



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.723363/2019-13
ACÓRDÃO	1301-007.326 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSFORME COMERCIO E INDUSTRIA DE RECICLAVEIS EIRELI
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Omissão de receita caracterizada com fundamento na presunção legal prescrita no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Impossibilidade de se realizar, neste Carf, juízo de constitucionalidade a respeito do dispositivo legal (Súmula nº 2). Constitucionalidade do preceito legal definida pelo E. STF em repercussão geral (RE 855.649, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 03/05/2021). Presunção relativa aplicável quando verificada a ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários por parte do contribuinte.

MULTA AGRAVADA. SÚMULA CARF Nº 96. HIPÓTESES TAXATIVAS. AUSÊNCIA DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. CANCELAMENTO.

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. Aplicação da Súmula Carf nº 96. Impossibilidade de exigência da mesma multa em caso de não apresentação de extratos bancários. Ausência de prejuízo à atividade de fiscalização. Falta de preenchimento dos pressupostos legais do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar o agravamento da multa de ofício realizada com fundamento no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente (s) o conselheiro(a) Marcelo Izaguirre da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2.071/2.087) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário cobrado.

Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 2/65) lavrados para exigir IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS dos anos-calendário de 2015 e 2016 em função de suposta omissão de receitas apurada mediante extratos bancários. Por bem sintetizar os fatos, adoto parte do Termo de Verificação Fiscal (fls. 84/91):

3.0 - DA REQUISIÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

O contribuinte foi selecionado para fiscalização na operação: Movimentação Financeira Incompatível com Receita Declarada – PJ. Esta operação foi selecionada devido aos indícios de omissão de receita de vendas. O contribuinte declarou, na DASN 2015 (Declaração Anual do Simples Nacional), o total das receitas de vendas de R\$1.609.579,15, para o período de janeiro a dezembro de 2015, enquanto que o valor da movimentação financeira totalizada nas DIMOF's foi de R\$ 20.138.366,75. Na DASN 2016, o total das receitas de vendas declarada foi de R\$ 999.348,40, enquanto que a movimentação financeira totalizada na E-financeira 2016 foi de 8.244.231,54.

Desta forma, em 17/10/2018 foi lavrado Termo de Início de Procedimento Fiscal. Onde intimamos o contribuinte a nos apresentar os extratos bancários das contas correntes, os Livros Diário e Razão, ou o Livro Caixa, dentre outros documentos. Encaminhamos via correios, com Aviso de Recebimento (AR) e ciência em 19/10/2018. Foi dado o prazo de 20 (vinte) dias para atendimento. O contribuinte não nos atendeu. Reintimamos o contribuinte, através do Termo de Reintimação Fiscal, lavrado em 26/11/2018, com ciência em 30/11/2018, com novo prazo de 5 (cinco) dias, e novamente não fomos atendidos.

Devido à não apresentação da documentação solicitada, por parte do contribuinte, e da indispensabilidade do exame das informações, quanto a movimentação financeira, para execução da fiscalização, solicitamos a emissão da RMF (Requisição de Movimentação Financeira), conforme Art.3º, Inciso VII do Decreto nº 3.724/2001 e Art. 33 da Lei 9.430/96.

4.0 - ARBITRAMENTO DO LUCRO

Devido a não apresentação, por parte do contribuinte, dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou livro caixa, e consequente exclusão do Simples Nacional, conforme detalhado no item 2.0 anterior, intimamos o contribuinte, através do Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 12/04/2019, e cientificado em 17/04/2019, nos termos do Art. 32, paragrafo 2º, da Lei complementar 123/06, conforme transcrito a seguir, a fazer a opção pela forma de tributação para recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: [...]

Juntamente com opção pela forma de tributação, intimamos o contribuinte a apresentar todos os livros e documentos e a respectiva escrituração para forma de tributação a qual este fez a opção.

Devido ao não atendimento a intimação citada, efetuamos o arbitramento do lucro, conforme inciso III do ART. 530 do RIR (Decreto 3000/99), conforme segue: [...]

Cabe ressaltar que o arbitramento dos lucros não se constitui em penalidade, e sim forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL prevista em Lei.

5.0 – DO AUTO DE INFRAÇÃO

Efetuaremos o lançamento através de Auto de Infração, e para isto, utilizaremos os créditos bancários não comprovados, conforme planilha “Demonstrativo de Créditos Bancários não comprovados” anexa.

Para elaboração desta planilha utilizamos os créditos bancários, efetuados nas contas-correntes do contribuinte, fornecidos pelas instituições financeiras as quais este operava. Estes créditos foram selecionados após a conciliação bancária, onde excluímos todos os lançamentos, referentes a transferências entre contas do próprio contribuinte, estornos, resgates de aplicações e outros créditos com nomenclatura as quais não representariam entradas sujeitas a tributação. Após

esse trabalho, intimamos o contribuinte a nos comprovar a origem destes créditos depositados em sua conta corrente, através do Termo de Intimação lavrado em 12/04/2019, e cientificado 17/04/2019, mas não obtivemos resposta. Desta forma, todos os créditos selecionados serviram de base para apuração do lucro arbitrado.

Além disto, para apuração dos tributos devidos, utilizaremos a multa majorada de 112,5% (cento e doze e meio por cento), aplicada sobre os valores a serem lançados nos autos de infração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, que se justifica tendo em vista o que preceitua o artigo 44, §2º da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo Art. 14 da Lei 11.488/2007, uma vez ser incontestável que o contribuinte embora tenha auferido receitas com a atividade operacional, deixou de proceder à tributação em parte, e não atendeu a fiscalização.

A Fiscalização também atribuiu responsabilidade tributária ao senhor Charles Eça de Souza, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional, em função dos seguintes fatos:

O titular da empresa é o Sr CHARLES ECA DE SOUZA, CPF: 348.502.955-68, conforme consta no Arquivamento do seu Ato Constitutivo em 29/07/2002, com Data Último Arquivamento:

26/11/2014, e com Número do Último Arquivamento: 97429698, na Junta Comercial do Estado da Bahia.

A empresa fiscalizada deixou de efetuar a escrituração obrigatória, conforme prevê a Legislação Federal transcrita a seguir: [...]

Portanto, de acordo com a legislação vigente, a manutenção da escrituração contábil regular é obrigatória a toda entidade, independentemente do tipo de tributação.

Como a gestão da empresa foi exercida pelo SR. CHARLES ECA DE SOUZA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, ele é responsável solidário, por infração da lei, quanto à exigência do crédito tributário de que trata os Autos de Infração lavrados relativamente ao IRPJ, CSLL, PIS e à COFINS, conforme Processo Administrativo Fiscal – PAF nº 10580-723.363/2019-13.

Inconformados, tanto a pessoa jurídica quanto o responsável solidário apresentaram Impugnação, em petição única (fls. 2.001/2.030), que foi rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 2.051/2.059) ementado da seguinte forma:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2015, 2016

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

A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova e dispensa a autoridade lançadora de provar que o fato indiciário corresponde à obtenção de

rendimentos, cabendo ao Fisco demonstrar a ocorrência do fato indiciário e ao contribuinte comprovar que o fato presumido inexistiu na situação concreta.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO.

Presente o fato gerador da multa, sendo atividade vinculada, está a autoridade fiscal obrigada ao seu lançamento, nos patamares estabelecidos pela legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, os Recorrentes interpuseram Recurso Voluntário (fls. 2.071/2.087), sustentando, em síntese, o seguinte:

- (i) O lançamento seria nulo em função da ilegalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/96;
- (ii) A aplicação de presunção *juris tantum* seria ilegítima, pois seria necessária a comprovação da origem dos depósitos bancários, com fundamento no art. 142 do CTN e no art. 146, III, “b”, da Constituição Federal;
- (iii) A aplicação da multa de 112,5% seria ilegal, por ausência de fundamentação, violando os arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/99, bem como os arts. 5º, II, e 37 da Constituição Federal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator

O Recurso Voluntário foi interposto pelos Recorrentes em 06/02/2020 (fls. 2.069), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação via postal (fls. 2.067/2.068). Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

Inicialmente, a Recorrente sustentou que o art. 42 da Lei nº 9.430/96, “à luz da Constituição Federal”, “sequer poderia existir”, pois se trataria de criação de fato gerador e base de cálculo por meio de lei ordinária, violando a reserva de lei complementar prevista no art. 146, III, “a”, da Constituição da República.

Da alegação da Recorrente, fica evidente que pretende a realização de um juízo de constitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/96, tendo como parâmetro a Constituição Federal, uma vez que não há hierarquia entre lei ordinária e lei complementar no âmbito infraconstitucional, conforme já definido pelo E. Supremo Tribunal Federal (Cf. RE 509.300 AgR-EDv, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2016). Este juízo de constitucionalidade, porém, é vedado neste Carf, nos termos da sua Súmula nº 2.

Vale destacar, ainda, que o E. STF já decidiu pela constitucionalidade do dispositivo legal citado, em julgado submetido à sistemática da repercussão geral, ementado da seguinte forma:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o art. 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária.

2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que 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.

3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.

4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular.

7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional". (RE 855.649, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 03/05/2021)

Veja-se do trecho transcrito que o E. STF, igualmente, rechaçou a alegação de que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 teria criado ou ampliado fato gerador.

Ainda, da leitura do citado, fica evidente que se criou efetiva presunção relativa no sentido de que os depósitos recebidos cuja origem não foi comprovada pelo sujeito passivo seriam receita:

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.

Deste modo, referido dispositivo impõe à Fiscalização tão somente o ônus de identificar referidos depósitos bancários e realizar a intimação do contribuinte, para que demonstre a sua origem e o seu oferecimento à tributação. Não há necessidade de a Fiscalização, omitindo-se o contribuinte, ir além para comprovar que tais depósitos se caracterizariam como renda efetiva, pois isso significaria deixar de aplicar o dispositivo legal. Veja-se precedente da 1ª Turma da Câmara Superior deste Carf, julgado por unanimidade:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM IDENTIFICADA, MAS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96. O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada, o que inclui não apenas o ônus da efetiva comprovação da origem do recursos depositados, mas também o da comprovação do adequado oferecimento da respectiva receita à tributação, no caso de se tratar de receita tributável. (Acórdão nº 9101-004.857, Rel. Cons. Andrea Duek Simantob, Sessão de 05/03/2020)

Por fim, a Recorrente alegou que a multa seria indevida, “haja vista a falta de fundamento legal para a sua incidência, porquanto não existe qualquer elemento nos autos que comprove a conduta dolosa do requerente, com escopo de não pagar o tributo.”

Analisando os autos, verifica-se que foi aplicada multa agravada de 112,5%, com fundamento no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Veja-se a fundamentação adotada pelo Termo de Verificação Fiscal (fls. 87/88):

Efetuaremos o lançamento através de Auto de Infração, e para isto, utilizaremos os créditos bancários não comprovados, conforme planilha “Demonstrativo de Créditos Bancários não comprovados” anexa.

Para elaboração desta planilha utilizamos os créditos bancários, efetuados nas contas correntes do contribuinte, fornecidos pelas instituições financeiras as quais este operava. Estes créditos foram selecionados após a conciliação bancária, onde excluímos todos os lançamentos, referentes a transferências entre contas do próprio contribuinte, estornos, resgates de aplicações e outros créditos com

nomenclatura as quais não representariam entradas sujeitas a tributação. Após esse trabalho, intimamos o contribuinte a nos comprovar a origem destes créditos depositados em sua conta corrente, através do Termo de Intimação lavrado em 12/04/2019, e cientificado 17/04/2019, mas não obtivemos resposta. Desta forma, todos os créditos selecionados serviram de base para apuração do lucro arbitrado.

Além disto, para apuração dos tributos devidos, **utilizaremos a multa majorada de 112,5%** (cento e doze e meio por cento), aplicada sobre os valores a serem lançados nos autos de infração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, que se justifica tendo em vista o que preceitua o artigo 44, §2º da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo Art.14 da Lei 11.488/2007, **uma vez ser incontestável que o contribuinte embora tenha auferido receitas com a atividade operacional, deixou de proceder à tributação em parte, e não atendeu a fiscalização.** (destaquei)

No início do TVF, também há outra referência ao não atendimento à Fiscalização:

1.0 - DA FISCALIZAÇÃO

A fiscalização foi devidamente autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF 05.1.01.00-2018-00426-7, para o período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, com a operação: 91231 MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL COM RECEITA DECLARADA – PJ, para o tributo Simples Nacional.

Para iniciarmos a fiscalização, em 17/10/2018 lavramos Termo de Início de Procedimento Fiscal, com ciência em 19/10/2018, onde intimamos o contribuinte a nos apresentar os seguintes itens:

- Livros caixa, ou Diário e Razão, referentes ao período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016;
- Extrato de contas bancárias e de aplicações financeiras dos anos-calendários de 2015 e 2016 (referentes aos bancos: Banco do Brasil/SA, Caixa Econômica Federal, Banco do Nordeste, Itau Unibanco S/A, Banco Bradesco S/A, Banco Santander Brasil S/A);
- Comprovantes e Extratos de todos os cartões de créditos utilizados para recebimento das vendas efetuadas pela empresa;

Mas o contribuinte não nos atendeu. Reintimamos o contribuinte, através do Termo de Reintimação Fiscal, lavrado em 26/11/2018, e cientificado em 30/11/2018, a nos apresentar todos os livros, documentos e comprovantes solicitados através do termo de início de fiscalização lavrado e, não atendido integralmente até aquela data, e novamente não fomos atendidos.

Assim, verifica-se que a Fiscalização concluiu pela aplicação da multa de ofício agravada em função da não apresentação dos livros contábeis e dos extratos e comprovantes bancários.

A Súmula Carf nº 96 prescreve que “a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.” Neste caso, verifico que a falta de apresentação da escrituração contábil levou à exclusão de ofício do Simples Nacional e ao arbitramento do lucro, razão pela qual não há que se falar na aplicação de multa.

No caso dos extratos e comprovantes bancários, entendo que a solução é a mesma. Analisando o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, verifico que as hipóteses de agravamento da multa consistem no não atendimento de intimação para (i) prestar esclarecimentos, (ii) apresentar arquivos digitais e sistemas da sua contabilidade (arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/91) e (iii) apresentar documentação técnica do art. 38 daquele mesmo diploma normativo.

Veja-se, assim, que a falta de apresentação de extratos e outros documentos bancários não é hipótese de agravamento. Os dois últimos incisos fazem referência a documentos específicos, enquanto o primeiro trata de esclarecimentos que são solicitados pela Fiscalização. A se interpretar o primeiro inciso de modo a abranger a solicitação de qualquer outro documento, as demais hipóteses seriam inúteis. Destaco precedente nesse sentido:

Pela descrição dos fatos, não houve intimação relativa aos documentos de que tratam os incisos II e III do §2º do artigo 44, o que, forçosamente, leva à conclusão de que a hipótese de aplicação da multa agravada estaria no inciso I, ou seja, ausência de prestação de esclarecimentos.

Contudo, verifico que o agravamento foi realizado com base na ausência de parte da documentação solicitada, como livros, relatórios, contratos etc; documentos estes que não consistem em prestação de esclarecimentos. O único pedido de esclarecimentos descrito no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 720/728 se referiu aos “critérios aplicáveis na apuração do PLR contabilizado na conta “Outras”critérios”, e.fl 724 e que, aparentemente, foi respondido, uma vez que as respostas foram analisadas pela fiscalização, a qual concluiu que, “estando ausente o acordo específico, os pagamentos efetuados tiveram a conotação de mera liberalidade”. Assim, não há indicação no Termo de Verificação Fiscal que houve ausência de prestação de esclarecimentos. Ao final, a fiscalização concluiu: (...)

Concluo, assim, que a ausência de apresentação de documentação suficiente e conclusiva para se comprovar as despesas deduzidas não configura hipótese de aplicação da multa agravada, pois, além de não estarem expressamente previstas no §2º, conduziram, por si só, à glosa das despesas e ao lançamento de ofício. (Acórdão nº 9303-012.813, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 14/02/2022)

Ainda, realizado o arbitramento do lucro, entendo que a ausência dos extratos não impossibilitou a atividade fiscal, não havendo justificativa para o agravamento. Veja-se:

APLICAÇÃO DE MULTA AGRAVADA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. A aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da

Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado em concreto. (Acórdão nº 1201-003.689, Rel. Cons. Gisele Barra Bossa, Sessão de 12/03/2020)

Portanto, entendo que é o caso de prover o Recurso Voluntário, para cancelar o agravamento realizado com base no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Deve ser mantida, uma vez que decorrência legal do art. 44, I, do mesmo diploma normativo, a multa de ofício sem o agravamento.

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e, no mérito, lhe dou provimento parcial, tão somente para cancelar o agravamento da multa de ofício realizada com fundamento no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso