



<b>Processo nº</b>	10384.003879/2009-84
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1302-005.114 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	08 de dezembro de 2020
<b>Recorrente</b>	J J LIMA ME
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

Ano-calendário: 2006

**INOVAÇÃO DA LIDE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CABIMENTO**  
Não se conhece de alegação trazida no recurso voluntário quando esta não foi suscitada na impugnação.

**AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS**

Constitui omissão de receita a constatação de depósitos bancários de origem não comprovada nas contas bancárias da pessoa jurídica. Nesse caso, é dever do contribuinte comprovar a origem dos depósitos, hipótese em que, ainda que se trate de lavratura de auto de infração, o ônus da prova se inverte, devendo o contribuinte comprovar a origem dos depósitos. A não comprovação, neste caso, caracteriza omissão de receita na forma do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

**SALDO CREDOR NA CONTA CAIXA. OMISSÃO DE RECEITA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO.**

A omissão de receitas decorrente de falta valores em caixa, para adimplir com obrigações ativas das empresas, pressupõe, nada mais, nada menos, que a verificação das respectivas contas-contábeis para justamente se apontar o saldo credor a que se refere o já mencionado artigo 281, I, do RIR/99. Sem o exame de tais contas, e a demonstração de sua situação deficitária, não há a tipificação da hipótese legal de presunção

**JUROS MORATÓRIO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC**

De acordo com a súmula CARF nº 4 é lícita a incidência da Taxa Selic a título de juros moratórios, orientação a que estão vinculados os conselheiros do órgão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial para cancelar a infração de omissão de receitas apurada com base em saldo credor de

caixa, vencido o conselheiro Cleucio Santos Nunes (relator) que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/FOR (fls. 456/473), que julgou improcedente impugnação apresentada pela contribuinte.

Considerando o relato preciso da DRJ sobre os fatos, peço vênia para adotar alguns excertos como parte do presente relatório.

Trata-se de auditoria fiscal determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 0330100/00145/09, correspondente ao ano calendário 2006, tendo como sujeito passivo a pessoa jurídica J J LIMA ME, CNPJ 00.946.106/000182, código CNAE nº 4632001, referente ao comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados, optante do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples, tributada conforme regramento estabelecido pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Ao final da fiscalização foram apurados os créditos tributários abaixo espelhados:

- 1) Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Simples R\$ 298.364,59
  - 2) Programa de Integração Social – Simples R\$ 217.738,25
  - 3) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Simples R\$ 301.080,18
  - 4) Contribuição p/ Financ. Seguridade Social – Simples R\$ 884.162,76
  - 5) Contribuição p/ Seguridade Social – Simples R\$ 2.552.019,09
- =====> Total Lançado R\$ 4.253.364,87

A ação fiscal foi desencadeada pelo Termo de Início de Fiscalização de fls. 111/112, cientificado ao representante legal da pessoa jurídica em 16/04/2009. Naquela ocasião foram solicitadas as apresentações dos Livros Caixa ou Diário/Razão, assim como dos

Livros de Registro de Entradas, de Saídas e de Apuração do ICMS, do Livro de Registro de Inventário e dos extratos bancários, dentre outros. Ficou estabelecido o prazo de cinco dias úteis para o atendimento da demanda.

Tendo em vista a não apresentação da documentação no prazo determinado, foram editados os Termos de Reintimação Fiscal nº 01 e nº 02, cujas notificações ocorreram nos dias 15/05/2009 e 20/05/2009, fls. 113/116.

Em 27/05/2009 o sujeito passivo apresentou à autoridade lançadora as notas fiscais de vendas do nº 9.237 ao nº 9.951, notas fiscais de entradas, o Livro de Apuração de ICMS, o Livro Registro de Entradas, o Livro Registro de Inventário, os extratos bancários do Banco do Brasil S/A e, quanto aos extratos do Banco Bradesco S/A, foi apresentado ofício, dirigido àquela instituição financeira, contendo referida solicitação.

No dia 16/07/2009 deu-se a ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 03, fl. 118. Nesse documento a fiscalizada foi informada que os créditos encontrados em sua movimentação financeira – no montante de R\$ 20.021.268,41 – superaram sobrejamente o total da receita oferecida à tributação em sua Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – no total de apenas R\$ 100.489,55, o que corresponde a aproximadamente 5% (cinco por cento) dos recursos financeiros observados. Ficou registrado ainda que, a partir da análise dos extratos bancários, do total movimentado foram excluídos todos os valores identificados como não sendo originários de receitas, ou seja, foram eliminados os créditos sob o histórico de estornos ou de empréstimos, passíveis de identificação. Assim também ocorreu com os cheques devolvidos.

Prosseguindo, afirmou a autoridade fiscalizadora que após o expurgo dos créditos acima referenciados ainda restou movimentação financeira de R\$ 14.192.192,81, cuja origem deveria ser comprovada. Para tanto, naquela ocasião foram devolvidos à fiscalizada os extratos bancários, fls. 148/400, juntamente com as planilhas indicativas da movimentação financeira, fls. 121/147, inclusive os valores desconsiderados pela fiscalização (correspondentes aos cheques devolvidos, aos estornos de cheques depositados, dentre outros).

Ao final, o sujeito passivo foi instado a justificar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores residuais apresentados pela autoridade lançadora. O prazo estabelecido para a resposta foi de dez dias.

O demonstrativo seguinte totaliza os valores da movimentação financeira encontrada, os créditos considerados justificados pela fiscalização e a totalização dos créditos objeto da intimação fiscal:

Instituição Financeira	Movimentação Financeira inicial (A)	Créditos Expurgados pela Fiscalização (B)	Créditos com origem a justificar (A - B)
Banco do Brasil	17.767.952,08	5.348.641,44	12.419.310,64
Bradesco	2.253.316,33	379.944,61	1.873.371,72
<b>Totais</b>	<b>20.021.268,41</b>	<b>5.728.586,05</b>	<b>14.292.682,36</b>

Conforme documento constante às fls. 402/403, em 29/07/2009 a pessoa jurídica solicitou a prorrogação do prazo por mais vinte dias, demanda que foi atendida pela autoridade fiscal. Em 17/08/2009 deu-se a manifestação da fiscalizada, fls. 404/405, expressa nos seguintes termos:

*1 — No decorrer do ano-calendário de 2006 houve movimentação em duas contas bancárias. A maioria dos depósitos foi efetuada através de cheques, também foi considerado como depósito cheques descontado, que posteriormente eram novamente depositados, caracterizando uma duplicidade de entradas do mesmo valor na conta, sendo que parte destes foi devolvida, devendo ser excluído do montante dos depósitos.*

*Houve no decorrer do mesmo ano-calendário saques das contas que foram utilizados para depósitos em outras contas do requerente, valor esse que deve ser excluído, assim como venda de parte do patrimônio da empresa e, empréstimos de diversas modalidades, que também foi depositado em conta corrente. Deve ser esclarecido ainda que os valores sacados mês a mês quando não utilizado retornavam para depósito em conta corrente, justificando assim a origem dos mencionados depósitos.*

*Assim, espera ter demonstrado que a origem dos mencionados depósitos foi oriunda de venda de parte do seu patrimônio, empréstimos de diversas modalidades e, os saques efetuados em suas contas correntes, que na prática boa parte deles retornava para serem novamente depositados.*

Em 24/08/2009 deu-se, de forma pessoal, a ciência do lançamento. Foram tributadas as seguintes infrações:

- omissão de receitas – saldo credor de caixa;
- omissão de receitas – depósitos bancários não escriturados;
- receita omitida – diferenças entre os valores registrados no Livro de Apuração de ICMS e aqueles oferecidos à tributação, conforme Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica; e
- insuficiência de recolhimento – face as alíquotas devidas, após a imputação das infrações 1, 2 e 3, haverem se mostrado superiores àquelas consideradas na DSPJ.

Na seqüência serão transcritos as descrições dos fatos adotadas pela autoridade fiscal, assim como os enquadramentos legais estabelecidos.

#### **Infração 01 – Omissão de Receitas – Saldo Credor de Caixa**

Verifiquei que o valor das compras mensais efetuadas pelo contribuinte, durante o ano de 2006, conforme seus livros de apuração do ICMS (anexos, fls. 49/62)

confirmados, ainda, pelas notas fiscais apresentadas e livro de entradas, foi de R\$ 4.467.752,06. No entanto, suas vendas registradas no livro de ICMS (anexo às fls. 49/62) confirmadas pelas notas fiscais de venda apresentadas somavam apenas R\$ 3.067.538,05. A ocorrência dos pagamentos mensais das compras, em valores superiores às vendas registradas, certamente provocaria o registro de saldos credores de caixa (omissão de receitas). Para verificar a ocorrência desses saldos credores, intimei (conf. fls. 65/66) e reintimei (fls. 67/68) o contribuinte a apresentar seu livro caixa. Como o livro não foi apresentado, tive que determinar as omissões mensais de receita, fazendo seu fluxo de caixa mensal do ano de 2006, com base nos elementos conhecidos: suas vendas e compras mensais comprovadas pelas notas fiscais apresentadas e lançadas nos seus livros fiscais. Valores, estes, consolidados nas planilhas das fls. 49/49.

Na elaboração do fluxo de caixa da planilha I, anexa à folha 48, supus, inicialmente, a situação mais favorável ao fluxo monetário da empresa, qual seja: a de que as vendas eram recebidas no mês da fatura enquanto que as compras só seriam pagas no mês seguinte ao da compra. Assim considerando, apurei um saldo credor total anual de R\$ 1.587.971,09. Elaborei, então, a planilha II com o fluxo de caixa considerando que tanto

as vendas como as compras eram pagas e recebidas no próprio mês em que ocorriam. Obtivemos assim, um total de saldo credor no ano de R\$ 1.400.214,01. Optamos então pelo resultado da planilha II, por ser mais favorável ao contribuinte. Considero, ainda, os saldos iniciais e finais de caixa iguais a zero, conforme registrado em sua DIPJ (cópia anexa à fl 374).

Enquadramento Legal: art. 24 da Lei n.º 9.249/95; arts. 2º, § 2º, 3º, § 1º, alínea "a", 5º, 7º, § 1º e 18, da Lei n.º 9.317/96; art. 3º da Lei n.º 9.732/98; e arts. 186, 188 e 199 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999.

### **Infração 02 – Omissão de Receitas – Depósitos Bancários Não Escriturados**

*Durante a fiscalização verifiquei que os créditos feitos nas contas bancárias da empresa, somavam um total de R\$ 20.021.268,39. Valor este bem superior à receita anual (R\$ 3.067.538,05) e às compras (R\$ 4.467.752,06) registradas no seu livro de apuração de ICMS (cópias do livro de ICMS, anexas às fls. 49/62).*

*Tentando justificar essa diferença, examinei os extratos bancários, e eliminei dos créditos somados, os empréstimos que pude identificar como tal, os cheques devolvidos na suposição de que eles seriam, posteriormente, depositados e se os mesmos não fossem subtraídos, seus valores seriam contados duas vezes.*

*Eliminei, também, os estornos, tanto os de créditos como os de débitos. Os créditos com a descrição de estorno de débitos são eliminados porque não são originários de receitas, mas sim de anulação de despesas. Os valores dos débitos com descrição de estorno de créditos são diminuídos da soma dos créditos porque os mesmos foram anulados pelo débito. Por exemplo, os valores dos cheques liberados antes do seu vencimento, são novamente creditados, na data do vencimento do cheque, pela compensação. Fato que obriga o banco a fazer um débito estornando este segundo crédito.*

*Após as reduções descritas acima, o total de crédito líquido somou o montante de R\$ 14.292.682,36. Valor, este, ainda muito superior à soma dos valores registrados no livro de ICMS. Fiz, então, um termo de intimação ao contribuinte para que ele verificasse se existiam outros créditos bancários não originários de receita. Créditos estes, diferentes dos que eu já havia identificado. Fiz esta intimação conforme anexo às folhas 72/354).*

*O contribuinte respondeu informando ter havido empréstimos de diversas modalidades, informando ter havido saques desnecessários com posteriores depósitos, tudo conforme resposta anexa à fl. 357/358. Não apresentou, no entanto, qualquer documento que comprovasse sua resposta. De maneira que, conforme calculado na fl. 46 o valor dos créditos sem origem identificada foi de R\$ 9.824.930,30.*

Enquadramento Legal: art. 24 da Lei n.º 9.249/95; arts. 2º, § 2º, 3º, § 1º, alínea "a", 5º e 7º da Lei n.º 9.317/96; art. 42 da Lei n.º 9.430/96; art. 3º da Lei n.º 9.732/98; e arts. 186, 188 e 199 do RIR/99.

### **Auto de Infração – Receita Omitida – Diferenças de Base de Cálculo**

*Comparamos, na planilha da folha 47, as receitas mensais constantes do livro de apuração de ICMS da empresa fiscalizada com as receitas registradas na declaração simplificada da PJ (anexa, folhas 359/376). Constatamos, então, uma receita omitida no valor total, anual, de R\$ 2.967.048,50.*

*As cópias das páginas do livro de apuração do ICMS encontram-se anexas às folhas 52/62. Anexei também, às fls. 63/64 planilha onde, comparo, de forma*

*amostral, os valores das notas fiscais apresentadas com os valores do livro de apuração do ICMS.*

Enquadramento Legal: arts. 2º, § 2º, 3º, § 1º, alínea "a", 5º e 7º, § 1º da Lei n.º 9.317/96; art. 3º da Lei n.º 9.732/98; e arts. 186 e 188 do RIR/99.

#### **Auto de Infração – Insuficiência de Recolhimento**

*(...) as alíquotas do SIMPLES, aumentaram. Dessa forma, os valores do "SIMPLES" pagos sobre as bases de cálculo utilizadas pelo contribuinte, foram insuficientes.*

Enquadramento Legal: art. 5º da Lei n.º 9.317/96; art. 3º da Lei n.º 9.732/98; e arts. 186 e 188 do RIR/99.

#### **Impugnação do Lançamento**

Inconformado com o crédito tributário que lhe foi imputado, em 22/09/2009 a pessoa jurídica impugnou o lançamento, fls. 428/454, apresentando os argumentos a seguir sintetizados:

#### **Impugnação Infração 01 – Omissão de Receitas – Saldo Credor de Caixa**

Em primeiro plano, argumentou a impugnante que a apuração do saldo credor de caixa estaria viciada em razão de os saldos credores tributados nos períodos "n" não terem sido considerados, na condição de origem, nos períodos "n + 1".

*(...) nota-se que, a autoridade fiscal não se preocupou em evitar a dupla tributação, quando não adicionou a receita omitida e tributada em um mês ao saldo do dia imediatamente posterior, ou seja, no primeiro dia do mês seguinte aquele em que ocorreu a tributação da receita omitida, conforme se verifica na planilha II de fls. 48 dos autos. Assim, senhor julgador, a referida planilha deve ser refeita para incluir como saldo inicial do mês seguinte o saldo credor de caixa tributado no mês anterior como omissão de receita, para que a tributação se ajuste a verdade material dos fatos.*

Caso a autoridade fiscal houvesse procedido dessa forma, segundo defendido pela suplicante, o saldo credor a ser tributado seria reduzido de R\$ 1.400.214,01 para R\$ 219.756,37 posto que

*(...) o valor a ser tributado como saldo credor de caixa somente ocorre em Janeiro no valor de R\$ 100.884,00 (cem mil oitocentos e oitenta e quatro reais), em Abril no valor de R\$ 15.712,73 (quinze mil setecentos e doze reais e setenta e três centavos), em Maio no valor de R\$ 83.507,32 (oitenta e três mil quinhentos e sete reais e trinta e dois centavos) e, em Julho de 2006 no valor de R\$ 19.652,32 (dezenove mil seiscentos e cinqüenta e dois reais e trinta e dois centavos), não restando valores a ser tributado a título de saldo credor de caixa nos outros meses do ano calendário de 2006, em razão da recomposição do caixa com a inclusão dos valores já tributado no mês anterior, ficando o total a ser tributado no ano o valor de R\$ 219.756,37 (duzentos e dezenove mil setecentos e cinqüenta e seis reais e trinta e sete centavos) e não o montante de R\$ 1.400.214,01 (um milhão e quatrocentos mil duzentos e quatorze reais e um centavo) como pretende o autor do procedimento fiscal.*

Outro argumento levantado pela autuada foi que em sua atividade operacional – comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados – haveria uma perda, concernente aos produtos adquiridos, de aproximadamente 25%. Em consequência, seria beneficiária de descontos concedidos pelos fornecedores nesse mesmo percentual, que não foram considerados pela fiscalização.

*(...) além de que os produtos adquiridos pela requerente serem produtos perecível, com índice de perda na faixa de 25% das compras, não procedendo a alegação de que as compras são superiores as vendas, tendo em vista as quebras sofridas no manuseio e processamento das compras reflete em descontos por parte do fornecedor, fatos estes não levado em consideração pelo fiscal autuante.*

Afiançou ainda que o lançamento deu-se por presunção legal lastreada tão somente em um fluxo de caixa apurado com base em compras. Assim procedendo, não teria a Fazenda Nacional produzido a prova material necessária à comprovação da ocorrência do fato gerador.

*(...) o agente do fisco, por presunção legal, considerou como omissão de receitas, os saldos credores de caixa apurado nas planilhas I e II de fls. 48 dos autos. As conclusões do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil tiveram como suporte apenas um fluxo de caixa com base em compras. (...) Assim, o fisco não cumpriu com o ônus de produzir a prova material, e a consequência é a não comprovação da ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária.*

Nessa linha de raciocínio, teria havido afronta aos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, que tratam do fato gerador e da base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Prosseguindo, trouxe à colação o art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda segundo o qual “Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência (...) da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada” para em seguida registrar que

*(...) a presunção de omissão de rendimentos relativa a saldo credor de caixa, somente é caracterizado quando indicado na escrituração do contribuinte, mediante documentação hábil ou idônea, com apresentação do livro razão (...)*

Teceu ainda considerações acerca das presunções absolutas e relativas. Tendo o lançamento questionado sido efetivado com substrato em uma presunção relativa, admitiria prova em contrário que, segundo seu entendimento, teria sido apresentada.

*Assim, senhor julgador, como está provado nos autos que a apuração dos saldos credores de caixa, tiveram como origem o não aproveitamento dos saldos já tributados em mês anterior e, também o fato de que foram considerado no levantamento compras não pagas, não há, portanto, que se falar em omissão de rendimentos caracterizado por saldo credor de caixa, uma vez que tal valor não foi apontado em sua escrituração, dessa forma está elidida a presunção.*

#### **Impugnação Infração 02 – Omissão de Receitas – Depósitos Bancários Não Escriturados**

Foi afirmado que a fiscalização não teria levado para os meses seguintes os valores tributados nos meses anteriores. Assim, no entendimento da impugnante

*(...) o autor da ação fiscal não levou em consideração o fato de que o valor dos depósitos efetuados nos meses de Janeiro e fevereiro do referido ano calendário nos valores respectivos de R\$ 664.462,97 (seiscents e sessenta e quatro mil quatrocentos e sessenta e dois reais e noventa e sete centavos) e R\$ 949.299,96 (novecentos e quarenta e nove mil duzentos e noventa e nove reais e noventa e seis centavos) e tributado naqueles meses foram utilizados para depósitos nos meses subsequentes, e assim sucessivamente. Logo, se há omissão de receita por depósito bancário, esta ocorreu somente nos meses de Janeiro e Fevereiro do*

*referido ano-calendário, tendo em vista que este valor cobre as omissões ocorridas nos meses subsequentes, e mais o fato de que partes dos depósitos tiveram como origem empréstimos de diversas modalidades conforme esclarecido em resposta a termo de intimação.*

Segundo apregoador pela impugnante, o demonstrativo em que se pautou a tributação deveria ser refeito, de modo a considerar os valores já tributados nas apurações dos meses seguintes. Foi ainda alegada a existência de equívocos na apuração, pelo agente fiscal, da infração. Tal equívoco corresponderia à indevida tributação de cheques devolvidos e estornados. A título de exemplo, foram apontados 04 (quatro) lançamentos efetivados no mês de janeiro de 2006, tendo sido afirmado que essa mesma inconsistência teria se repetido nos meses seguintes.

*No mês de Janeiro deixou de excluir cheques devolvidos nos dias 02/01/2006 no valor de R\$ 295,00 (duzentos e noventa e cinco reais), no dia 05/01/2006 o valor de R\$ 11.028,00 (onze mil e vinte e oito reais), no dia 11/01/2009 o valor de R\$ 7.667,10 (sete mil seiscentos e sessenta e sete reais e dez centavos), e mais o valor de R\$ 49.742,94 (quarenta e nove mil setecentos e quarenta e dois reais e noventa e quatro centavos) a título de estorno de cheques depositados, conforme comprova os extratos de fls. 102/108 do Banco do Brasil S/A. O mesmo fato ocorreu nos meses seguintes do ano calendário de 2006, logo, as referidas planilhas têm inconsistência técnica na sua elaboração não servindo para lançamento de crédito tributário.*

Foi também defendido, nos mesmos moldes da infração anterior, que estar-se-ia perante a ocorrência de uma presunção simples, cumprindo ao Fisco a devida comprovação do ilícito, o que não teria se concretizado no caso em apreciação.

*Assim, o fisco não cumpriu com o ônus de produzir a prova material, e a consequência é a não comprovação da ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária.*

A impugnante apontou ainda o art. 849 do RIR/99, cuja matriz legal encontra-se estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, para em seguida considerar que

*(...) a presunção de omissão de rendimentos relativa a Depósitos Bancários, somente é caracterizada quando não comprovada, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações de Depósitos.*

*Analisando a questão em lide, constatamos que a pretendida presunção não ocorreu no montante pretendido pela autoridade fiscal, uma vez que os valores dos depósitos relacionados no demonstrativo acostado nos autos, efetuados nas contas do requerente estão devidamente comprovados a sua origem, conforme os fatos já analisados e comprovados nos itens precedentes desta impugnação.*

#### **Impugnação – Da Inaplicabilidade da Taxa Selic para Exigência de Juros de Mora**

Foi admitido que a cobrança dos juros Selic foi fundada com substrato em norma vigente, o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, referido ato legal foi tachado de inconstitucional “tendo em vista que se atribui ao Banco Central a prerrogativa de estipular unilateralmente os índices de juros moratórios da obrigações tributárias federais, onde está toda a evidência a violação ao art. 150, I, da CF/88”.

Em abono à sua tese, citou manifestação do Supremo Tribunal Federal contida na ADIn nº 1296/PE, DJU de 10/08/1995, segundo o qual, conforme exegese da impugnante, a cobrança da Selic violaria o próprio conceito constitucional de tributo, assim como os princípios da segurança jurídica, da isonomia e da tipicidade, em razão do que esta exigência deveria ser afastada e, em seu lugar, deveriam ser aplicados juros moratórios fixos, no percentual de 1% ao mês.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, sustentando, em resumo, o seguinte.

**Infração 01 - Omissão de Receitas – Saldo Credor de Caixa**

A autuação por omissão de receita referente a saldo credor de caixa tem previsão no art. 281, I do RIR, de 1999, que se aplica por extensão às empresas optantes do Simples, na medida em que o art. 18 da Lei nº 9.317, de 1997, determina a aplicação das mesmas presunções de omissão de receita existentes nas legislações dos demais tributos federais, desde apuráveis em livros e documentos exigíveis da demais empresas não optantes.

No caso dos autos, a empresa foi intimada para apresentar o livro caixa, a fim de que fossem verificados os lançamentos diários reais. Ocorre que a contribuinte não os entregou, razão pela qual a fiscalização a partir das informações constantes da DSPJ verificou que o saldo inicial da conta caixa foi nulo no ano calendário do lançamento. Com base nessa informação e os dados de apuração do ICMS foi possível reproduzir-se o livro caixa da autuada, que resultou em saldo credor, o qual foi objeto da autuação.

Para chegar nos valores do livro caixa reconstituído, a fiscalização realizou duas simulações, optando pela que deu resultado menor, portanto, mais favorável para a empresa. A primeira, consistiu em considerar que as compras realizadas pela empresa teriam sido liquidadas no mês seguinte, porém as receitas teria sido realizadas no próprio mês em que se deram as compras. Com essa simulação chegou-se ao valor de R\$ 1.587.971,09. A segunda simulação considerou que as compras e receitas de vendas foram liquidadas no mesmo mês, resultando no valor de R\$ 1.400.214,01. A fiscalização, conforme, explicado, optou pelo menor valor como base de cálculo para a omissão de receita.

Dentro deste ponto, a empresa alegou dupla tributação sobre saldos credores encontrados em determinados meses e que não foram transportados para os meses seguintes, de modo que, assim, teria ocorrido dupla tributação. A DRJ afastou a alegação, esclarecendo que o contribuinte não apresentou sua escrituração contábil. Por isso, a tributação foi feita com base no Livro de Apuração de ICMS, considerando o montante de compras do mês e o montante de venda. Quando o valor das compras foi superior ao das vendas, o resultado negativo foi tributado como presunção de omissão de receita. Desta forma, não teria lógica transportar esse resultado “negativo” resultado de uma infração para o mês seguinte e beneficiar o contribuinte.

A outra alegação dentro deste ponto foi a de que a empresa adquire para revenda produtos perecíveis com um algo nível de perda até a venda, normalmente de 25%, segundo a empresa. Daí porque as diferenças de caixa seriam explicáveis em razão desses descontos. O argumento foi afastado pela DRJ, porque a empresa não trouxe nenhuma prova desses descontos.

**Infração 02 – Omissão de Receitas – Depósitos Bancários com Origem Não Comprovada**

Sobre o ponto, a DRJ ressaltou que a fiscalização detectou nas duas contas bancárias da empresa uma movimentação de R\$ 20.021.268,41. A partir da análise inicial foram excluídos estorno de devoluções de cheques, reduzindo o saldo para R\$ 14.292.682,36. A empresa foi intimada para comprovar os lançamentos bancários de origem não comprovada e alegou que teria realizado empréstimos de diversas modalidades, mas não apresentou nenhum documento para respaldar tal alegação. Desse valor de R\$ 14.292.682,36 referente aos depósitos não comprovados, a autoridade lançadora deduziu os seguintes valores:

R\$ 1.400.214,01 correspondentes à infração saldo credor de caixa;

R\$ 2.967.048,50 relativos às diferenças encontradas entre os valores constantes do Livro de Apuração de ICMS e aqueles constantes da DSPJ do sujeito passivo; e

R\$ 100.489,55 inerentes aos valores oferecidos à tributação pela apresentação da DSPJ/2007.

Com essas exclusões, chegou-se ao valor de R\$ 9.824.930,30, tributada como depósitos bancários com origem não justificada. A empresa impugnou o valor em questão salientando que os valores abaixo deveriam ser expurgados da conta:

R\$ 295,00 em 02/01/2006;

R\$ 11.028,00 em 05/01/2006; e

R\$ 7.667,10 e R\$ 49.742,94, ambos em 11/01/2006.

A DRJ afastou a alegação sob o seguinte argumentando que o valor de R\$ 295,00 foi registrado a débito da conta corrente, “situação a resultar na absoluta impossibilidade lógico-material de haver sido considerado no trabalho fiscal, quando do lançamento discutido”. Quanto aos demais valores, “não foi possível se localizar qualquer lançamento, seja a crédito, seja a débito, que correspondesse aos valores indicados pelo impugnante”.

No mais, sobre este ponto, a DRJ explicou que incidiria a regra do art. 849 do RIR, de 1999, com a seguinte regra:

Art. 849. Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º Em relação ao disposto neste artigo, observar-se-ão:

I o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira; II os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 2º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão:

I os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica; II no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

§ 3º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Assim, prosseguiu a DRJ, a empresa não comprovou a origem dos lançamentos citados, de modo que se aplicou corretamente a regra do art. 849 do RIR de 1999.

#### **Infração 03 - Da Inaplicabilidade da Taxa Selic para Exigência de Juros de Mora**

Sobre este ponto, a DRJ aplicou a legislação de regência, qual seja, o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996 e a súmula Carf nº 4 que legitimam a utilização da Selic como taxa de juros para correção dos créditos tributários.

Com base nesses argumentos considerou improcedente a impugnação, mantendo a autuação em nos termos em que foi lavrada.

Inconformada a empresa interpôs o recurso voluntário de fls. 487/530, sustentando, em resumo, a invalidade do auto de infração por ter violado o seu sigilo bancário, defendendo, para tanto, a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001 e da Lei nº 10.174, de 2001. No mais, manteve as mesmas alegações da impugnação sobre a improcedência do auto de infração.

O processo foi distribuído para minha relatoria e este é o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, Relator.

### **1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO**

O recurso é tempestivo. Além disso, a matéria que constitui o seu objeto está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme arts. 2º, inciso I, e 7º, *caput* e § 1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Sobre a regularidade da representação processual, desde a manifestação de inconformidade a recorrente se defende por meio de procurador devidamente constituído.

No mais, a recorrente apresenta como primeiro item impugnável da decisão recorrida, a alegação de constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001 e da Lei nº 10.174, de 2001, eis que ambas as normas teriam ofendido o disposto no inciso X do art. 5º da Constituição Federal, que protege o sigilo de dados como um direito fundamental.

A matéria em questão não fez parte da impugnação, o que enseja o argumento de que o recurso não deve ser conhecido nesta parte. No entanto, em respeito às garantias do contraditório e da ampla defesa, e ao princípio do formalismo moderado, tenho manifestado o entendimento de que não traz nenhum prejuízo à ordem processual permitir o debate exauriente de todos os argumentos sustentados pela contribuinte, desde que se trate de matéria de direito cujo resultado esteja resolvido por súmula do Carf ou por decisão da justiça que vincule o colegiado.

Ressalto que este entendimento não é compartilhado por todos os membros da Turma, que entendem ser necessário, nestes casos, não conhecer do recurso quando a matéria não foi suscitada na impugnação.

No caso em questão, o Supremo Tribunal Federal pacificou que as leis invocadas pela recorrente não afrontam a Constituição Federal. Além disso, a questão não seria de qualquer modo acolhida, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 e Súmula Carf nº 2.

Assim, considerando que a maioria do colegiado possui entendimento diverso, na linha de que é o caso de não conhecer da matéria não debatida na instância anterior e; considerando também, que o resultado prático da questão implica em não atender a demanda do contribuinte, por força do que foi decidido pelo STF ou pelo que dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 ou a Súmula Carf. nº 2, acompanho o entendimento da turma com a ressalva desse meu entendimento pessoal, que seria pelo conhecimento do recurso para negar provimento no mérito.

Isto posto, em homenagem ao princípio da colegialidade, não conheço do recurso voluntário neste ponto específico de alegação de inconstitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001 e da Lei nº 10.174, de 2001. Com relação aos demais requisitos o recurso deve ser conhecido.

## 2. MÉRITO

De acordo com o recurso voluntário, a recorrente se insurge contra os seguintes pontos da autuação, os quais constituirão o objeto da controvérsia: i) improcedência da autuação por omissão de receitas de depósitos bancários não comprovados; ii) improcedência da autuação em razão da ocorrência de saldo credor de caixa; iii) improcedência da autuação sobre a incidência a Selic como Taxa de juros. Além disso, acrescentou, na fase recursal, a alegação de que o acesso da autoridade tributária aos dados bancários da empresa implicaria violação ao seu direito à intimidade e proteção de dados, assegurados pelo inciso X do art. 5º da Constituição Federal, matéria que não foi conhecida, conforme subseção acima.

Passemos à análise dos demais pontos impugnados com o recurso.

### 2.1 improcedência da autuação por omissão de receitas de depósitos bancários não comprovados

Sobre este ponto, a recorrente inicia suas alegações reiterando os mesmos argumentos da impugnação. Trata-se de uma tese difícil de entender. A empresa sustenta que os depósitos não comprovados nos meses de janeiro e fevereiro de 2006, nos montantes de R\$ 664.462,97 e R\$ 949.299,96, deveriam ser incluídos nos meses subsequentes em que foram constatados outros depósitos não comprovados. Isso porque, tais valores teriam sido tributados a título de omissão de receitas naqueles meses de janeiro e fevereiro. Realmente, não há como entender o objetivo dessa tese. O máximo que se pode tentar extrair seria que o auto de infração deveria deduzir do montante apurado nos meses seguintes os valores referidos acima, de modo que cada depósito não comprovado serviria de base de cálculo para a incidência dos tributos. E foi exatamente o que ocorreu. A fiscalização apurou as omissões de receita mês a mês e sobre os respectivos montantes foram calculados os tributos.

Considerando que sobre este ponto a empresa não trouxe nenhuma alegação nova ou diferente do que sustentou com a impugnação, valho-me do disposto no § 3º do art. 57 do RICARF para acompanhar literalmente os argumentos da DRJ como razões de decidir, conforme o trecho a seguir:

O primeiro argumento da autuada foi de que o autor do procedimento não teria levado em consideração “o fato de que o valor dos depósitos efetuados nos meses de janeiro e fevereiro do referido ano calendário nos valores respectivos de R\$ 664.462,97 (...) e R\$ 949.299,96 (...) e tributado naqueles meses não foram utilizados para depósitos nos meses subseqüentes, e assim sucessivamente. Logo, se há omissão por depósito bancário, esta ocorreu somente nos meses de janeiro e fevereiro do referido ano calendário, tendo em vista que este valor cobre as omissões ocorridas nos meses subseqüentes”.

Com efeito, carente de lógica a argumentação referenciada. Almeja a litigante que o somatório dos depósitos bancários com origem não justificada dos meses de janeiro e fevereiro se preste para justificar os demais depósitos não explicados, observados nos meses subsequentes. Qual o sentido dessa colocação? Não nos foi possível vislumbrar.

Tampouco foi explicitada pela impugnante, de modo que o destinatário da mensagem tivesse condição de discernir o porquê dessa consideração. A propósito, de modo a rechaçar de uma vez por todas a tese espelhada, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sumulou a matéria nos seguintes termos:

**Súmula CARF nº 30:** *Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subseqüentes.*

Ainda sobre este ponto, a recorrente alega, de forma confusa, que o auto de infração deverá ser considerado nulo, porque não teriam sido excluídos dos meses subsequentes os valores abaixo, considerados como omissão de receita. Em seguida alega que esses valores constituem cheques estornados e, como tais, não poderiam integrar o rol de receitas não comprovadas:

R\$ 295,00 em 02/01/2006;  
R\$ 11.028,00 em 05/01/2006; e  
R\$ 7.667,10 e  
R\$ 49.742,94, ambos em 11/01/2006.

Essas alegações são repetições literais do que foi argumentado na impugnação, não tendo a empresa trazido no recurso voluntário nenhum elemento novo para refutar o que foi decidido pela DRJ. Por tal razão, aplico também sobre este ponto específico o disposto no § 3º do art. 57 do RICARF, adotando como razões de decidir os fundamentos da DRJ:

Segundo afirmado, tais equívocos teriam ocorrido nos meses seguintes, o que prejudicaria todo o trabalho fiscal, que deveria ser totalmente refeito.

Conforme é possível se observar à fl. 148, no que se refere ao lançamento de R\$ 295,00, efetuado no dia 02/01/2006, foi registrado a débito da conta-corrente considerada, situação a resultar na absoluta impossibilidade lógico-material de haver sido considerado no trabalho fiscal, quando do lançamento discutido. Quanto aos demais, conforme pesquisa levada a efeito nos dias 05/01/2006 e 11/01/2006 (fls. 150, 151 e 154), não foi possível se localizar qualquer lançamento, seja a crédito, seja a débito, que corresponesse aos valores indicados pelo impugnante.

Dessa forma, carente de fundamentação a argumentação da impugnante, não merecendo acolhida a proposição efetivada no sentido de que a planilha elaborada pela autoridade

fiscal, relativa à apuração dos depósitos bancários com origem não justificada, venha a ser refeita, devendo prosperar aquela que se prestou para o lançamento contestado.

Sobre a alegação de que os valores de R\$ 11.028,00, R\$ 7.667,10, R\$ 49.742,94 devem ser excluídos da base de cálculo porque se tratam de estornos, realmente, tais lançamentos não constam nos extratos Bancários tanto do Banco do Brasil quanto do Bradesco. Esse motivo já seria o bastante para desconsiderar o que foi alegado.

Seja como for, acrescente-se que o valor de R\$ 295,00 (creditado em 02/01/2006) – e que segundo ela deveria ser excluído junto com os demais – se trata de depósito de origem não comprovada, o que, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, considera-se omissão de receita. Veja-se:

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.

Assim, cumpria à empresa não somente alegar que tal valor deveria ser glosado do montante de receita omitida, mas comprovar a origem do depósito. Ocorre que não há nenhuma prova juntada pela contribuinte nesse sentido, razão pela qual não há como acolher mencionada alegação.

## **2.2 Da improcedência da autuação em razão da ocorrência de saldo credor de caixa**

A recorrente traz no recurso voluntário a mesma alegação de que houve erro da fiscalização no método de apuração do saldo credor de caixa. Isso porque, deveria ser transferido do mês anterior o valor do saldo credor de caixa para o mês posterior como saldo inicial de caixa. Segundo alega, não sendo feita essa transposição teria ocorrido dupla tributação.

Primeiramente, registre-se, que a empresa recorrente atua no ramo varejista de gêneros alimentícios perecíveis, comprando mercadorias para revender. Assim, a sua conta caixa deveria se destinar para, basicamente, contabilizar as entradas e saídas financeira diárias. Dessa forma, as vendas realizadas no dia deverão ser registradas nessa conta qualquer que seja a modalidade de pagamento, como dinheiro em espécie, cartões de crédito e débito ou cheque. Em contrapartida, os pagamentos realizados no dia também deverão ser registrados, inclusive as compras de mercadorias. No final do dia, o saldo dessa conta deverá ser positivo, isto é, o valor de vendas (receitas da empresa) serão superiores ao das compras (débitos da empresa). Caso o saldo seja negativo, ou seja, a hipótese exatamente inversa, a receita de vendas inferior aos pagamentos de despesas, a empresa deverá justificar o que ocorreu para esse evento. Isso somente poderá ser justificado, realmente, com a apresentação dos livros contábeis.

No caso dos autos, a empresa não forneceu sua escrituração contábil para a fiscalização, apesar de intimada para tanto. Isso obrigou a autoridade tributária a ter que utilizar um critério de presunção das receitas e despesas de compra e venda, que foi a auditoria sobre os Livros de Apuração de ICMS. Com base nessa documentação fiscal, verificou-se que na maioria dos meses de 2006, no final de cada mês, o saldo da conta caixa deu negativo (saldo credor), isto é, a receita de vendas foi inferior a despesa de compras. Daí porque a empresa teria que comprovar as razões para tal resultado, pois, de acordo com a legislação tributária, essa diferença poderá implicar omissão de receita, porque, a rigor, a receita de vendas teria que ser superior a

despesa de compras. A recorrente não consegue justificar e nem comprovar os motivos desse resultado. Por outro lado, levanta um argumento incompreensível de que o saldo credor teria que ser transferido para os meses seguintes a fim de evitar dupla tributação. A DRJ refutou esse argumento, conforme os trechos a seguir:

Foi alegado pela impugnante a necessidade da recomposição da planilha em que se fundamentou a tributação em razão de os saldos credores encontrados em determinados meses não terem sido transportados para os meses seguintes, de modo que fosse evitada a “dupla tributação”, conforme defendido pela litigante.

No entendimento da pessoa jurídica, os valores tributados nos meses de janeiro e fevereiro, caso fossem considerados a partir do mês de março, evitariam o chamado “estouro de caixa” daquele mês em diante, situação em que, ao invés de R\$ 1.400.214,01, a tributação seria de apenas R\$ 219.756,37.

Com efeito, desprovido de qualquer lógica encontra-se o argumento levantado pela litigante. No caso sob análise, os fato geradores são mensais. Caso houvesse a apuração da infração ao longo do próprio mês, o valor a tributar seria aquele correspondente ao maior dos saldos credores apurados no interregno dos trinta dias. Contudo, não foi isso que ocorreu no caso em julgamento. Não foi apresentada a escrituração contábil de modo que houvesse a possibilidade da apuração de eventuais saldos credores durante o mês. Nesse contexto, o Auditor Fiscal teve que se socorrer do instrumental que tinha à sua disposição, no caso o Livro de Apuração de ICMS. A partir desse livro fiscal comparou as compras e as vendas, em cada mês, já totalizadas. Nos meses em que observou que as compras superaram as vendas, considerou a ocorrência do intitulado “estouro de caixa”, cujo valor deveria ser tributado. Como poderia uma infração de um mês beneficiar o contribuinte no mês seguinte?

Tal possibilidade ofende o princípio da razoabilidade.

Em verdade, cumpre que seja levado para o mês seguinte o resultado do período anterior na situação inversa, ou seja, quando as vendas são superiores às compras. Melhor explicando, se do batimento das vendas com as compras resultar diferença favorável ao contribuinte, esse resultado deve ser considerado como saldo inicial do mês seguinte. Esse foi o *modus operandi* adotado pelo Auditor-Fiscal. Observe-se o ocorrido em março. Naquele mês, as vendas superaram as compras em R\$ 274,50. Tal valor foi transportado para o mês de abril, na condição de saldo inicial do Caixa.

Registre-se que caso houvesse sido apresentada a escrituração comercial do sujeito passivo, na possibilidade de em um certo mês ter sido apurado saldo credor de caixa, no mês seguinte a autoridade fiscal deveria partir do saldo existente nos registros contábeis, nunca do valor objeto de tributação no período antecedente.

Nesse contexto, descabida a argumentação do contribuinte consistente na apropriação dos saldos credores de um mês na condição de saldo inicial da Conta Caixa no mês seguinte.

Considerando que a recorrente não apresentou nenhum fato ou alegação nova para rebater a decisão recorrida, aplico a regra do § 3º do art. 57 do RICARF, valendo-me dos excertos transcritos acima como razões de decidir para este ponto. Acrescente-se que, em razão de a empresa não ter entregue sua escrituração contábil, abre-se margem à fiscalização para buscar outros elementos que possam reconstituir, ainda que de forma aproximada, a realidade dos fatos em análise, qual seja a existência de saldo credor em caixa.

A tese da contribuinte não encontra respaldo na legislação e nem na lógica que leva a esse tipo de tributação por estimativa. Nesse sentido, dispõe o art. 281, I do RIR de 1999, o seguinte:

Art.281.Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

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

II-a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III-a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Observe-se que o saldo é apurado mês a mês e o seu resultado é submetido à tributação. A tese da recorrente conduziria a se somarem os saldos negativos, descontando-os dos valores apurados nos meses seguintes, de modo que, na verdade, nem todos os meses em que resultou saldo negativo seriam tributados. A prevalecer esse entendimento seria o mesmo que tributar parte da receita ou da renda mensal da empresa, com reflexos na tributação do seu resultado final.

O art. 284 do RIR de 1999 orienta quais os recursos poderão ser utilizados pela fiscalização nas hipóteses de omissão de receita, não incluindo a metodologia indicada pela empresa em sua defesa:

Art.284.Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações (Lei nº 8.846, de 1994, art. 6º).

§1ºPara efeito de arbitramento da receita mínima do mês, serão identificados pela autoridade tributária os valores efetivos das receitas auferidas pelo contribuinte em três dias alternados desse mesmo mês, necessariamente representativos das variações de funcionamento do estabelecimento ou da atividade (Lei nº 8.846, de 1994, art. 6º, §1º).

§2ºA renda mensal arbitrada corresponderá à multiplicação do valor correspondente à média das receitas apuradas na forma do §1º pelo número de dias de funcionamento do estabelecimento naquele mês (Lei nº 8.846, de 1994, art. 6º, §2º).

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

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

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

§6ºO disposto neste artigo não dispensa o contribuinte da emissão de documentário fiscal, bem como da escrituração a que estiver obrigado pela legislação comercial e fiscal (Lei nº 8.846, de 1994, art. 6º, §7º).

§7º A diferença positiva a que se refere o §5º não integrará a base de cálculo de quaisquer incentivos fiscais previstos na legislação tributária (Lei nº 8.846, de 1994, art. 6º, §8º).

Art.285. É facultado à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o artigo anterior, outros métodos de determinação da receita quando constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento (Lei nº 8.846, de 1994, art. 8º).

A recorrente renova outra alegação da impugnação, qual seja, de que os produtos por ela revendidos são perecíveis com uma perda aproximadamente de 25% e que seus fornecedores concederiam descontos dessa ordem sobre os preços de compra. Isso justificaria as diferenças de caixa. Sobre esta alegação a recorrente não trouxe nenhuma prova dos alegados descontos, razão pela qual não tem como ser aceita.

Igualmente, sobre ambas as alegações desta subseção não há o que prover do recurso.

### **2.3 improcedência da autuação sobre a incidência a Selic como Taxa de juros**

Sobre este ponto, desde logo, deve-se considerar que não assiste razão à recorrente. Nos termos do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a incidência de multa de ofício quando o crédito tributário for apurado pela autoridade tributária.

A recorrente repete no recurso voluntário os mesmos argumentos da impugnação sobre a multa de ofício, sustentando que o seu percentual fere os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Não compete ao CARF analisar as opções do legislador sob o aspecto da constitucionalidade, pois, dessa forma, o Conselho faria controle difuso de constitucionalidade, atribuição reservada ao Poder Judiciário. Nesse sentido é a orientação da súmula CARF nº 2:

#### **Súmula CARF nº 2:**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por conseguinte, não deve o recurso ser provido também sobre esta alegação.

Quanto ao argumento de que a Taxa Selic não pode ser utilizada como índice de juros moratórios, a questão não demanda muito esforço analítico, pois está pacificada neste Corte Administrativa, com a súmula CARF nº 4, que possui o seguinte verbete:

#### **Súmula CARF nº 4**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

De acordo com o art. 45, VI do RICARF, o conselheiro está vinculado às súmulas do Conselho não podendo deixar de observá-las quando estas se aplicam inegavelmente ao caso concreto.

No presente processo, a contribuinte alega que a Taxa Selic não seria aplicável sobre o montante do crédito tributário, porque não teria sido criada por lei e o § 1º do art. 161 do CTN definiu juros de 1% ao mês sobre o montante do crédito.

A questão está superada, seja em razão da Súmula CARF nº 4, seja pelo que dispõe a legislação tributária contemporânea, pois o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996 determina a aplicação da Taxa Selic como taxa de juros sobre o crédito tributário, suprindo, portanto, a exigência do CTN.

Assim, corretas a autuação e a decisão da DRJ, razão pela qual não deve o recurso ser provido também nesta matéria.

### 3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso e voto por **negar provimento**, mantendo a decisão de primeira instância nos termos em que foi proferida.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes

### Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, redator designado.

A par do brilhantismo dos votos externados pelo D. Relator, e não obstante concordar com ele quanto a parte das conclusões exaradas quanto ao caso em exame<sup>1</sup>, de fato ouso dissentir das suas ponderações e propostas no que concerne ao problema da omissão de receitas decorrente da pretensa identificação do saldo credor de caixa (no que fui acompanhado pela maioria de meus pares).

De fato, o que se viu no caso vertente foi a adoção de uma presunção, não prevista em lei, para tipificar uma hipótese, esta sim, explicitamente aventada pela legislação de regência, de presunção de omissão de receitas. E isto, diga-se, é inadmissível, mormente à luz do art. 142 do CTN e do princípio da verdade material. É o que se passa a demonstrar.

### I A EXTENSÃO E CORRETA COMPREENSÃO DOS PRECEITOS DO ART. 142 DO CTN.

O direito, via de regra, não admite a presunção como elemento suficiente à concretização da hipótese normativa. As presunções admitidas pela ciência jurídica são aquelas

---

<sup>1</sup> Pelo que, inclusive, o acompanhei quanto a manutenção da autuação em relação à infração afeita à omissão de receitas por identificação de depósitos bancários de origem nebulosa.

expressamente contempladas na lei. Fora daí, o fato jurídico encerra o surgimento da consequência se, e apenas quando, efetivamente revelado no plano fenomênico.

Mais ainda, diga-se, quando o fato em questão é aquele signo presuntivo de riqueza, hábil a dar lugar ao surgimento da obrigação tributária, a teor das disposições do art. 114 do CTN, que o define como a “*situação descrita na lei como necessária e suficiente*” ao implemento do comando da norma jurídica tributária. Daí, também, a imposição (deôntica) encartada no art. 142 do mesmo diploma de lei complementar *ex ratione materiae*, reproduzida a seguir:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Do preceito acima, extraem-se dois elementos primordiais à correta, completa e válida atuação fiscal tendente à realização do lançamento. O primeiro, que para muitos, se constitui na positivação, dentro da norma geral de tributação, do princípio da verdade material, vislumbrável no mister de “*verificar a ocorrência do fato gerador*”. Verificar, que tem raiz remota no latim “*veritas*” (verdade) e próxima no também verbo latino “*verificare*”, o qual significa: “*1. PROVAR A VERDADE de; 2. Investigar a verdade de. 3. Comprovar a exatidão de; confirmar, corroborar*”<sup>2</sup>.

Objetivamente, o ato de lançamento pressupõe o exaurimento de toda a matéria fática abarcada pela norma jurídica tributária, não só afeita ao próprio aspecto material, mas também em relação aos demais aspectos componentes de sua estrutura, particularmente, aqueles contidos no comando ou consequência: os aspectos quantitativo, pessoal e, ainda que não seja uma unanimidade na doutrina, o finalístico.

A Autoridade lançadora, portanto, deve esmiuçar todo o contexto factual “*necessário e suficiente*” à constatação do tipo tributário, compreendendo, semelhante atividade, também a verificação dos elementos consequentes a fim de se apurar o *quantum*, a sujeição passiva e, se for o caso, a imposição das penalidades cabíveis.

O segundo elemento observado no preceito legal acima suscitado se centra no caráter obrigatório, vinculante, impositivo. O lançamento tributário, diante da constatação da concretização efetiva do fato-tipo, deve ocorrer, não havendo, aqui, espaço para uma atuação discricionária por parte da Autoridade Administrativa. Por isso mesmo, “*verificada*” a exteriorização do núcleo típico da norma de incidência, com todas as nuances fáticas tratadas alhures (e, portanto, com a constatação completa e suficiente de todos os aspectos, insista-se, da norma jurídica), impõe-se ao fisco a realização daquele ato descrito no preírito art. 142. Por óbvio, afora as hipóteses expressamente descritas na lei, não se pode conceber a penalização (administrativa ou penal) do servidor público que deixa de promover o lançamento, especialmente, quando não constatada a ocorrência do fato gerador, mas, apenas, o indício (presunção) de sua materialização.

<sup>2</sup> Novo Dicionário Básico da Língua Portuguesa Folha /Aurélio, p. 670.

Por esta razão, é assente na doutrina que as presunções são inadmissíveis no direito tributário (a não ser por expressa previsão legal, reprise-se<sup>3</sup>). Este o entendimento, v.g., proclamado e defendido por Alberto Xavier<sup>4</sup>:

Porque no procedimento administrativo de lançamento se tende à averiguação da verdade material quanto ao objeto do processo – indispensável para a aplicação da lei de imposto – nele não se coloca, em rigor, um problema de repartição do ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto. (...) É hoje concepção dominante que não pode falar-se em um ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito (...), a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro encargo da prova ou dever de investigação (...).

Na ordem jurídica brasileira não pode duvidar-se da solução a dar ao problema em causa: o respeito pela propriedade privada, consagrado constitucionalmente, e que em matéria tributária se reflete no princípio de uma rígida ilegalidade, revela por si só que em caso de incerteza sobre a aplicação da lei fiscal são mais fortes as razões de salvaguarda do patrimônio do patrimônio dos particulares do que as que conduzem a seu sacrifício (in dubio pro libertate).

Dito isto, concluo as considerações acima a partir da seguinte premissa: se quanto a determinado contribuinte se vislumbram indícios da prática de atos (ou omissões), cuja situação (contexto) não se enquadre dentro das hipóteses legais que, como consequência, autorizam a assunção de presunções, tais atos ou omissões devem ser comprovados pela Autoridade Administrativa de forma exauriente. Como dito por Alberto Xavier, não se trata de mero traslado do ônus *probandi*, mas, verdadeiramente, de necessidade de se perscrutar toda a matéria fática inerente ao fato-tipo do(s) tributo(s) cujo surgimento da obrigação se investiga.

## **II OS CASOS DE OMISSÃO DE RECEITA, LEGALMENTE PREVISTOS, NÃO IMPORTAM EM AFASTAMENTO ABSOLUTO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL, MAS APENAS A SUA RELATIVIZAÇÃO.**

O subtítulo acima representa a vertente do princípio da verdade material que já tive a oportunidade, em casos passados, de abordar.

Explicando-me de forma resumida, sustento que se, e quando, identificada uma situação de fato que se adeque a uma ou alguma hipótese legal que autorize a presunção da ocorrência do fato gerador, desloca-se o ônus probatório para os ombros do contribuinte. Outrossim é igualmente inafastável que a própria caracterização daquele fato/ato/omissão concretizador da norma exceptiva deve ser exaustivamente demonstrado pela Autoridade Lançadora.

Em linhas gerais, a relativização do princípio da verdade material ocorre apenas *após* a identificação do contexto fático preconizado pela lei que autoriza a assunção da predita presunção; este contexto, todavia, deve ser comprovado pela Fiscalização, pena, justamente, de se invalidar o lançamento.

<sup>3</sup> E, ainda assim, determinadas prescrições legais que culminam com a assunção de presunções desafiam questionamentos de validade, notadamente à luz das limitações ao poder de tributar e das garantias fundamentais da ampla defesa e do devido processo.

<sup>4</sup> XAVIER, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Procedimento e do Processo Tributário, Forense, 1998, pp. 145 e ss.

### III O CASO CONCRETO. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Como destacado no início deste voto, o que se viu no feito foi o emprego, pela D. Autoridade Fiscal, “da presunção da presunção” para efetuar o lançamento. Presumiu-se, a partir de elementos meramente indiciários, a ocorrência de hipótese legal de presunção, encartada nos preceitos do art. 281, I, do antigo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo então vigente Decreto 3.000/99. E semelhante conclusão é facilmente aferida a partir da simples assertiva, da própria D. Fiscalização, de que, a despeito de intimado, a recorrente não exibiu os seus livros contábeis. Ora, sem a análise da escrituração contábil é simplesmente impossível atestar “*saldo credor de caixa*”!

A omissão de receitas decorrente de falta valores em caixa, para adimplir com obrigações ativas das empresas, pressupõe, nada mais, nada menos, que a verificação das respectivas contas-contábeis para justamente se apontar o saldo credor a que se refere o já mencionado artigo 281, I, do RIR/99. Sem o exame de tais contas, e a demonstração de sua situação deficitária, não há a tipificação da hipótese legal de presunção.

O excesso de estoque (ou de compras), mormente quando consideradas as receitas formalmente percebidas, pode até configurar um indício de que a empresa, talvez, esteja vendendo mercadorias sem a emissão da respectiva nota fiscal e, assim, caracterizar a omissão prevista, desta feita, pelo art. 283 do já referido Regulamento. Mas até para a materialização destas regra de presunção impõe-se a contagem física das mercadorias e a comparação desta com os valores constantes dos registros de estoque (livro de inventário da empresa).

Seja como for, o fato do contribuinte ter promovido um volume maior de compras de mercadorias, superior ao montante de vendas realizadas num dado intervalo de tempo, além de não comprovar absolutamente nada, poderia indicar, quando muito, uma omissão de receitas pela falta de emissão de documentos fiscais e jamais o “*saldo credor de caixa*”. E, até para fundamentar a decisão ora proposta, mormente a se considerar que esta incongruência não foi suscitada pela parte insurgente, o vício em questão importaria, inadvertidamente, em erro de identificação da matéria tributável (art. 142 do CTN) o que, por conseguinte, como já pode manifestar este Redator, encerra, ao fim de contas, a violação à garantia da ampla defesa dos contribuintes (que se vêm obrigados a se defender de matéria em relação a qual inexiste a materialização do fato-tipo tributário, deixando de se opor contra aquilo que efetivamente concretizaria a obrigação tributária).

E, em se tratando de violação à ampla defesa, vê-se no caso situação clara de nulidade do ato de lançamento (art. 59, II, do Decreto 70.235/72), matéria de ordem pública cognoscível de ofício a teor dos preceitos dos arts. 10, 278, parágrafo único, 485, IV e § 3º, todos do Código de Processo Civil, aplicável à espécie por força das disposições de seu art. 15.

Em linhas gerais, inexiste, validamente, a possibilidade de se presumir a ocorrência das hipóteses legais de presunção. Mais que isso, e no caso concreto especificamente, as provas coletadas pela Autoridade Fiscal jamais permitiriam, a partir delas, sequer indicar a situação prevista pelo art. 281, I, do RIR/99. Como dito, se muito, serviria de lastro probatório à justificar uma incursão investigativa a fim de, aí sim, atestar a ocorrência de omissão de receitas por falta de emissão de documentos fiscais, desta forma, a ser apurada a partir de um levantamento quantitativo físico ou, mesmo, econômico. Este caso de omissão, entretanto, está

previsto no art. 283 do RIR e não no citado art. 281, o que, tal qual já afirmado, revela o próprio erro na identificação da matéria tributável.

Enfim, neste ponto, o auto de infração atacado pelo insurgente padece de vício insanável e a decretação de sua invalidade era, e é, medida que se impõe.

#### **IV CONCLUSÃO.**

A luz do exposto, e com as renovadas vênias ao D. Relator, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário a fim de cancelar a autuação em relação à infração concernente à omissão de receitas pela identificação de saldo credor de caixa.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca