



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720700/2007-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.743 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2021
Recorrente AMAZON PC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MICROC
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2004

OMISSÃO DE RECEITAS/RENDIMENTOS. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. ARBITRAMENTO. INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96, somente caracterizam-se como omissão de receita/rendimento os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o titular tenha sido regularmente intimado a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, e não o faça.

BASE DE CÁLCULO. RECONSTITUIÇÃO A PARTIR DA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE. LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS.

Quando o Auditor-Fiscal refaz a apuração dos tributos devidos a partir da própria escrituração fiscal do contribuinte, não há que se falar em arbitramento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. PRELIMINAR DE NULIDADE.

Cumpridos os requisitos dispostos no art. 10 e 60 do Decreto n.º 70.235/72, e não havendo a ocorrência de qualquer das circunstâncias previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

O Mandado de Procedimento Fiscal visa o controle administrativo das ações fiscais da RFB, não podendo afastar a vinculação da autoridade tributária à Lei, nos exatos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilização funcional. O Auditor-Fiscal, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN.

Não há nulidade no lançamento apenas pelo fato do MPF não ter sido prorrogado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para declarar a nulidade do lançamento referente ao ano-calendário de 2002 por carência de fundamentação, e manter o lançamento em relação aos anos-calendário de 2003 e 2004.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório da DRJ – Belém (DRJ-BEL):

Trata-se de Auto de Infração expedido contra o contribuinte acima identificado, em que foi lançado o PIS/Pasep com fato gerador entre 2002 e 2004, apurado com base:

a) 2002: movimentação financeira, conforme planilha “Resumo de Créditos em Contas Correntes” (fl. 80), não tendo o contribuinte apresentado justificativas para os referidos créditos;

b) 2003 e 2004: conforme planilha “Resumo das Vendas Realizadas Conforme Livro de Registro de Saídas” (fl.92)

2. Foi levantado crédito total no valor de R\$ 824.764,05, incluindo a contribuição, multa proporcional e juros de mora.

3. Cientificada em 19.12.2007 (fl. 02) a interessada apresentou, tempestivamente, em 18.01.2008, impugnação (fls. 359/385) na qual alega, em síntese:

Preliminares

a) cerceamento do seu direito de defesa, inexistindo no Auto descrição precisa da infração e capitulação legal, não dispondo de elementos para apresentar sua defesa por não estar especificada de forma clara e precisa a natureza da infração;

b) que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) tem validade de sessenta dias, podendo ser prorrogado por igual período, sendo que a prorrogação deverá ocorrer dentro do prazo de validade, motivo pelo qual o presente MPF encontra-se com sua validade expirada;

Mérito

c) é inadmissível o arbitramento realizado exclusivamente com base em movimentação financeira ou extrato bancário, uma vez que tais valores, embora possam refletir sinais

exteriores de riqueza, não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis, sendo necessária a comprovação da utilização de tais valores como renda consumida;

d) “Ao Fiscal é vedado arbitrar o lucro sem que tenha notificado o contribuinte a apresentar documentos e, caso seja por ele considerada imprestável, é imprescindível comprovar que a documentação apresentada pelo contribuinte não é merecedora de fé e somente após proceder ao arbitramento”;

e) “Não se justifica o arbitramento dos valores uma vez que o contribuinte possui contabilidade regular. Para comprovar o alegado apresenta cópia dos livros fiscais”;

f) “O auto de infração lavrado apresenta também outras inconsistências, uma vez que deixou de considerar valores a título de deduções, exclusões e devoluções de vendas”;

A 3ª Turma da DRJ-BEL, em sessão datada de 12/11/2008, decidiu, por unanimidade de votos, **julgar procedente o lançamento**, mantendo o crédito tributário exigido. Foi exarado o Acórdão n.º 01-12.481, às fls. 450/455, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2004

OMISSÃO DE RECEITA.

Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações, sendo facultado à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o artigo anterior, outros métodos de determinação da receita quando constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002, 2003, 2004

MPF. FALHAS PROCEDIMENTAIS. VÍCIO FORMAL. INOCORRÊNCIA.

Eventual desrespeito às regras relativas ao MPF não implica a nulidade dos atos administrativos posteriores, haja vista seu caráter subsidiário.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-BEL em 18/12/2008** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 457), **apresentou Recurso Voluntário em 16/01/2009**, às fls. 459/516, basicamente reiterando os argumentos expressos na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DA PREJUDICIAL DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

O recorrente alega a nulidade da autuação por cerceamento do seu direito de defesa tendo em vista que, apesar de constar a capitulação legal do lançamento, o auto está eivado de vícios e de nulidade, pois não apresenta de forma clara e precisa a composição dos cálculos, além de ausente a descrição adequada dos fatos. O auto de infração pouco extenso, conforme reconhecido pelo próprio julgador de 1ª instância, implica a dificuldade de opor defesa, na medida em que não há descrição clara e precisa dos fatos.

Analisando o Auto de Infração, à fl. 04, constatei que a descrição dos fatos limitou-se ao seguinte texto:

001 - PIS (FATURAMENTO)

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS

Valor apurado com base no arbitramento de receitas de vendas, como segue:

a - ano-calendário de 2002: Movimentação financeira, conforme demonstra a planilha "Resumo de Créditos em Contas Correntes", anexa ao presente AI, em que o contribuinte intimado não apresentou justificativas para os respectivos créditos.

b - anos-calendário de 2003 e 2004: Planilha "Resumo das Vendas Realizadas Conforme Livro de Registro de Saídas".

A DRJ-BEL, em sua decisão, foi igualmente econômica, limitando-se ao seguinte argumento:

Cerceamento do direito de defesa. Descrição da infração e capitulação legal.

5. Apesar de pouco extenso, o Auto é claro ao informar a apuração da contribuição com base na movimentação financeira para o ano de 2002, em virtude do não atendimento à intimação, e nos anos seguintes com base nas vendas realizadas, conforme Livro de Registro de Saídas do contribuinte. Da mesma forma, na fl. 05 encontra-se a capitulação legal do lançamento. Além de tudo isso, o contribuinte demonstrou ter conhecimento da infração que lhe é imputada, ao apresentar e defender seus argumentos referentes ao mérito da questão, pelo que se vota para o afastamento da preliminar.

Analisando os documentos acostados aos autos, verifiquei que a Autoridade Fazendária realizou a apuração da contribuição para o PIS/Pasep para os anos-calendário de 2003 e 2004 com base nas receitas escrituradas pelo próprio contribuinte no livro Registro de Saídas, cujas cópias se encontram às fls. 94/244.

As planilhas de apuração de 2003 e 2004 se encontram às fls. 18/25. Observa-se que **o Auditor-Fiscal calculou o débito da contribuição** fazendo incidir a alíquota de 0,65% sobre a base de cálculo (apurada com base no livro Registro de Saídas, como já dito) **e do resultado obtido descontou valores indicados nas colunas “Deduções”** (valores retidos, informados em DIRF e apurados separadamente na planilha “RETENÇÕES DE ÓRGÃOS PÚBLICOS”. à fl. 26), **“Débito Declarado/REFIS”** (Débitos declarados em DCTF/DIPJ) **e “Créditos Apurados”** (valores pagos através de DARF, e identificados nas planilhas “PAGAMENTOS”).

Nesta apuração, não constatei a existência de qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. Com efeito, a matéria é bastante simples, não contém qualquer discussão

sobre teses jurídicas, e envolve unicamente os cálculos para a apuração do tributo. Para tanto, a simples apresentação das planilhas, com a indicação das fontes de onde foram retirados os valores, e a juntada aos autos de cópia do livro Registro de Saídas é o suficiente para propiciar ao contribuinte a perfeita compreensão dos fatos.

Como a infração imputada pela Fiscalização foi de “FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS”, o recorrente em sua defesa poderia ter alegado: **(i)** que as saídas escrituradas não ocorreram, ou que foram registradas de forma equivocada (alegação que, por óbvio, deveria ser feita acompanhada de documentos comprobatórios), indicando qual seria o valor correto para suas receitas/faturamento; **(ii)** que aqueles valores apurados pelo Fisco já estavam pagos via DARF (apresentando os DARFs correspondentes) ou compensados (apresentando os PER/DCOMP); **(iii)** que aqueles valores apurados pelo Fisco foram objeto de parcelamento (apresentado extratos do mesmo); e **(iv)** que possuía valores retidos em DIRF suficientes para cobrir seus débitos de PIS.

Contudo, limitou-se a alegar, em relação a estes períodos específicos (2003 e 2004), a nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa ou pela violação às regras do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Em relação aos cálculos, que constituem o mérito da questão, o recorrente não apresentou qualquer contestação ou argumento que pudesse sequer alterar os valores apurados no Auto de Infração.

Portanto, discordo da afirmação da DRJ, no sentido de que “*o contribuinte manifestou-se apenas com relação à apuração do ano de 2002, feita com base nos créditos em conta corrente, não trazendo argumentos contrários à apuração dos anos de 2003 e 2004, com base nos registros de saída.*”. Tem parcial razão o contribuinte ao afirmar, à fl. 504, *in verbis*:

Ao contrário do alegado pelo nobre julgador, o contribuinte impugnou os critérios utilizados pelo Agente Fiscal no tocante à apuração dos anos de 2002, 2003 e 2004, com base nos registros de saídas. **Não se verifica na Impugnação apresentadas quaisquer limitações acerca do questionamento exclusivo para o ano de 2002.** Resta improcedente também sob esse aspecto a manifestação do nobre julgador.

É que, como dito pelo recorrente, as alegações de cunho formal, as preliminares, não contém qualquer limitação em relação ao período de 2002; **no entanto**, não se vislumbra, tanto na Impugnação, quanto no Recurso Voluntário, qualquer contestação em relação aos critérios de apuração utilizados pelo Agente Fiscal para os anos de 2003 e 2004, com base nos registros de saídas, ao contrário do quanto afirmado no texto acima colacionado.

Nem mesmo suas alegações de nulidade do arbitramento alcançam os períodos de 2003 e 2004, pois a base de cálculo da contribuição para o PIS em tais períodos não foi apurada por meio de arbitramento, mas sim com base em sua escrituração fiscal. O fato da Fiscalização apurar os tributos devidos em valores distintos daqueles que o contribuinte apurou não implica ter havido arbitramento.

Por outro lado, a apuração da contribuição para o PIS/Pasep para o ano-calendário de 2002 não foi realizada com base nas receitas escrituradas pelo próprio contribuinte no livro Registro de Saídas, mas sim a partir de dados externos à sua escrituração, no caso, sua movimentação bancária. Neste caso, sim, o regime de tributação aplicado pelo Fisco foi o arbitramento, nos termos da legislação aplicável:

LEI n.º 8.981/95

Art. 26. As pessoas jurídicas determinarão o Imposto de Renda segundo as regras aplicáveis ao **regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado**.

(...)

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei n.º 2.397, de 1987, 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 fraude 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.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

§ 1º **Quando conhecida a receita bruta**, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, **assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real** dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

(...)

Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

LEI nº 9.249/95

Art. 24. **Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação** a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º **O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.**

LEI nº 10.637/2002

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº 1.911, de 11/10/2019

Art. 748. **Verificada a omissão de receita ou a necessidade de seu arbitramento,** a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do IRPJ (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, caput e §§ 3º, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e 6º; Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 10, parágrafo único; Lei nº 9.715, de 1998, arts. 9º e 11; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

§ 1º **O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 2º, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 29).

Neste período, portanto, faz-se necessário analisar o argumento de nulidade do arbitramento utilizado pelo recorrente.

Inicialmente, é preciso ter em conta que, para a aplicação deste regime de tributação, deve a Autoridade Fazendária apresentar os fundamentos pelos quais recorreu à técnica do arbitramento, dentre aqueles expressamente previstos no art. 47 da Lei nº 8.981/95, acima transcrito, e em seguida os fundamentos utilizados para a escolha do critério de arbitramento.

Tendo ciência destes fundamentos, o contribuinte poderá se defender de forma apropriada; seja contestando os motivos do arbitramento, seja contestando o valor arbitrado. No primeiro caso, poderá, por exemplo, alegar que possui toda a documentação contábil fiscal e que esta merece fé, ou que não houve qualquer omissão de receitas, demonstrando que todas estão corretamente escrituradas. No segundo caso, poderá aceitar o regime de tributação, mas discordar do valor arbitrado, apresentando outro valor e demonstrando que este é mais adequado que aquele proposto pelo Fisco.

Contudo, no presente caso, entendo que assiste razão ao recorrente ao afirmar que não é possível compreender as razões do arbitramento, bem como a sua comprovação. Com efeito, no Auto de Infração consta a seguinte informação:

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS

Valor apurado com base no arbitramento de receitas de vendas, como segue:

a - ano-calendário de 2002: Movimentação financeira, conforme demonstra a planilha "Resumo de Créditos em Contas Correntes", anexa ao presente AI, em que **o contribuinte intimado não apresentou justificativas para os respectivos créditos.**

A princípio, parece que o Auditor-Fiscal não fundamenta o arbitramento na inexistência ou falta/recusa de apresentação da escrituração comercial e fiscal, fazendo crer que o fundamento reside no art. 47, inciso II, alínea "a":

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

(...)

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

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

A primeira questão que surge está no próprio raciocínio dedutivo aqui desenvolvido; a autuação não deve deixar dúvidas em relação aos seus fundamentos de fato, a ponto de levar tanto o contribuinte quanto o julgador à necessidade de tentar supor quais seriam tais fundamentos. É dever do Fisco deixar claro, sem quaisquer dúvidas (desde que razoáveis) quais seriam estes, bem como quais as provas de que dispõe.

Prosseguindo, se a escrituração do contribuinte revela evidentes indícios de fraude ou contém vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, quais indícios ou erros seriam estes? A prova mais imediata desta infração seria apresentar a escrituração do contribuinte referente a 2002, comparar com os extratos bancários, e demonstrar que parte da movimentação financeira do contribuinte não está escriturada.

Contudo, não há no processo qualquer referência à escrituração comercial/fiscal de 2002. O Auditor-Fiscal, em verdade, sequer anexou o Termo de Início de Fiscalização, ou intimações posteriores, para evidenciar qual a documentação solicitada ao contribuinte. Da mesma forma, não apresentou qualquer demonstrativo comparando a movimentação bancária escriturada com aquela encontrada nos extratos bancários, ou qualquer outra prova da existência de “evidentes indícios de fraude”.

Além disso, mesmo que parte dos “Créditos em Contas Correntes” não estivesse escriturada, caberia ao Auditor-Fiscal realizar o cotejo entre todas as contas bancárias do contribuinte, para se certificar que o crédito em uma conta não seria correspondente a um débito em outra (demonstrando se tratar de ingresso de receita nova), ou um resgate de investimento, etc, e, posteriormente, intimar o contribuinte a justificar cada crédito não escriturado individualmente.

Ocorre, entretanto, que o Fisco não cumpriu esta obrigação. Ou, se o fez, não trouxe sua comprovação aos autos. Não foi anexada qualquer intimação feita ao contribuinte, comprovando que este foi devidamente intimado a justificar os créditos em suas contas correntes. Tivesse assim procedido a Autoridade Fiscal, estaria com o contribuinte o ônus de comprovar que atendeu à intimação e que apresentou os esclarecimentos devidos.

Caso não houvesse uma justificativa para cada crédito objeto da intimação, acompanhada de prova documental, aí sim caberia a lavratura de Auto de Infração, com suporte no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996:

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

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

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

Vale destacar que os depósitos bancários de origem não comprovada devem ser considerados como acréscimo patrimonial e incluídos na base de cálculo para fins de apuração dos tributos, como determinado no parágrafo único do art. 219 do Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR-99), vigente à época dos fatos geradores:

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou

arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei n.º 8.981, de 1995, art. 26, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º).

Parágrafo único. **Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito**, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei n.º 7.450, de 1985, art. 51, Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 2.º, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

Portanto, não é necessário vincular os depósitos de origem não comprovada a operações empresariais (venda de mercadorias, prestação de serviços, etc), como sustenta o recorrente, pois o acréscimo patrimonial decorre da simples disponibilidade dos valores na conta bancária do sujeito passivo da obrigação tributária, qualquer que seja a sua denominação.

Sobre o tema, as seguintes súmulas deste Conselho:

Súmula CARF n.º 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Súmula CARF n.º 32: A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros.

Nesse sentido, as seguintes decisões do Supremo Tribunal Federal - STF:

i) Recurso Extraordinário com Agravo - ARE 1.249.134/SP. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgamento: 14/02/2020.

1. Agravo nos autos principais contra inadmissão de recurso extraordinário interposto com base na al. a do inc. III do art. 102 da Constituição da República contra o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da Terceira Região:

(...)

5 - *Materialidade e autoria demonstradas pela prova produzida, tanto em sede administrativa, quanto em Juízo.*

5.1 - **Superado o entendimento consolidado na Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, pois, ao tempo da edição do referido enunciado, a legislação tributária exigia, além da movimentação bancária sem origem comprovada, a constatação de sinais exteriores de riqueza que evidenciasse renda auferida/consumida, o que restou dispensado com a edição do art. 42, da Lei n.º 9.430/96, atualmente vigente.**

5.2 - **Demonstrados créditos nas contas bancárias do réu em valores absolutamente incompatíveis com os rendimentos declarados para o período, é legítima a presunção relativa de que se trata de renda omitida. E, não se desincumbindo a defesa do ônus de demonstrar, ao menos indiciariamente, a regularidade da movimentação nas contas bancárias indicadas na denúncia, resta confirmada a materialidade do crime.**

6 - *O dolo do tipo penal do art. 1.º da Lei n.º 8.137/90 é genérico, bastando, para a tipicidade da conduta, que o sujeito queira não pagar, ou reduzir, tributos, consubstanciado o elemento subjetivo em uma ação ou omissão voltada a este propósito.*

(...)

Examinados os elementos havidos nos autos, DECIDO.

4. **Razão jurídica não assiste ao agravante.**

5. Ao julgar a apelação, o Tribunal de origem assentou:

(...)

6. A alegação de nulidade do acórdão por contrariedade ao inc. IX do art. 93 da Constituição da República não pode prosperar. **Embora em sentido contrário à pretensão do agravante, o acórdão recorrido apresentou suficiente fundamentação.**

Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, “*o que a Constituição exige, no art. 93, IX, é que a decisão judicial seja fundamentada; não, que a fundamentação seja correta, na solução das questões de fato ou de direito da lide: declinadas no julgado as premissas, corretamente assentadas ou não, mas coerentes com o dispositivo do acórdão, está satisfeita a exigência constitucional*” (Recurso Extraordinário n. 140.370, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 21.5.1993).

7. Quanto à alegação de nulidade do processo por contrariedade ao princípio do contraditório e ampla defesa, o Tribunal Regional da Terceira Região afirmou:

(...)

Nada há a prover quanto às alegações do agravante.

10. Pelo exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário com agravo (§ 1º do art. 21 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).

ii) Recurso Extraordinário com Agravo - ARE 873.986/PR. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento: 14/12/2016.

DECISÃO: O recurso extraordinário a que se refere o presente agravo foi interposto contra acórdão que, proferido pelo E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, está assim ementado:

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001. LEI Nº 10.174/2001. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DÉBITO A TÍTULO DE IMPOSTO DE RENDA. LEGALIDADE DA AUTUAÇÃO.

1. A jurisprudência desta Corte e do Superior Tribunal de Justiça é majoritária no sentido da possibilidade da aplicação, inclusive retroativa, da quebra de sigilo bancário prevista na LC nº 105/01 e na Lei nº 10.174/01 (no tocante a fatos geradores ocorridos antes da sua entrada em vigor), notadamente porque, em se tratando de norma tributária procedimental (CTN, Art. 144, § 1º), tem aplicação imediata, não se submetendo ao princípio da irretroatividade das leis.

2. O imposto de renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica de renda ou proventos de qualquer natureza (art. 153, II, da CF/88 c/c art. 43, do CTN), sendo que o art. 1º da Lei nº 7.713/88 estabelece que serão tributados pelo imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital percebidos pelas pessoas físicas.

3. **Constatada a omissão de rendimentos, após observado o devido processo administrativo fiscal e não tendo o contribuinte comprovado documentalmente a**

legalidade das movimentações financeiras efetuadas em conta bancária de sua titularidade, revela-se lúdima a autuação da Receita Federal.

4. Não é o depósito bancário em si que caracteriza o fato gerador do imposto de renda e legítima lançamento de ofício pelo Fisco, mas sim o depósito desacompanhado de prova da origem, depois de intimado o contribuinte a fazê-lo. A saber, o depósito e a falta de prova da origem são situações fáticas que se unem e consolidam uma omissão de receita tributável. Já os extratos são o meio de prova da omissão da declaração dos recursos e não o fato gerador do imposto.”

(...)

O exame da presente causa evidencia que **o acórdão impugnado em sede recursal extraordinária ajusta-se à diretriz jurisprudencial que prevaleceu nesta Suprema Corte na matéria em referência.**

(...)

Sendo assim, e **tendo em consideração as razões expostas**, ao apreciar o presente agravo, **nego provimento, em parte, ao recurso extraordinário** e, quanto ao Tema 842 – www.stf.jus.br – Jurisprudência – Repercussão Geral, determino a devolução dos presentes autos ao Tribunal de origem, para que, neste, seja observado o disposto no art. 1.040 do CPC/15.

A matéria aqui versada, bem como nos recursos extraordinários acima colacionados, foi submetida ao regime da repercussão geral (Tema 842, RE 855.649, Rel. Min. Marco Aurélio), e ainda aguarda julgamento. Contudo, entendo pertinente transcrever a manifestação da Procuradoria-Geral da República (PGR) neste processo, juntada em 01/03/2016:

2. Mérito

O cerne da questão está em analisar se é constitucional, formal e materialmente, o dispositivo de lei ordinária que autoriza a constituição de crédito tributário de Imposto de Renda tendo por base, exclusivamente, valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte em procedimento fiscalizatório.

(...)

No presente feito, **o lançamento do tributo deu-se com base em movimentação financeira** referente a duas contas bancárias mantidas em conjunto pelo recorrente e sua cônjuge, que, **mesmo depois de intimados, não lograram demonstrar a origem dos depósitos** e, assim, afastar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

Discute-se, agora, a constitucionalidade desse crédito tributário, visto que **constituído com base, exclusivamente, nos valores de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte** em procedimento fiscalizatório. A questão envolve, portanto, a prova do fato gerador nas hipóteses de presunção legal.

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

É o que se verifica no caso tratado nos autos.

O lançamento tributário pautado em valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte em procedimento fiscalizatório, tal qual a hipótese acima descrita, configura situação em que **a presunção da ocorrência do fato gerador não é absoluta, mas relativa. Tanto assim que o sujeito passivo tem a possibilidade de produzir prova da inoocorrência do fato presumido**, isto é, pode o contribuinte comprovar, **mediante documentação hábil e idônea**, a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias. Aliás, é a própria lei que impõe, como dever do Fisco, a intimação do titular da conta **para demonstrar que os valores ali creditados não são rendimento**.

Os fatos subjacentes ao presente recurso reforçam a ideia de que a presunção não é relativa. O recorrente foi intimado diversas vezes para comprovar, de forma individualizada, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos valores depositados em suas contas correntes nos anos calendários de 1998 a 2000, não logrando, todavia, com a documentação apresentada, demonstrar satisfatoriamente a origem deles. **Somente depois de oportunizada a apresentação de documentos e esclarecimentos, o Fisco, ante a insuficiência e inidoneidade das informações e documentos fornecidos pelo recorrente, procedeu ao lançamento do tributo.**

Eventual inconstitucionalidade existiria apenas na hipótese de a autoridade fazendária realizar o lançamento de ofício exclusivamente com base em extratos bancários, **sem solicitar esclarecimentos ao contribuinte ou avaliar os documentos apresentados**, o que, além de não ter sido verificado na espécie, se extrai da simples leitura do dispositivo legal indicado como inconstitucional, o art. 42 da Lei 9.430/1996, que assim dispõe:

(...)

Com se vê, **o que tem o condão de macular de inconstitucionalidade o lançamento tributário não é o fato de o lançamento tributário ser feito exclusivamente com base nos extratos bancários, mas eventual ausência de oportunidade ao contribuinte para comprovar não configurarem renda**, para fins de incidência do respectivo imposto, os valores omitidos depositados em sua conta. Daí que se exige que a constituição do crédito tributário de Imposto de Renda, em situações como a presente, tenha por base valores de depósitos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte em procedimento fiscalizatório.

Esse o contexto, acolher a pretensão do recorrente, reputando-se inconstitucional o art. 42 da Lei 9.430/1996 e exigindo do Fisco a prova da alegação de fato negativo – que os valores depositados na conta bancária não configuram renda – seria verdadeira desconsideração do ônus dinâmico da prova e o mesmo que impor à recorrida a produção da chamada prova diabólica (probatio diabolica ou devil's proof). Com efeito, teria a União que comprovar uma alegação feita pelo contribuinte, não por ela, de um fato absolutamente negativo.

A teoria do ônus dinâmico da prova, incidente também no Direito Tributário, visa exatamente a corrigir eventuais iniquidades práticas – tais como as chamadas provas diabólicas –, facilitar o alcance da verdade e instituir um processo ético-tributário virtuoso, em cumprimento à letra e à teleologia da Carta Magna, bem como às máximas do Estado Social de Direito. Nesse sentido, pode-se afirmar que serve a presunção exatamente como técnica para aliviar o ônus probatório do Fisco quanto à existência de receitas ou rendimentos omitidos, garantindo-se a efetividade da legislação tributária e tornando praticável o exercício da competência pela administração tributária.

Ora, quem tem condições de comprovar que os depósitos bancários não são renda é o contribuinte, não o Fisco, sendo, por isso, legítimo transferir à parte em melhores

condições de suportar e cumprir eficaz e eficientemente o ônus da prova o direito-dever de apresentar documentação hábil e idônea do que alega.

Quando se está diante de **prova unilateralmente diabólica, impossível de ser produzida por uma das partes – no caso, o Fisco –, mas suscetível de ser produzida pela outra – no caso, o contribuinte –**, deve o administrador redistribuir dinamicamente o ônus probatório, permitindo que o sujeito capaz de ser cometido por essa tarefa a realize. Foi exatamente o que fizeram o legislador, ao estabelecer a norma do art. 42 da Lei 9.430/1996, e o administrador fazendário, ao notificar o recorrente para demonstrar a origem dos depósitos bancários em sua conta e, depois disso, lançar o Imposto de Renda.

Não se está, portanto, a criar novo fato gerador, mas a disciplinar o procedimento pelo qual o Fisco verificará a ocorrência ou não de um fato gerador já previsto em lei – a renda –, nos casos de valores creditados em conta bancária não declarados pelo contribuinte. Ou melhor, **o dispositivo indicado como inconstitucional estabelece uma forma de apuração de Imposto de Renda por arbitramento**, sem criar propriamente uma hipótese de incidência tributária.

O fato gerador é a renda, já existente e conceituado no art. 43 do Código Tributário Nacional, o *discrímen*, aqui, está apenas em fixar o que é necessário para que os valores depositados em conta corrente e aplicações titularizadas por uma pessoa física, rendimentos, indubitavelmente, disponíveis desta, sejam enquadrados no conceito de renda para fins de aferição da omissão de receita.

(...)

Aliás, **é dever da União, como autoridade fazendária**, em face de inconsistências e incoerências encontradas em informações prestadas pelo contribuinte, **exigir esclarecimentos e a comprovação documental do alegado** por este. Sendo eles insuficientes ou inidôneos, cabe ao Fisco lançar de ofício.

(...)

Da leitura do artigo verifica-se que ele apenas trata da forma de apuração de Imposto de Renda por arbitramento, não se referindo de per si a hipótese de incidência tributária ou a fato gerador; conseqüentemente, não há necessidade de veiculação por lei complementar, nos termos do art. 146, III, a, da Constituição.

A Autoridade Tributária, apesar de afirmar que o contribuinte não apresentou justificativas para os créditos em conta corrente, não apresentou provas deste fato, nem dos termos em que se deu a referida intimação, tendo em vista que esta deve discriminar, individualmente, cada depósito que o Auditor-Fiscal pretender ver esclarecida a sua origem. Além disso, não há prova de que o contribuinte tenha tomado ciência desta intimação, seja de forma pessoal, seja via postal, apesar de tal possibilidade não ter sido alegada.

Como corretamente afirmado na manifestação da PGR, “*Somente depois de oportunizada a apresentação de documentos e esclarecimentos, o Fisco, ante a insuficiência e inidoneidade das informações e documentos fornecidos pelo recorrente, procedeu ao lançamento do tributo*”. E, no presente caso, entendo que este dever do Fisco não foi cumprido devidamente.

Nesse contexto, voto por dar provimento provimento parcial a esta preliminar do recorrente, no sentido de declarar a nulidade do lançamento referente ao ano-calendário de 2002 por carência de fundamentação, e manter o lançamento em relação aos anos-calendário de 2003 e 2004.

II – DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

Alega o recorrente que a lavratura de Auto de Infração se deu após o prazo previsto no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF para a execução do respectivo procedimento, o que implica em grave desobediência aos requisitos essenciais da legislação tributária, imprescindíveis ao respeito ao contraditório e à ampla defesa, bem assim à perfectibilidade exigida para a validade dos mesmos, resultando na nulidade do lançamento.

Contudo, como bem observado pela decisão de piso, a jurisprudência administrativa majoritária tem reputado, com acerto, que eventuais falhas relativas a disposições acerca do MPF, tais como possível falta de ciência de suas prorrogações, não maculam, por vício formal, o auto de infração. Isto porque o MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal (“*o procedimento fiscal tem início com: (...) o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto (...)*” - Art. 7º, I, do Decreto n.º 70.235, de 1972), o que demonstra o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização e implica que, ainda quando presentes eventuais desvios associados ao MPF, estes não tornariam inválidos os trabalhos de fiscalização, nem dariam por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento.

Neste sentido, as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e das Turmas Ordinárias do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

i) CSRF. Acórdão n.º 9303-008.567. Sessão de 14/05/2019.

PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal visa o controle administrativo das ações fiscais da RFB, não podendo afastar a vinculação da autoridade tributária à Lei, nos exatos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilização funcional. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN, por isso que a inexistência de MPF não implica nulidade do lançamento.

ii) CARF. Acórdão n.º 3201-006.240. Sessão de 17/12/2019.

PRELIMINAR. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento interno e operacional de planejamento e controle das atividades de fiscalização, que foi instituído visando ao melhor controle administrativo das ações fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Tal disciplinamento foi dirigido aos recursos humanos daquele órgão e não pode ser entendido como instrumento capaz de afastar a vinculação da autoridade administrativa à lei, sujeita a sua atividade à responsabilidade funcional nos exatos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

iii) CARF. Acórdão n.º 2401-007.000. Sessão de 08/10/2019.

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). ALEGAÇÕES DE VÍCIOS NA EMISSÃO E PRORROGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar na existência de vícios quando o MPF está revestido dos requisitos para a sua emissão, cujas prorrogações respeitaram o lapso de sessenta dias estabelecido pela legislação de regência. Além do mais o MPF não tem o condão de outorgar nem suprimir a competência legal da autoridade tributária para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento de ofício, constituindo-se em mero instrumento de controle gerencial e administrativo da atividade fiscalizatória.

iv) CARF. Acórdão n.º 1302-004.264. Sessão de 21/01/2020.

TRIBUTOS NÃO PREVISTOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ORIGINAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercitar com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do MPF.

Além disso, a matéria já se encontra pacificada pela Súmula CARF nº 171:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

III - DISPOSITIVO

Pelos fundamentos acima expostos, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, no sentido de declarar a nulidade do lançamento referente ao ano-calendário de 2002 por carência de fundamentação, e manter o lançamento em relação aos anos-calendário de 2003 e 2004.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares