo que comprove a origem dos recursos depositados na conta corrente do impugnante, enfim, um verdadeiro bombardeio a sua vida privada e intimidade consagrada na Constituição federal, sem autorização judicial, subsidiando o MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL com base na CPMF, sendo mais um motivo para a nulidade do lançamento.

- aduz que os direitos e garantias individuais não são ilimitados, mormente quando conflitarem entre si, devendo-se observar o princípio da concordância prática ou da harmonização.

- o interesse público não pode ser confundido com o interesse da Fazenda Pública, a ponto de violar a garantia à liberdade, intimidade e à vida privada, assim como violar a garantia ao sigilo de dados, todos previstos na Constituição Federal, artigo 5º.

- o direito individual ao sigilo de dados reservados de vida financeira e bancária das pessoas nem sempre pode se opor ao interesse público, mas sua quebra só pode advir de determinação judicial.

- a obtenção direta de informações bancárias viola artigo 145, § 1º da CF/88, já que o citado dispositivo autoriza o agente fiscal a tomar conhecimento de dados sigilosos, mas devem ser respeitados os direitos individuais e nos termos da lei.

- alega que os efeitos da exclusão do SIMPLES somente poderiam ser a partir de março de 2009, quando da ciência do ADE, por ser direito adquirido e garantia constitucional assegurado, mantendo-se, portanto, na sistemática nos anos de 2005 e 2006.

- as leis tributárias devem sempre dispor para o futuro, não podendo alterar e sobrepor a lei maior, portanto, os fatos estão seguros e garantidos; deve-se aplicar o fundamento constitucional e penal da irretroatividade da lei, mantendo a recorrente no Simples Nacional.

- a recorrente recolheu e apresentou a declaração pelo SIMPLES nos anos, expressando sua vontade de permanecer na sistemática, não cabendo exclusão retroativa nos termos do Parecer COSIT nº 60 e Ato Declaratório SRF nº 16, de 02/10/2002.

- a multa de ofício é ilegal, com efeito de confisco, vedado pela CF/88.

- é necessário que sejam excluídos da base de cálculo do lançamento os valores da receita bruta informada na declaração do SIMPLES, sob pena de ocorrer bi-tributação.

- alega, ainda, que o auditor fiscal deve promover o aproveitamento das custas na aquisição de mercadorias para depois promover o arbitramento do IRPJ, porque as operações não incidem sobre as operações de combustíveis, devendo ser decretada a nulidade do auto de infração.

- não concorda com a alegação da decisão recorrida quanto à matéria não impugnada com relação ao arbitramento.

- alega que toda a tese da impugnação trata do arbitramento do lucro, feito exclusivamente com base na "movimentação bancária" sem qualquer comprovação de renda ou faturamento, desconsiderando os pagamentos, mas apenas arbitrando pela soma anual da movimentação bancária.

- a recorrente apresentou robusta prova documental, razões fáticas e jurídicas, teses e jurisprudência, bem como diversos documentos, que não foram apreciados pela DRJ de Belém.

- a escrituração fiscal e recolhimentos foram efetuados regularmente e apresentados na defesa/impugnação.

- ante as robustas provas documentais carreadas aos autos do Processo Administrativo 10215.720.001/2008-78, comprovando a regular escritura fiscal e recolhimento dos encargos tributários e que foram todos processados pelo regime de "lucro presumido".

- o não acolhimento da impugnação e ou não acolhimento do presente recurso voluntário para chamar o processo a ordem e analisar as robustas provas produzidas e carreadas aos autos pela contribuinte Recorrente, este egrégio CARF, estará ferindo frontalmente os Princípios e Garantias Constitucionais Pátrias

Na sessão do dia 23 de setembro de 2014, este colegiado converteu o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 1302-000.336, da lavra do i. Conselheiro Waldir Veiga Rocha, do qual extraio os seguintes trechos:

*É que o presente processo cuida da constituição de créditos tributários por fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2005 e 2006. A exigência se fez com base nas normas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo sistema simplificado de pagamentos (SIMPLES), instituído pela Lei nº 9.317/1996.*

*No entanto, até o ano-calendário 2004, o contribuinte era tributado pelo sistema simplificado. Durante a fiscalização, foram apuradas omissões de receitas também no ano de 2004, pelo que foram lavrados autos de infração para constituição dos créditos tributários correspondentes. Ainda, diante da constatação de que as receitas omitidas, somadas às declaradas, excediam o limite para permanência no SIMPLES, foi publicado o Ato Declaratório Executivo nº 4, de 23/03/2009 (fl. 88), mediante o qual o contribuinte foi excluído do SIMPLES a partir de 01/01/2005. Tanto os lançamentos referentes ao ano-calendário 2004 quanto o ADE são objeto do processo administrativo nº 10215.720046/2009-23.*

*(...)*

*A exclusão do SIMPLES a partir de 01/01/2005 é matéria prejudicial à decisão que se há de tomar neste processo, acerca do exigências de tributos nos anos subsequentes.*

*Um segundo motivo que impede o julgamento, neste momento, é a alegação da recorrente de que teria efetuado pagamentos na sistemática do SIMPLES, nos meses dos anos-calendário 2005 e 2006. Existem indícios nesse sentido, a saber, a existência da declaração de valores a pagar nas DSPJ (fls. 236/247 e 254/265), mas não encontro nos autos evidência segura de que os valores tenham sido efetivamente recolhidos.*

*Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que os autos sejam encaminhados à Unidade Preparadora, que deverá adotar as seguintes providências:*

*I - Consultar os sistemas de processamento de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e elaborar relação dos valores efetivamente pagos pelo contribuinte, referentes ao SIMPLES, das competências dos meses dos anos-calendário*

2005 e 2006, caso existentes tais pagamentos. Fazer acostar aos autos documentos comprobatórios.

2 - Aguardar a decisão definitiva na instância administrativa do processo nº 10215.720046/2009-23. Após o trânsito em julgado administrativo, fazer acostar aos presentes autos cópia da decisão definitiva do processo nº 10215.720046/2009-23.

A autoridade fiscal responsável pela diligência elaborou Relatório de fls. 682/684, do qual a recorrente teve ciência em 03/07/2018 (AR fls. 687), mas não apresentou manifestação.

Tendo em vista que o relator da citada resolução não se encontra mais neste colegiado, o processo foi distribuído para minha relatoria, nos termos do artigo 49, § 5º do RICARF.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Maria Lúcia Miceli - Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, e atende aos demais requisitos de admissibilidade. No entanto, quanto às matérias trazidas na peça, é necessário verificar a alegação de que teria contestado o arbitramento do lucro na impugnação, fato negado pela decisão recorrida, conforme voto condutor abaixo transcrito:

### 3.5 – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – ARBITRAMENTO DO LUCRO

*A Impugnante não teceu argumentos de defesa em relação ao ARBITRAMENTO DO LUCRO, logo, consideraremos matéria não Impugnada.*

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o lucro foi arbitrado nos seguintes termos:

*26. Em regra, as pessoas jurídicas deverão sujeitar-se à tributação pelo lucro real, ou, quando seja permitido, opcionalmente, pelo lucro presumido, ou ainda, excepcionalmente, poderá nas hipóteses previstas na lei fiscal, ser adotado o arbitramento dos seus resultados. **Inexiste, no caso do sujeito passivo, a possibilidade de lançamento de ofício com base no lucro presumido, pois essa forma de tributação é opção do contribuinte, conforme art. 26, § 1.º, da Lei nº 9.430, de 1996, e ele não a exerceu. A fl. 100, vê-se que inexistiu pagamento de imposto de renda, no código de receita do lucro presumido, relativo a 2005 ou 2006.***

*Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.*

*§ I . A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.*

**27. Também impossível a apuração do lucro real, vez que a escrita contábil está em desacordo com a legislação comercial e fiscal. Os Livros Diário, às fls. 38/140 do Anexo I, e os Livros Razão não estão encadernados, permitindo a fácil substituição das folhas. Não estão acompanhados de documentação hábil que comprove os fatos nela escriturados. Não foram submetidos à autenticação na Junta Comercial do Pará. E não apresentam a transcrição do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do período de apuração. São as exigências dos artigos 258, 274 e 923 do RIR/99.**

**28. Além de não manter a escrita de acordo com as leis comerciais e fiscais, nem elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, o sujeito passivo deixou de registrar sua movimentação financeira e bancária. Fato grave que, segundo o art. 530, incisos I e II, do RIR/99, implica o arbitramento dos lucros da empresa.**

Em sua impugnação, a atuada traz várias questões de mérito, mas em nenhum momento contesta a forma de apuração dos créditos tributados com o arbitramento do lucro. Não há uma linha sequer na defesa acerca da regularidade da escrita contábil e fiscal que permitisse que o lançamento fosse feito com tributação pelo lucro real. No Termo de Verificação Fiscal, o auditor teceu vários motivos para desqualificar a escrituração, mais especificamente quanto: (i) a falta de encadernação dos Livros Diários, e ausência de registro na Junta Comercial do Pará;(ii) ausência de transcrição do balanço patrimonial e da demonstração dos resultados do período de apuração, (iii) falta de registro na contabilidade de sua movimentação financeira e bancária. Estes fatos levam ao arbitramento do lucro obrigatório nos termos do artigo 530, incisos I e II do RIR/99, *verbis*:

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

*I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

*a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*

*b) determinar o lucro real;*

*(...)*

Apenas nos *PEDIDOS* da impugnação que a impugnante requer que *Seja declarada a regularidade da escrituração mantida pelo Contribuinte, referente aos anos de 2005 e 2006, nos termos do artigo 923 do RIR/99*. Este pedido é **genérico**, sem qualquer outro elemento trazido na defesa que permita inferir que o arbitramento, cujo fundamento legal é o artigo 530 do RIR/99, deveria ser afastado.

Nestes termos, **conheço parcialmente do recurso voluntário**, por concordar com a decisão recorrida quanto à **preclusão para a contestação do arbitramento do lucro**.

*Da preliminar de nulidade - da preempção do Mandado de Procedimento Fiscal e erro na base de cálculo*

A recorrente alega que o MPF 0210200/2008/00239-7 estaria precluso, extinto por decurso de prazo, via de consequência, sem eficácia, nulo *ab initio*.

Não assiste razão à recorrente, pois é entendimento pacificado no CARF que o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da Fiscalização, não implicando em nulidade prevista no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, conforme ementas de Acórdãos a seguir:

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INSTRUMENTAL.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de planejamento, não contaminando a ação fiscal se emitido com eventuais falhas. (Acórdão nº 1201-002.761, de 19/03/2019)*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. EVENTUAL IRREGULARIDADE NÃO ANULA O LANÇAMENTO.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, portanto eventual irregularidade em sua emissão ou prorrogação não constitui motivo suficiente a anular o lançamento. (Acórdão nº 9202-007.528, de 29/01/2019)*

O que vale verificar é se o procedimento fiscal observou os ditames do citado dispositivo, além do artigo 142 do CTN. No presente caso, compulsando os autos, verifica-se que todos os requisitos estão atendidos, pois houve a verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade cabível.

A recorrente ainda alega que houve erro na base de cálculo, pois não foram excluídas as receitas já declaradas, e o auditor fiscal deveria ter aproveitado os custos na aquisição de mercadoria. Estas são questões afetas ao mérito, que serão analisadas posteriormente.

Por todo acima exposto, deixo de acolher a preliminar de nulidade.

*MÉRITO**Da exclusão do Simples Federal.*

Como relatado, o presente processo cuida do lançamento de crédito tributários dos anos-calendário de 2005 e 2006, com apuração pelo lucro arbitrado, e decorre da exclusão da recorrente da sistemática do SIMPLES Federal, por meio do ADE nº 4, de 23/03/2009. A exclusão foi contestada, com a instauração do contencioso administrativo, sendo tratada no processo administrativo nº 10215.720046/2009-23.

Por ser uma prejudicial ao presente lançamento, necessário se faz saber qual o resultado do julgamento, sendo esta questão objeto da Resolução nº 1302-000.336. Notícia a autoridade responsável pela diligência que anexou aos autos o Acórdão nº 1302-002.744, deste colegiado, da lavra do i. Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, de 12 de abril de 2018, relativo ao julgamento do processo nº 10215.720.046/2009-23, com a seguinte ementa relativa ao mérito da exclusão do SIMPLES:

*EXCLUSÃO DO SIMPLES. EXCESSO DE RECEITA.*

*Correto o ato de exclusão do Simples com base em excesso de receita apurado em lançamento julgado na primeira instância.*

Verifica-se que restou definitivamente julgado, na esfera administrativa, a lide quanto à exclusão do SIMPLES, com efeitos a partir do ano-calendário de 2005, sendo negado provimento ao recurso voluntário. Nestes termos, a exclusão do SIMPLES é irreversível, sendo que não cabe neste processo analisar as questões acerca desta matéria.

*Do sigilo bancário*

A defesa alega que houve a quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, ocorrendo violação a diversos princípios constitucionais, e também do artigo 145, § 1º da CF/88.

Esta questão já se encontra pacificada no CARF, no sentido de que a autoridade fiscal tem acesso aos dados bancários sem autorização judicial, conforme ementas a seguir:

*SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.*

*Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial. Havendo procedimento de ofício instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário, mas tão somente sua transferência para o Fisco. (Acórdão nº 1301-003.477, de 20/11/2018)*

*SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE. 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. (Acórdão nº 1401-002.958, de 17/10/20018)*

E, por tratar bem da questão aqui colocada, transcrevo o voto do i. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, no Acórdão nº 1302-002.808, da sessão de 17 de maio de 2018, cujas razões e fundamentos passo a adotar:

*O acesso pelas autoridades administrativas às informações bancárias dos contribuintes tem fundamento na própria Constituição Federal:*

*Art. 145...*

*§ 1º Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

*E o CTN, com status de lei complementar, assim já previa, in verbis:*

*Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:*

*(...)*

*II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;*

*A LC nº 105, de 10 de janeiro de 2001, veio regular, com mais detalhes, a solicitação de informações às instituições financeiras, assim determinando:*

*Art.1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

*(...)*

*§3º Não constitui violação do dever de sigilo: (...)*

*VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.*

(...)

*Art.5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.*

(...)

*§2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.*

(...)

*§4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.*

*§5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.*

*Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.*

*Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.*

*Na sequência foram editados a Lei nº 10.174, de 2001 e o Decreto nº 3.724, de 2001, que vieram regrar com mais precisão a obtenção de dados, compondo o cenário jurídico no qual a autoridade fiscal está autorizada, nos casos previstos, a requisitar informações bancárias dos contribuintes fiscalizados.*

*Imprópria, assim, a tentativa de vincular esta atividade tão-só ao Poder Judiciário, sob o argumento de que somente este atua com a razoabilidade necessária à garantia do direito fundamental à intimidade ou à inviolabilidade de dados. Os atos legais e regularmente mencionados disciplinaram as hipóteses específicas nas quais o acesso é permitido e, ao circunscrever-se a este âmbito, a prova obtida é plenamente válida.*

*Cabe observar que o acesso às informações bancárias não configura, propriamente, quebra do sigilo bancário, haja vista a imposição às autoridades administrativas de seu resguardo durante todo o procedimento, não só em virtude do sigilo fiscal*

*determinado no art. 198 do CTN, como também do disposto no art. 5º, § 5º, e art. 6º, parágrafo único, ambos da LC nº 105, de 2001. Ademais, as informações se prestam apenas à constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal. Há, na verdade, mera transferência do sigilo, que antes vinha sendo assegurado pela instituição financeira e passa a ser mantido pelas autoridades administrativas.*

*A constitucionalidade da requisição de movimentação financeira pelo Fisco, diretamente às instituições financeiras, sem intervenção judicial, prevista na LC. 105/2001, foi objeto de questionamentos perante o STF tanto em recursos extraordinários, quanto por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADI.*

*Em julgamento conjunto de cinco processos (RE 601.314 E ADI's 2390, 2386, 2397 e 2859) pelo pleno do STF, finalizado em 24/02/2016, prevaleceu o entendimento, por maioria de 9 votos a 2, de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, portanto não há ofensa à Constituição Federal. (...)*

Nestes termos, com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da LC nº 105/2001, sendo de observação obrigatória pelo CARF, no termos do § 2º do artigo 62 do RICARF (Portaria MF nº 343/2015).

Portanto, não há reparo no procedimento da fiscalização, sendo correto lançamento que tem como base os extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras.

#### *Do lançamento dos créditos tributários nos anos-calendário de 2005e 2006*

Em apertada síntese, a recorrente alega que a movimentação bancária não reflete o faturamento da empresa, sendo flagrante o equívoco na interpretação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, já que o fiscal não pode se valer de presunção, uma vez que os depósitos são apenas indícios, mas cabendo à Fazenda o ônus de comprovar o fato gerador. Cita ainda a Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR, que ratifica o entendimento de ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base em apenas extratos bancários.

Não merece prosperar as alegações.

O presente lançamento teve como fundamento legal o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que trata de **presunção legal** de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, não comprovados com documentação hábil e idônea, constituem receita omitida.

Cabe esclarecer que a presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.

Assim define Alfredo Augusto Becker:

*"A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade de existência do fato desconhecido. A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural."*

Logo, aplicando no campo tributário, para que um lançamento tenha como base uma presunção legal de omissão de receita, é imprescindível que o fato autorizativo daquela conclusão seja comprovado. Isto significa dizer que a omissão de receita não é comprovada diretamente, mas através da comprovação de um evento, previsto em lei, que funciona como prova indireta, já que há uma correlação lógica.

Com relação à presunção prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, vale transcrever o item 22 da Exposição de Motivos Interministerial nº 484, de 24 de outubro de 1996, dirigida ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República, que tratou da proposta de Projeto de lei que resultou na Lei nº 9.430, de 1996, de alteração da legislação tributária federal:

*O art. 42 objetiva o estabelecimento de critério juridicamente adequado e tecnicamente justo para apurar, mediante a análise de movimentação financeira de um contribuinte, pessoa física ou jurídica, valores que se caracterizem como rendimentos ou receitas omitidas. Há que se observar que a proposta não diz respeito ao acesso às informações protegidas pelo sigilo bancário, as quais continuarão sendo obtidas de acordo com a legislação e jurisprudência atuais. O que se procura é, a partir da obtenção legítima das informações, caracterizar-se e quantificar-se o ilícito fiscal, sem nenhum arbítrio, mas de forma justa e correta, haja vista que a metodologia proposta permite a mais ampla defesa por parte do contribuinte. **Também importa ressaltar que análise da movimentação deverá ser individualizada por operação, onde o contribuinte terá a oportunidade de caso a caso, identificar a natureza e a origem dos respectivos valores.** Dessa forma, tem-se a certeza de que as parcelas não comprovadas, ressaltadas transferências entre contas de mesma titularidade ou movimentações de pequeno valor (art. 42, § 3º), sejam, efetivamente, fruto da evasão tributária.(grifei)*

Assim, no caso da presunção prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, o fato autorizativo seria a constatação de depósitos bancários cuja origem não tenha sido comprovada. O procedimento adotado pela fiscalização deve, obrigatoriamente, analisar os valores creditados de forma individualizada, conforme determina o dispositivo legal, sob pena de cercear o direito de defesa da autuada.

Cabe ainda esclarecer que se trata de presunção relativa, cabendo a prova em contrário. De fato, nem sempre um depósito bancário significa a ocorrência do fato gerador, ou seja, uma receita. Assim, há a possibilidade de reverter a presunção, bastando comprovar que o recurso depositado não decorre de receita, ou que seria uma receita já tributada.

No entanto, as presunções legais provocam a chamada “inversão do ônus da prova”. **É ônus do contribuinte comprovar que o depósito bancário não é receita**, ou que seria receita já tributada. Não é o ônus do Fisco. **Para a autoridade fiscal, basta comprovar o fato: depósitos bancários cuja origem não está esclarecida.** Portanto, por força do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não há qualquer ilegalidade no lançamento baseada em valores depositados.

Do exposto, no presente caso, compulsando os autos, verifico que a recorrente não trouxe qualquer elemento de prova capaz de infirmar o lançamento. A impugnação foi apresentada desacompanhada de documentos, assim como recurso voluntário. Logo, não há qualquer reparo a ser feito na apuração da base de cálculo.

Ademais, também é importante ressaltar que a presunção de omissão de receita com origem em depósitos bancários cuja origem não foi comprovada é aplicada apenas para os fatos geradores a partir de 01/01/1997. Para os períodos anteriores, não havia a previsão legal de presunção. Logo, cabia ao Fisco a verificação de que o depósito bancário, cuja origem não tivesse sido comprovada, seria uma receita mantida à margem da escrituração. É esse o entendimento emanado na Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, editada em 01/10/1985, cuja aplicação se dá em fato geradores anteriores ao ano-calendário de 1997, o que não é o caso concreto.

A recorrente requer que sejam excluídos da base de cálculo do lançamento os valores da receita bruta informada na declaração do SIMPLES, sob pena de ocorrer bi-tributação.

Não assiste razão à recorrente. Como já explanado no voto anteriormente, para infirmar este lançamento caberia à atuada comprovar que os valores depositados, cujas origens não foram comprovadas, não seriam receitas, ou se assim o fosse, seriam receitas já tributadas.

Destaco que durante a ação fiscal foi constatado que a atuada **não registrava na contabilidade a sua movimentação financeira**. Para que a conciliação fosse possível, a então fiscalizada foi intimada, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 3/2009 (fls. 35), com ciência em 14/01/2009, a identificar os lançamentos efetuados nos Livros Caixa 2004, 2005 e 2006 relativos aos depósitos bancários:

- c) Identificar os lançamentos efetuados nos Livros Caixa 2004, 2005 e 2006 relativos ao registro contábil dos depósitos bancários citados no item 'a';

Foram solicitadas várias prorrogações de prazo, com re-intimação por mais 3 (três) vezes. Na quarta re-intimação - Termo de Intimação Fiscal nº 112/2009, fls. 93, com ciência em 24/04/2009, o auditor fiscal esclareceu que, na ausência de esclarecimentos, todos os valores depositados seriam considerados receitas omitidas:

a) Durante os anos 2005 e 2006, foram efetuados depósitos nas contas bancárias da empresa no valor total de quase dez milhões de reais. Os depósitos não foram registrados na contabilidade, nem existe qualquer tipo de informação sobre as operações ou atividades que motivaram o ingresso de recursos financeiros nas contas da empresa. Dessa forma, cada um desses depósitos será considerado como **presunção de omissão de receita**, sujeita à cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, **a menos que sejam informadas as operações ou atividades que os motivaram, tais como: venda de mercadorias, venda de veículos ou imóveis, venda de bens do ativo permanente, financiamentos ou empréstimos, receitas de aluguel, etc;**

Como não houve este esclarecimento, até que se prove o contrário, os valores depositados cuja origem não foi comprovada presumem-se como receita omitida, não havendo motivos para que as receitas já declaradas sejam excluídas da base de cálculo do lançamento.

E, com relação aos pagamentos, o mesmo raciocínio se aplica. Neste ponto, peço vênha para discordar do relator original deste processo, que solicitou em diligência para que fossem identificados os pagamentos. Ocorre que, no entendimento desta conselheira, estes pagamentos estão vinculados às receitas declaradas, não sendo cabível a redução dos créditos tributários lançados, sob pena de duplo aproveitamento dos mesmos valores pagos.

A recorrente ainda aduz que a autoridade fiscal deveria excluir os custos da aquisição de mercadorias, para depois, de deduzidos esses valores, promover o arbitramento do IRPJ.

Também não é possível acatar esta alegação, pois a sistemática do arbitramento do lucro não considera as despesas e custos, já que estes valores são presumidos ao aplicar a alíquota sobre a receita bruta. No caso dos autos, como foi aplicada a alíquota de 9,60%, foi presumido que as despesas e custos representariam 90,40% do faturamento.

*Da vedação pela CF/88 da aplicação da multa de ofício - efeito de confisco*

A defesa contesta a aplicação da multa de ofício de 75% por ser vedada pela Constituição Federal de 1988, pois representa verdadeiro confisco, sendo ilegal portanto.

Quanto a estas alegações, é de se citar a Súmula CARF nº 2, no sentido de que este colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. O artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 é claro ao determinar a cobrança da multa de ofício no percentual de 75% no caso de lançamento. Esta lei, até o presente momento, não foi considerada ilegal, devendo todos observar o seu cumprimento.

CONCLUSÃO

Por todo acima exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário, na parte conhecida.

*(assinado digitalmente)*

Maria Lúcia Miceli

## Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator Designado

Com a devida vênia das sempre ponderadas e razões considerações da D. Relatora mas ousou dela discordar, no que foi acompanhado pela maioria de meus pares, apenas das conclusões afeitas ao tópico "*Da bi-tributação e aproveitamento dos custos*" e, mesmo quanto a este ponto, apenas para considerar devida a exclusão, do crédito apurado, dos valores já declarados pelo contribuinte ao fisco federal.

E as razões de minha discordância, aqui, cingem à constatação de um erro de fato no cálculo da receita bruta considerada, já que a fiscalização deixou de somar à receita omitida aquela informada nas DAS; neste passo, considerou como receita tributada apenas os valores apontados nos extratos bancários e, assim, permitiu uma excrescência: num mesmo período de apuração a empresa estaria submetida a dois regimes de tributação, inclusive incompatíveis.

Neste caso, é fato que, se a receita bruta total considerada refere-se tão só aos depósitos bancários, ignorando-se a receita declarada pelo contribuinte, há que se assumir três possíveis conclusões:

a) a D. Fiscalização partiu da premissa de que as receitas declaradas estariam compreendidas pelos valores identificados nos extratos bancários; ou

b) a D. Auditoria considerou a totalidade das receitas tributáveis apenas a partir dos extratos, considerando, não tributáveis, aquelas declaradas pelo contribuinte; ou, ainda

c) a D. Fiscalização errou, pura e simples, ao efetuar o cálculo da receita bruta.

Em quaisquer das hipóteses acima, a conclusão é a mesma: os valores pagos pelo contribuinte tem que ser considerados como incluídos na receita tributável e, por conseguinte, tem que ser deduzidos do montante do crédito apurado.

Se a empresa efetuou o recolhimento das valores concernentes ao SIMPLES, faz, sim, jus ao decote destes valores do crédito apurado, mesmo que, neste caso, vislumbre-se um possível benefício injusto ao contribuinte, decorrente de erro da fiscalização.

A luz do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, tão só para deduzir da autuação os valores recolhidos a título do Simples Federal.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca

Processo nº 10215.720633/2009-12  
Acórdão n.º **1302-003.487**

**S1-C3T2**  
Fl. 710

---