



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.722566/2013-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-007.068 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2024
Recorrente R.E. FERRARI & CIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO MANIFESTADA NO PAGAMENTO DO DARF DO PRIMEIRO PERÍODO DE APURAÇÃO. RATIFICAÇÃO DA OPÇÃO COM A ENTREGA DA DIPJ COM OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO.

A opção pelo lucro presumido é manifestada através do pagamento do DARF com código de arrecadação 2089 (IRPJ lucro presumido) do primeiro período de apuração, sendo que a opção deverá ser aplicada durante todo o ano-calendário, de acordo com o §1º do art. 26 da Lei nº 9.430/96. As informações que constam nos sistemas da Receita Federal indicam que a opção da contribuinte foi pelo lucro presumido e ratificada com a entrega da DIPJ na qual informou sua opção pelo lucro presumido.

OMISSÃO DE RECEITA, RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA.

Constatou-se divergência entre a receita escriturada e a receita declarada, que foi considerado omissão de receita com multa de ofício de 75%.

OMISSÃO DE RECEITA. DIVERGÊNCIA ENTRE RECEITA ESCRITURADA E RECEITA INFORMADA EM DIRF.

Constatou-se de divergência entre receita escriturada e receita informada em DIRF pelos tomadores dos serviços da contribuinte e fontes pagadoras. A contribuinte considerou apenas parte da nota fiscal como receita, atribuindo-a a “Taxa de Serviço” e não a totalidade da nota de serviço emitida.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Constatou-se divergência entre a receita escriturada e os valores movimentados nas contas bancárias. Intimada a comprovar a origem dos recursos, a contribuinte não conseguiu comprovar a origem dos depósitos, com documentação hábil e idônea. Considerou-se que toda receita gerada transitou pelas contas bancárias, de modo que a receita omitida por presunção legal foi

apurada deduzindo-se do total dos valores creditados a receita informada escriturada e a informada em DIRF.

DIMOF. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO INEXISTÊNCIA.

Não houve quebra do sigilo bancário da contribuinte, porque não há restrição legal para que a DIMOF, que é uma obrigação acessória instituída pela Receita Federal, seja utilizada internamente pelo FISCO para confrontação da movimentação financeira dos contribuintes com os valores dos rendimentos por ele declarados.

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 105.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar n.º 105 de 2001 nos autos do Recurso Extraordinário (RE) n.º 601.314, de 24/02/2016 e na mesma sessão de julgamento, nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's) n.º 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 também considerou constitucionais os artigos 5º e 6º da LC 105, de 2001, e os respectivos Decreto 4.489, de 2001, e 3.724, de 2001, que permitem o acesso do Fisco aos dados bancários do contribuinte sem autorização judicial

MULTA DE OFÍCIO. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO PODER JUDICIÁRIO.

A apreciação da constitucionalidade de lei é competência exclusiva do Poder Judiciário, não cabendo ao julgador administrativo pronunciar-se, nos termos da Súmula CARF n.º 2. No presente caso, tendo sido constatadas as infrações descritas no Termo de Verificação, cabe o lançamento de ofício prescrito no art. 841 do Decreto 3.000/99

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO.

Os fatos descritos e os documentos juntados aos autos comprovam a intenção deliberada de sonegar parte dos tributos devidos com a escrituração de apenas parte da receita auferida.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. ART. 8º DA LEI N.º 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Com base na retroatividade benigna, art. 106, II, “c” do CTN e do artigo 8º da Lei n.º 14.689/23, a multa qualificada que fora aplicada no percentual de 150%, de acordo com a regra vigente à época do lançamento, deve ser reduzida para o percentual de 100%, mantendo-se, no entanto, o agravamento de 50%.

JUROS MORATÓRIOS. SELIC, APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N.º 4.

O Código Tributário Nacional, ao discorrer sobre pagamento de créditos tributários determina a incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente adimplido no vencimento. a correção estipulada no art. 161 do CTN, a partir de 1º de abril de 1995 segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, de acordo com o art. 13 da Lei n.º 9.065, de 1995 e a utilização da Selic para atualização dos débitos tributário federais restou pacificada no CARF com a súmula vinculante CARF n.º 4.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100% (cem por cento), nos termos de relatório e voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão 11-44.438, de 20 de dezembro de 2013 da 4ª Turma da DRJ/REC, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela contribuinte R.E. FERRARI & CIA LTDA contra Auto de Infração lavrado contra a mesma.

O Auto de Infração foi lavrado com exigência de IRPJ e seus reflexos, relativo a fatos geradores do período janeiro/2009 a dezembro/2010 totalizando R\$ 11.736.799,36, incluindo juros e multa de ofício de 75% e 150%.

No Termo de Verificação Fiscal juntado às e-fls. 1742-1752, a Autoridade Fiscal relata que o lançamento decorreu de omissão de receita pelos seguintes fatos constatados:

i)divergência entre a receita escriturada e o montante de pagamentos declarados em DIRF pelas fontes pagadoras (tomadores dos serviços da contribuinte).

Segundo a Autoridade Fiscal, a contribuinte escriturou receitas em valores muito inferiores aos valores faturados e que constam nas notas fiscais por ela emitidas. De acordo com o Anexo I do TVF (e-fls. 1753-1754) os pagamentos e retenções totalizaram: no AC 2009 (pagamentos de R\$ 2.105.247,40 e retenções de R\$ 95.505,24) e no AC 2010 (pagamentos de R\$ 3.087.055,08 e retenções de R\$ 135.058,81).

A Recorrente escriturou receita de R\$ 268.481,84 (AC 2009) e R\$ 500.049,40 (AC 2010), mas em DIPJ declarou valor menor de receita de R\$ 236.959,76 no ano-calendário 2009, de acordo com o Anexo VII do TVF (e-fls. 1841-1842).

ii) receita não escriturada com base em notas fiscais emitidas

A Autoridade Fiscal constatou que a contribuinte escriturou apenas parte do valor da nota fiscal emitida, e tendo intimado a Recorrente a relacionar todas as notas fiscais com o valor total da nota (Anexo VI do TVF, e-fls. 1793-1840) verificou que o total do faturamento foi de R\$ 7.546.876,40 (AC 2009) e R\$ 13.741.468,56 (AC 2010). As diferenças constatadas foram de R\$ 7.278.394,56 no ano-calendário 2009 e de R\$ 13.241.419,16 no ano-calendário 2010, conforme abaixo discriminado:

Ano-calendário 2009:

-Receita bruta correspondente à venda de serviços.....	7.546.876,40
-Receita bruta escriturada,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,	268.481,84
-Receita bruta não escriturada.....	7.278.394,56

Ano-calendário 2010:

-Receita bruta correspondente à venda de serviços.....	13.741.468,56
-Receita bruta escriturada,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,	500.049,40
-Receita bruta não escriturada.....	13.241.419,16

iii)divergência entre os valores de receita escriturados com o montante de movimentação financeira da contribuinte que constavam na DIMOF (Declaração de Informações sobre Movimentação Financeiras).

Segundo a Autoridade Fiscal, não havia registro contábil relativo a bancos na contabilidade da contribuinte, apenas a conta Caixa no grupo de “Disponível”. A Autoridade Fiscal relacionou todos os lançamentos a créditos realizados nas contas bancárias da contribuinte, tendo excluído os estornos, empréstimos, devoluções de cheques, resgate de aplicações financeiras, transferências entre contas com bancárias com a mesma titularidade. Com os créditos assim levantados (Anexo IV do TVF, e-fls. 1768-1790), a Autoridade Fiscal intimou a contribuinte a justificar/comprovar a origem dos recursos.

O total de valores creditados nas contas bancárias da Recorrente totalizou R\$ 9.347.982,47 no ano-calendário 2009 e R\$ 15.897.524,04 no ano-calendário 2010.

Segundo a Autoridade Fiscal, a contribuinte confessou que a totalidade dos créditos bancários corresponderiam à receitas auferidas pela contribuinte, sem comprovar com documentação hábil e idônea, e por isso considerou-a receita omitida. Desse total, a Autoridade Fiscal deduziu a receita escrituradas e as receitas declaradas em DIRF e o resultado final foi considerado omissão de receita por presunção legal, decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada.

O resumo da apuração das diferenças consta no Anexo VII do TVF (e-fls. 1841-1842), abaixo transcrito:

ANEXO VII

Receita Federal **DIFERENÇAS APURADAS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL** Ano **2009**

Contribuinte: R. E. FERRARI & CIA LTDA
CNPJ: 03.913.346/0001-79

QUADRO A — RECEITA DECLARADA (DIPJ)

Ítems	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Total
Prestação de serviços	0,00	0,00	17.778,99	19.315,29	23.257,43	21.527,64	22.942,70	28.900,84	23.268,59	24.416,17	26.397,64	29.154,47	236.959
			17.778,99			64.100,36			75.112,13			79.968,28	236.959

QUADRO B — RECEITA ESCRITURADA MAS NÃO TRIBUTADA (NT)

Itens	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Total
prestação serviços	14.851,14	16.670,94	17.778,99 49.301,07	19.315,29	23.267,43	21.527,84 64.100,36	22.942,70	28.900,84	23.268,59 75.112,13	24.416,17	26.397,64	29.154,47 79.968,28	268.481, 268.481,
prestação serviços NT	14.851,14	16.670,94	0,00 31.522,08	0,00	0,00	0,00 0,00	0,00	0,00	0,00 0,00	0,00	0,00	0,00 0,00	31.522, 31.522,

QUADRO C — RECEITA NÃO ESCRITURADA (NE): NOTAS FISCAIS COM VALOR INTEGRAL RELACIONADAS PELA CONTRIBUINTE

Itens	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Total
prestação serviços	401.421,53	444.746,37	462.138,14 1.308.306,04	532.111,21	593.161,86	586.282,59 1.711.555,66	625.551,08	712.953,21	653.172,01 1.991.676,30	751.925,74	1.005.387,78	778.024,88 7.546.876,76	7.546.876,76
prestação serviços	386.570,39	428.075,43	444.359,15 1.259.004,97	512.795,92	569.904,43	564.754,95 1.647.455,30	602.608,38	684.055,37	629.903,42 2.052.376,17	727.509,57	978.990,14	748.870,41 7.278.394,72	7.278.394,72

QUADRO D — RECEITA NÃO ESCRITURADA (NE): DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS

Ítem	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Total
Depósitos bancários	700.800,72	2.756.737,76	972.509,40	1.370.553,91	774.033,37	504.152,34	347.599,57	453.900,96	430.780,85	441.611,23	357.631,05	237.671,31	9.347.982,22
			4.430.047,88			2.648.739,62			1.232.281,38			1.036.913,59	9.347.982,22
Depósitos bancários NE	299.379,19	2.311.991,39	510.371,26	838.442,70	180.871,51	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.141.056,15
			3.121.741,84			1.019.314,21			0,00			0,00	4.141.056,15

QUADRO E — RECEITA TOTAL APURADA

Itens	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Total
prestação de serviços	401.421,53	444.746,37	462.138,14 1.308.306,04	532.111,21	593.161,86	586.282,59 1.711.555,66	625.551,08	712.953,21	653.172,01 1.991.676,30	751.925,74	1.005.387,78	778.024,88 2.535.338,40	7.546.876,76 7.546.876,76
depósitos bancários	299.379,19	2.311.991,39	510.371,26 3.121.741,84	838.442,70	180.871,51	0,00 1.019.314,21	0,00	0,00	0,00 0,00	0,00	0,00	0,00 0,00	4.141.056,61 4.141.056,61
receita total	700.800,72	2.756.737,76	972.509,40 4.430.047,88	1.370.553,91	774.033,37	586.282,59 2.730.869,87	625.551,08	712.953,21	653.172,01 1.991.676,30	751.925,74	1.005.387,78	778.024,88 2.535.338,40	11.687.932,37 11.687.932,37

ANEXO VII

Receita Federal **DIFERENÇAS APURADAS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL** Ano **2010**

Contribuinte: **R. E. FERRARI & CIA LTDA**
CNPJ: **03.913.346/0001-79**

QUADRO A — RECEITA DECLARADA (DIPJ)

Itens	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Total
Prestação de serviços	27.628,40	27.419,82	29.621,90 84.670,12	34.080,03	39.965,76	42.268,53 116.314,32	48.318,26	47.388,64	47.550,40 143.257,30	48.138,16	51.011,93	56.657,57 155.807,66	500.049,40 500.049,40

QUADRO B — RECEITA ESCRITURADA MAS NÃO TRIBUTADA (NT)

Itens	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Total
Prestação serviços	27.628,40	27.419,82	29.621,90 84.670,12	34.080,03	39.965,76	42.268,53 116.314,32	48.318,26	47.388,64	47.550,40 143.257,30	48.138,16	51.011,93	56.657,57 55.807,66	500.049,40 500.049,40
Prestação serviços NT	0,00	0,00	0,00 0,00	0,00	0,00	0,00 0,00	0,00	0,00	0,00 0,00	0,00	0,00	0,00 0,00	0,00 0,00

QUADRO C — RECEITA NÃO ESCRITURADA (NE): NOTAS FISCAIS COM VALOR INTEGRAL RELACIONADAS PELA CONTRIBUINTE

Ítems	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Total
Prestação serviços	789.609,86	805.477,38	843.080,03	899.417,50	1.036.669,72	1.114.489,08	1.293.387,10	1.237.904,74	1.266.545,13	1.315.350,96	1.537.834,91	1.601.702,16	13.741.468,56
			2.438.167,27			3.050.576,30			3.797.838,97			4.454.888,03	13.741.468,56
Prestação serviços NE	761.981,46	778.057,56	813.458,13	865.337,47	996.703,96	1.072.220,55	1.245.068,84	1.190.516,10	1.218.994,73	1.267.212,80	1.486.822,98	1.545.044,59	13.241.419,16
			2.353.497,15			2.934.261,98			3.654.579,67			4.298.080,37	13.241.419,16

QUADRO D — RECEITA NÃO ESCRITURADA (NE): DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS

Itens	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Total
Depósitos bancários	1.245.564,14	3.558.998,73	1.726.862,66 6.531.423,53	1.492.629,82	1.768.951,51	646.356,93 3.907.938,26	767.952,61	1.181.944,89	1.077.276,34 3.027.173,84	705.249,30	798.090,71	927.648,40 2.430.988,41	15.897.524,04 15.897.524,04
Depósitos bancários NE	455.954,28	2.753.519,35	883.782,63 4.093.256,26	593.212,32	732.281,79	0,00 1.325.494,11	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.418.750,37 5.418.750,37

QUADRO E — RECEITA TOTAL APURADA

Itens	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Total
Prestação de serviços	789.509,86	805.477,38	843.080,03 2.438.167,27	899.417,50	1.036.669,72	1.114.489,08 3.050.576,30	1.293.387,10	1.237.904,74	1.266.545,13 3.797.836,97	1.315.350,96	1.537.834,91	1.601.702,16 4.454.888,03	13.741.468,56 13.741.468,56
Depósitos bancários	455.954,28	2.753.519,35	883.782,63 4.093.256,26	593.212,32	732.281,79	0,00 1.325.494,11	0,00	0,00	0,00 0,00	0,00	0,00	0,00 0,00	5.418.750,37 5.418.750,37
Receita total	1.245.564,14	3.558.996,73	1.726.862,66 6.531.423,53	1.492.629,82	1.768.951,51	1.114.489,08 4.376.070,41	1.293.387,10	1.237.904,74	1.266.545,13 3.797.836,97	1.315.350,96	1.537.834,91	1.601.702,16 4.454.888,03	19.160.218,93 19.160.218,93

Para apuração do crédito tributário, a Autoridade Fiscal deduziu os valores pagos relativamente a cada um dos tributos aqui lançados, de acordo com o Anexo IX (e-fls. 1845-1846).

Por fim, a Autoridade Fiscal elaborou os demonstrativos de cálculo do IRPJ (Anexo X), CSLL (Anexo XI), PIS (Anexo XII), e COFINS (Anexo XIII), +as e-fls. 1847-1854. Reproduz-se, como exemplo, o Anexo X – Demonstrativo de cálculo do IRPJ:

ANEXO X

	DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO IRPJ Lucro Presumido	Ano 2009
---	---	--------------------

Contribuinte: R. E. FERRARI & CIA LTDA
CNPJ: 03.913.346/0001-79

Itens	1º TRI	2º TRI	3º TRI	4º TRI	Total
Receita bruta declarada					
Revenda de mercadorias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prestação de serviços	17.778,99	64.100,36	75.112,13	79.968,28	236.959,76
Receita bruta escriturada e não declarada					
Revenda de mercadorias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prestação de serviços	31.522,08	0,00	0,00	0,00	31.522,08
Receita bruta não escriturada					
Revenda de mercadorias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prestação de serviços	1.259.004,97	1.647.455,30	1.916.564,17	2.455.370,12	7.278.394,56
Depósitos bancários de origem não comprovada	3.121.741,84	1.019.314,21	0,00	0,00	4.141.056,05
Apuração do lucro presumido					
Receita sujeita à presunção de 8%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita sujeita à presunção de 32%	4.430.047,88	2.730.869,87	1.991.676,30	2.535.338,40	11.687.932,45
Lucro presumido	1.417.615,32	873.878,36	637.336,42	811.308,29	3.740.138,38
Receita não sujeita à presunção do lucro					
Receita escriturada	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita não escriturada	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Base de cálculo do IRPJ	1.417.615,32	873.878,36	637.336,42	811.308,29	3.740.138,38
Cálculo do imposto					
Alíquota do IRPJ (15%)	212.642,30	131.081,75	95.600,46	121.696,24	561.020,76
Adicional (10%)	135.761,53	81.387,84	57.733,64	75.130,83	350.013,84
IRPJ devido	348.403,83	212.469,59	153.334,10	196.827,07	911.034,60
Deduções					
Imposto de Renda Retido na Fonte	1.869,57	4.341,34	5.366,31	8.493,59	20.070,81
IRPJ declarado ou pago	853,39	2.810,40	3.301,04	3.400,86	10.365,69
Total das deduções	2.722,96	7.151,74	8.667,35	11.894,45	30.436,50
IRPJ suplementar	345.680,87	205.317,85	144.666,75	184.932,62	880.598,10

ANEXO X

	DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO IRPJ Lucro Presumido	Ano 2010
---	---	--------------------

Contribuinte: R. E. FERRARI & CIA LTDA
CNPJ: 03.913.346/0001-79

Itens	1º TRI	2º TRI	3º TRI	4º TRI	Total
Receita bruta declarada					
Revenda de mercadorias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prestação de serviços	84.670,12	116.314,32	143.257,30	155.807,66	500.049,40
Receita bruta escriturada e não declarada					
Revenda de mercadorias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prestação de serviços	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita bruta não escriturada					
Revenda de mercadorias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prestação de serviços	2.353.497,15	2.934.261,98	3.654.579,67	4.299.080,37	13.241.419,16
Depósitos bancários de origem não comprovada	4.093.256,26	1.325.494,11	0,00	0,00	5.418.750,37
Apuração do lucro presumido					
Receita sujeita à presunção de 8%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita sujeita à presunção de 32%	6.531.423,53	4.376.070,41	3.797.836,97	4.454.888,03	19.160.218,93
Lucro presumido	2.090.055,53	1.400.342,53	1.215.307,83	1.425.564,17	6.131.270,06
Receita não sujeita à presunção do lucro					
Receita escriturada	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita não escriturada	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Base de cálculo do IRPJ	2.090.055,53	1.400.342,53	1.215.307,83	1.425.564,17	6.131.270,06
Cálculo do imposto					
Alíquota do IRPJ (15%)	313.508,33	210.051,38	182.296,17	213.834,63	919.690,51
Adicional (10%)	203.005,55	134.034,25	115.530,78	136.556,42	589.127,01
IRPJ devido	516.513,88	344.085,63	297.826,96	350.391,04	1.508.817,51
Deduções					
Imposto de Renda Retido na Fonte	10.155,08	6.620,19	6.864,44	4.523,59	28.163,30
IRPJ declarado ou pago	2.289,25	0,00	0,00	0,00	2.289,25
Total das deduções	12.444,33	6.620,19	6.864,44	4.523,59	30.452,55
IRPJ suplementar	504.069,55	337.465,44	290.962,52	345.867,45	1.478.364,96

O lançamento de ofício totalizou R\$ 11.736.799,39, conforme tabela abaixo:

Crédito Tributário Lançado no presente Processo (R\$)				
Tributos	Tributo	Juros de Mora	Multas de ofício	Totais
Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	2.358.963,07	736.025,60	3.524.400,15	6.619.388,82
Contribuição Social sobre o Lucro Líq. - CSLL	841.709,37	262.662,44	1.261.874,70	2.366.246,51
Contribuição para o PIS/Pasep	173.714,96	55.630,50	260.572,49	489.917,95
Contribuição para o Financ. Seg. Social - Cofins	801.791,86	256.766,36	1.202.687,86	2.261.246,08
Totais	4.176.179,26	1.311.084,90	6.249.535,20	11.736.799,36

A contribuinte impugnou o lançamento alegando, em síntese, o seguinte:

- que seu objeto social é a prestação de serviços temporários, atividade que consiste no agenciamento de mão-de-obra, sem qualquer responsabilidade em relação ao empregado contratado, que fica subordinado à empresa tomadora dos serviços;
- que o procedimento fiscal foi irregular, evidenciada pelo confronto realizado entre os valores declarados em DIRF, a receita escriturada e os créditos bancários com quebra ilegal do seu sigilo fiscal, com utilização de métodos coercitivos para notificação;
- que apresentou todas as informações requeridas pelo auditor fiscal, e que sua contabilidade estava em descontrole, porque “possui autorização para tributar pelo regime do Simples nacional, recolheu tributos por este regime e pelo regime do Lucro Presumido”;
- que não obstante a conduta colaborativa da contribuinte o auditor-fiscal aplicou multa de 75% e 150% sobre o suposto valor do imposto devido, além de juros à taxa Selic, que afrontaria os direitos da contribuinte, em especial o princípio da capacidade contributiva, sendo os autos de infração improcedentes, contendo, todo o procedimento fiscal, vícios que comprometem o termo de verificação fiscal e os créditos tributários, inclusive as multas;
- que a forma como apurou o valor tributável encontra amparo jurídico junto do TRF 4ª Região, que se manifestou sobre o direito de se recolher PIS, Cofins, CSLL e IRPJ tomando como base de cálculo apenas a taxa de administração, sendo essa a efetiva receita de empresa;
- que a forma de apuração do valor tributável por ela adotado não constitui fraude, dolo ou qualquer outro tipo de infração disposta na lei, sendo ilegítima a aplicação da multa de 150% sobre os valores apurados, assim como não caracteriza mora sobre o qual foi aplicado a multa de 75% sobre os valores apurados e não recolhidos;
- que elaborou a Tabela I – Anexo I, no qual relacionou o seu faturamento a ser tributado nos anos de 2009 e 2010, relativo aos totais das taxas de administração que recebeu pelo gerenciamento dos empregados sob sua responsabilidade;
- que não optou espontaneamente pelo Lucro Presumido, mas foi obrigada a aderir ao regime de tributação, por ter sido excluída do SIMPLES Nacional (no qual estava regularmente inscrita), pelo Ato Declaratório 017/2011 no processo 10935.721283/2011-09;
- que deve-se concluir pela inexigibilidade de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre a despesa reembolsável descrita na nota fiscal, incidindo o tributo somente sobre a denominada Taxa de Administração, que é de fato e de direito a receita auferida, e aplicar a tributação conforme Tabelas III e IV, Anexos III e IV, apurada de acordo com as notas fiscais/faturas e respectivas descrições, sendo ilegal tributar sobre o reembolso do salário que o tomador de serviços está pagando, inexistindo fato gerador passível de tributação sobre o repasse do salário que o tomador de serviço paga decorrente da contratação do empregado;

- que seria legítimo o reembolso de despesas adiantadas pelo contribuinte por conta e ordem de seu contratante, não havendo que se falar em acréscimo patrimonial, mas apenas de recomposição do status quo ante, e *“apenas o valor da prestação do serviço em si pode ser considerada base de cálculo, não podendo ser considerado como tal qualquer dispêndio incorrido pelo prestador do serviço, e posteriormente recebido por este a título de reembolso”*;

- que somente em caso de comprovação pelo Fisco do intuito sonegador, do evidente intuito de fraude, poderia a fiscalização impor sanções qualificadas, agravadas, e que no presente caso, *“resta comprovado que não houve a sonegação, tampouco o intuito do contribuinte em fraudar o fisco, haja vista que a forma de tributação da empresa declarada pelo fisco não corresponde à realidade da empresa, pois toda a sua tributação foi feita consubstanciada no regime do SIMPLES NACIONAL, e a dissonância apontada pelo auditor fiscal, determinada a partir do regime do LUCRO PRESUMIDO foi imposição da União, através do ATO DECLARATÓRIO 017/2011, no processo 10935.721283/2011-09”*;

- que na análise da movimentação bancária o auditor fiscal não considerou as aplicações provenientes de movimentação interna do banco, bem como as transferências entre contas da mesma empresa. A própria DIMOF é discutível;

- que não cabe a aplicação da multa qualificada de 150%, pois sua aplicação deve ser minuciosamente justificada e comprovado nos autos, levando em conta a boa-fé do contribuinte;

- que não cabe a qualificação da multa de ofício sobre a falta de comprovação da origem dos recursos depositados em conta-corrente bancária, por se tratar de simples presunção de omissão de receitas, não caracterizando evidente intuito de fraude;

- que os valores que transitaram pelas suas conta bancárias são, em quase sua totalidade, repasses a terceiros contratados temporariamente, restando à empresa apenas o percentual destacado nas notas como TAXA DE ADMINISTRAÇÃO, o que comprovaria que seu faturamento não engloba o total repassado pelos tomadores do serviço, não podendo ser exigido imposto sobre tais valores, pois inviabilizaria a continuação da empresa;

- que não pode ser aplicado a SELIC como juros moratórios, porque não há legislação que a institua, e porque não se coaduna com o art. 192, §3º da Constituição, sendo remuneratórios e não moratórios, devendo ser calculados com o percentual de 1% ao mês, conforme art. 161, §1º, do CTN;

A DRJ rejeitou a arguição de nulidade do Auto de Infração, porque foi lavrado por servidor competente e não vislumbrou o cerceamento de defesa alegado pela contribuinte, não encontrando amparo, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, para decretação de nulidade do procedimento.

A DRJ manteve a autuação, porém excluiu valores recolhidos na forma do SIMPLES Nacional relativos às parcelas dos tributos aqui lançados (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) e relacionados na Tabela 1 do acórdão combatido. A multa qualificada aplicada na infração relativa à omissão de receitas caracterizada por depósito de origem não comprovada foi mantida por decisão da maioria dos julgadores.

A ementa do acórdão, abaixo transcrita sintetiza os fundamentos da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

Nas empresas de trabalho temporário, fornecedoras de mão-de-obra, as despesas com pessoal e benefícios aos empregados não podem ser excluídas da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica e tributos reflexos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em 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.

SIGILO BANCÁRIO.

Além da previsão legal para que o Fisco acesse os dados bancários do contribuinte nos termos especificados na legislação em vigor, não há que se cogitar de quebra de sigilo bancário se os dados bancários foram fornecidos ao Fisco pelo próprio contribuinte e os mesmos somente foram utilizados pelo próprio Fisco, que a ninguém mais os repassou.

MULTA QUALIFICADA.

Estando devidamente comprovado nos autos que a conduta do contribuinte se subsumiu a uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, é de se aplicar a multa de ofício na forma qualificada, nos termos da legislação específica.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. HIPÓTESES NÃO VERIFICADAS.

Não há que se falar em nulidade se não houve cerceamento ao direito de defesa, os autos foram lavrados por servidor competente e não se observa qualquer outra hipótese de nulidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada com o r. acórdão a ora Recorrente apresentou recurso voluntário, onde discorre longamente sobre presunção legal de omissão de receita, defendendo que os depósitos bancários, por si só, não configurariam renda, devendo a Fiscalização verificar a existência de sinais exteriores de riqueza para concluir que a receita declarada são incompatíveis com os valores informados ao FISCO e com sua movimentação bancária. E como o Fisco enquadrou o simples depósito como renda, sem levar em consideração os sinais exteriores de riqueza, contrariou o conceito de renda, não buscou a verdade material e feriu o princípio da razoabilidade, e por isso o auto de infração estaria eivado de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Insurge-se o Recorrente quanto a utilização da DIMOF, por entender que a Autoridade Fiscal deveria antes buscar respaldo judicial para quebra do seu sigilo bancário, caso

não ficasse satisfeita com as informações por ela prestada, o que configura, segundo a mesma, abuso de poder por parte do FISCO.

No mérito, ratifica o seu entendimento que a receita tributável é tão somente a “Taxa de Administração” e não a totalidade da nota fiscal, conforme decisão do TRF da 4ª Região.

Afirma a Recorrente que declarava e pagava seus tributos pelo SIMPLES Nacional, tendo recolhido R\$ 7.620,80 no ano-calendário 2009 e R\$ 33.538,92 no ano-calendário 2010, que não foram considerados no Auto de Infração, que demonstrariam sua boa-fé e a confusão gerada pelo próprio FISCO, uma vez que o processo de exclusão do SIMPLES Nacional ainda se encontrava em julgamento.

Assevera que a obrigatoriedade de recolhimento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o valor da mão-de-obra, como no presente caso, implica em desrespeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva, como determina o parágrafo I do art. 145 da Constituição Federal, porque o valor da mão-de-obra não influencia o preço do serviço e portanto não é renda.

A Recorrente ratifica o seu entendimento quanto à inaplicabilidade da multa qualificada pois, segundo a mesma, teria restado comprovado não ter havido sonegação, tampouco intenção de fraudar o FISCO, porque a forma de tributação da empresas declarada pelo FISCO não corresponderia a realidade, pois foi baseada no SIMPLES Nacional, e a tributação com base no Lucro presumido foi imposta pelo FISCO, pelo Ato Declaratório 017/2011 no processo 10935.721283/2011-09.

A Recorrente alega que não poderia ser exigido a regularidade dos fatos, se a imposição da forma de tributação ocorreu após a declaração dos valores. Caso mantida a presente autuação entende que validaria o bis in idem, por se estar sendo tributado mais de uma vez pelos mesmos fatos geradores.

Alega a Recorrente que a multa aplicada é incompatível com dispositivos legais e constitucionais, sendo de caráter confiscatório, não devendo exceder a 30% do imposto devido.

Por fim, aduz a Recorrente a impossibilidade da utilização da taxa SELIC para apuração dos juros moratórios, que seja pela inexistência de legislação que a institua, que porque os valores acumulados da referida taxa não se coadunam com o art. 192, § 3º da Constituição Federal, que seja porque sua natureza é de juros remuneratórios e não moratórios, contrariando dispositivo do CTN, norma hierarquicamente superior à Lei nº 9.065/95, que instituiu a taxa SELIC como aplicável aos débitos de natureza fiscal.

Requer ao final o provimento do recurso, com o reconhecimento que o procedimento fiscal afrontou o art. 10 da LC 105/2001, por utilização desmotivada da DIMOF, com o cancelamento do lançamentos decorrentes de sua utilização e a exclusão das multas aplicadas com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, porque sua conduta não caracterizou fraude ou dolo contra o FISCO,

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, assim dele tomo conhecimento e passo a analisá-lo.

Contextualização

Nos seus argumentos de defesa a Recorrente alega que sua contabilidade estava em descontrole e sugere que isso teria sido causado pelo FISCO, uma vez que tinha autorização para tributação pela sistemática do SIMPLES Nacional, recolheu tributos por essa sistemática e fora obrigada a optar por um regime de tributação menos favorecido (lucro presumido), sendo que o lançamento foi realizado nesse regime de apuração:

(...)

A contribuinte, uma vez mais trouxe ao auditor fiscal todas as solicitações por este imposta, inclusive, aqui, importante ponderar que a própria contabilidade da contribuinte encontra-se em verdadeiro descontrole, uma vez que possui autorização para tributar pelo regime do Simples Nacional, recolheu tributos por este regime e pelo regime do Lucro Presumido, imagine se o próprio contador da empresa em face de inadequação e ineficiência do fisco está de certo modo desconcertado, como fica a empresa assessorada.

(...)

Afirma o senhor auditor fiscal que em exame das DIPJs dos anos calendários 2009 e 2010, conclui-se a opção do contribuinte pela forma de tributação do Lucro Presumido e pela adoção do regime de competência para o conhecimento das receitas. Passou a analisar os documentos.

Assim, a alegação de que a empresa optou espontaneamente pelo Lucro Presumido, sendo que neste regime se apura diferença entre relação tributação e imposto a pagar é inconsistente.

A empresa declarava e pagava seus tributos com base no SIMPLES NACIONAL (TABELA II - ANEXO II), no qual demonstra-se recolhimentos através de DAS no valor de R\$ 7.620,80 (sete mil seiscentos e vinte reais e oitenta centavos) em 2009 e R\$ 33.538,92 (trinta e três mil quinhentos e trinta e oito reais e noventa e dois centavos) em 2010.

Os recolhimentos de 2009 e 2010 que totalizam R\$ 41.159,72 (quarenta e um mil cento e cinquenta e nove reais e setenta e dois centavos), sequer foram mencionados no auto de infração, contudo, é importante mencionar que também comprovam a boa-fé da contribuinte e ao mesmo tempo a confusão que próprio fisco à levou, uma vez que referido processo encontra-se sob julgamento atualmente.

Então, sendo que forçosamente após a data de outubro de 2011 foi obrigada a adotar regime de tributação diferenciado.

A opção pelo lucro presumido é manifestada através do pagamento do DARF com código de arrecadação 2089 (IRPJ lucro presumido) do primeiro período de apuração, sendo que a opção deverá ser aplicada durante todo o ano-calendário, de acordo com o §1º do art. 26 da Lei nº 9.430/96¹.

¹ Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

As informações que constam nos sistemas da Receita Federal vão de encontro ao que afirma a Recorrente.

De acordo com as telas abaixo do sistema de arrecadação da Receita Federal, a Recorrente efetuou o recolhimento do IRPJ do 1º trimestre de 2009 em 30/04/2009 com código de arrecadação 2089 (IRPJ-Lucro Presumido) e do 1º trimestre de 2010 em 30/04/2010 também com código de arrecadação 2089, o que comprova que nos anos-calendários de 2009 e 2010 sua opção espontânea foi pelo lucro presumido.

ASCVEL DRF

EXTRATO DE PAGAMENTOS

Fl. 1577

```

-----
SINAL09,1-RPE ( CONSULTA PAGAMENTO )
DATA: 08/04/13 HORA: 09:46:08 USUARIO: PRATI
DELEGACIA: 09103 - CASCVEL PAG. 1
PERIODO DISP: 01/01/93 A 04/04/13 PERIODO PESQ: 01/01/09 A 31/03/13
CD.RECEITA: 2089 - IRPJ - LUCRO PRESUMIDO
03.913.346/0001-79 R. E. FERRARI & CIA LTDA - ME

DT.ARREC BCO/AGEN DT.VENC. PROC/REF/VRBA/PERC REC. VALOR SIT
30/04/2009 104/1445 30042009 2089 853,39 ORI
30/07/2009 104/1445 31072009 2089 934,73 ORI
30/07/2009 104/1445 31072009 2089 1.024,59 ORI
30/07/2009 104/1445 31072009 2089 851,08 ORI
28/10/2009 104/1445 30102009 2089 1.023,46 ORI
28/10/2009 104/1445 30102009 2089 1.004,75 ORI
28/10/2009 104/1445 30102009 2089 1.272,83 ORI
29/12/2009 104/1445 29012010 2089 1.128,57 ORI
29/12/2009 104/1445 29012010 2089 1.066,55 ORI
15/01/2010 104/1445 29012010 2089 1.205,74 ORI
30/04/2010 104/1445 30042010 2089 1.152,50 ORI
30/04/2010 104/1445 30042010 2089 1.136,75 ORI
SELECIONE POSICIONANDO O CURSOR NA LINHA USANDO AS SETAS
PF2=TOPO PF3=SAI PF4=EXTRATO PF5=COMPROVANTE PF6=ENCERRA RECEITA
FIM DE PESQUISA COM ESTA RECEITA
PF7=VOLTA TELA PF8=AVANCA TELA PF9=HISTORICO PF10=IMPRIME PF11=NOVA CONSULTA

```

Conforme consignado no voto condutor do acórdão recorrido, de fato a Recorrente teria feito a opção pelo SIMPLES Federal no período de 01/01/2007 a 30/06/2007, contudo, nos anos-calendário de 2009 e 2010 (objeto do lançamento aqui analisado), sua opção foi pelo Lucro Presumido,

As DIPJs dos anos-calendários 2009 e 2010 originais, bem com as retificadoras, nos quais a Recorrente informa a opção pelo Lucro Presumido com apuração pelo regime de competência, foram entregues dentro do prazo para entrega das declarações, o que ratifica que sua opção foi pelo lucro presumido.

Fl. 13 do Acórdão n.º 1302-007.068 - 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.722566/2013-21

Relação de Declarações

CNPJ BÁSICO: 01.913.348
Nome Empresarial: R. E. FERRARI & CIA LTDA - ME

Declarações Ativas

Exercício	AC	Data de Entrega	Hora de Entrega	Forma de Tributação	ID	Situação da Malha	Situação Especial	Tipo de Declaração	Período Inicial	Período Final	EXCEDES		
2011	2010	13/09/2010	15:37:26	LUCRO PRESUMIDO	1546082	LIBERADA BATCH	NORMAL	RETIFICADORA	01/01/2010	31/12/2010			
2010	2009	13/06/2010	15:13:08	LUCRO PRESUMIDO	1535316	LIBERADA BATCH	NORMAL	RETIFICADORA	01/01/2009	31/12/2009			
2009	2007	20/01/2009	15:32:28	SIMPLES	7036260	LIBERADA BATCH	NORMAL	ORIGINAL	01/01/2007	30/09/2007			
2007	2006	12/01/2007	15:21:24	INATIVAS	2115763	LIBERADA BATCH	NORMAL	ORIGINAL	01/01/2006	31/12/2006			
2006	2005	21/03/2006	09:34:46	INATIVAS	3653565	LIBERADA BATCH	NORMAL	ORIGINAL	01/01/2005	31/12/2005			
2005	2004	16/05/2005	14:28:32	INATIVAS	5643668	LIBERADA BATCH	NORMAL	ORIGINAL	01/01/2004	31/12/2004			
2004	2003	06/05/2004	10:34:59	INATIVAS	4732194	LIBERADA BATCH	NORMAL	ORIGINAL	01/01/2003	31/12/2003			
2003	2002	27/05/2003	10:33:08	INATIVAS	8634662	LIBERADA BATCH	NORMAL	ORIGINAL	01/01/2002	31/12/2002			
2002	2001	29/05/2002	11:36:54	LUCRO REAL	0285530	LIBERADA BATCH	NORMAL	ORIGINAL	01/01/2001	31/12/2001			
2001	2000	26/06/2001	14:19:52	LUCRO REAL	0622168	LIBERADA BATCH	NORMAL	ORIGINAL	05/07/2000	31/12/2000			

Declarações Canceladas

Exercício	AC	Data de Entrega	Hora de Entrega	Forma de Tributação	ID	Situação da Malha	Situação Especial	Tipo de Declaração	Período Inicial	Período Final	EXCEDES		
2011	2010	25/05/2011	14:52:02	LUCRO PRESUMIDO	0107648	CANCELADA BATCH	NORMAL	ORIGINAL	01/01/2010	31/12/2010			
2010	2009	11/06/2010	16:04:28	LUCRO PRESUMIDO	0151913	CANCELADA BATCH	NORMAL	ORIGINAL	01/01/2009	31/12/2009			

Por fim, o Termo de Exclusão do SIMPLES Nacional foi emitido em **05 de outubro de 2011**, do qual a Recorrente tomou ciência em 06 de outubro de 2011, conforme cópia do termo abaixo colacionado (que consta à e-fl. 78 do processo nº 10935.721283/2011-09:



Ministério da Fazenda

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CASCAVEL - PR



TERMO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL		TESN Nº 011/ 2011
Identificação do Sujeito Passivo		
Inscrição no CNPJ	: 03.913.346/0001-79	
Razão Social	: R. E. FERRARI & CIA LTDA	
Endereço	: Rua Presidente Kennedy, 1833.	
Município	: CEP 85.810-041 - Cascavel / PR.	
Processo número	: 10935.721283/2011-09	

O CHEFE DA SEÇÃO DE FISCALIZAÇÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CASCAVEL, no uso das atribuições que lhe foram delegadas pela Portaria/DRF/CVL (PR) nº 11, de 22 de fevereiro de 2011, e tendo em vista o disposto no artigo 280, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovada pela Portaria nº 125, de 04/03/2009, do Sr. Ministro da Fazenda, publicada no DOU em 06/03/2009, e considerando o disposto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2.006, e a Resolução CGSN nº 15, de 23 de julho de 2.007.

DECLARA

Fica o sujeito passivo acima identificado **EXCLUÍDO** da sistemática de pagamento dos tributos e contribuições de que trata o artigo 29 da Lei Complementar 123/2006, pelo motivo e base legal abaixo especificados:

Motivo da exclusão	Prestação de serviços de cessão ou locação de mão de obra
Enquadramento legal	Inciso XII do artigo 17 da Lei Complementar 23 de 14/12/2006.

Esta exclusão produz efeitos a partir de 01/07/2007, e vale inclusive para o período de 01/01/2010 em diante, conforme artigo 6º, inciso VII, da Resolução CGSN nº 15, de 23/07/2007.

A caracterização do fato que gerou a presente exclusão está documentada no Processo Administrativo em epígrafe.

O contribuinte poderá, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência deste ato, apresentar impugnação a DRJ/Curitiba/PR, assegurando-se assim o contraditório e a ampla defesa.

Fica desde já o sujeito passivo informado que, não havendo manifestação no prazo acima, a exclusão tornar-se-á definitiva.

Cascavel, 05 de outubro de 2011.

NELSON TAKESHI YOSHIY

AERFB - Matr. 1343

Chefe da Seção de Fiscalização - Safis

Delegação de competência Portaria DRF/CVL 11/2011 de 22.02.11

Declaro-me ciente deste Termo de Exclusão do Simples Nacional, do qual recebi cópia.		
Contribuinte/Preposto	CPF	
MOSANI EDITE FERRARI	60544124968	
Data	Hora	Assinatura
05/10/11	14:30	

O Termo de exclusão foi emitido em 05/10/2011, **somente após o encaminhamento das DIPJs** dos AC 2009 (encaminhada em 11/06/2010) e AC 2010 (encaminhada em 25/05/2011).

A contextualização objetivou esclarecer a situação alegada pela Recorrente da tributação do SIMPLES Nacional, concluindo-se que a opção da Recorrente foi pelo Lucro Presumido e eventuais recolhimentos feitos pela Recorrente no referido regime de apuração, devem ser deduzidas dos valores dos respectivos tributos lançados, caso mantido o lançamento, como aliás já o foram no acórdão recorrido.

Das Infrações apuradas

Conforme relatado pela Autoridade Fiscal no TVF às e-fls. 1742-1752, constatou-se divergência entre os valores de receita escriturada pela Recorrente com os valores informados em DIRF pelas fontes pagadoras tomadoras dos seus serviços:

4.5. Da receita não escriturada ou omitida

Na origem do presente procedimento, a área interna de Seleção e Preparo identificou dois importantes indícios de omissão de receita: o primeiro, pelo confronto da receita declarada com os pagamentos declarados em DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido da Fonte) por clientes da fiscalizada, tomadores de seus serviços e, o segundo, pelo confronto dessa mesma receita com a movimentação bancária declarada pelas instituições financeiras através da DIMOF (Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira).

As análises que se seguiram objetivaram esclarecer essas discrepâncias de forma sequencial, dentro do conceito de que, senão todos, pelo menos a maioria dos pagamentos realizados pelos tomadores de serviços teriam circulado pelas suas contas bancárias.

a) Da divergência entre receita escriturada e pagamentos declarados em DIRF

Todos os pagamentos declarados em DIRF por clientes da fiscalizada, nos anos-calendário 2009 e 2010, foram relacionados e compilados pela fiscalização.

Em 2009, os pagamentos relativos a serviços prestados somaram R\$ 2.104.649,10 e os relativos a multas e juros somaram R\$ 598,30, totalizando **RS 2.105.247,40**.

Em 2010, os pagamentos relativos a serviços prestados somaram R\$ 3.086.134,38 e os relativos a multas e juros somaram R\$ 920,70, totalizando **RS 3.087.055,08**.

A divergência entre os valores escriturados pela fiscalizada e os montantes pagos por tomadores de serviços totalizou **RS 1.836.765,56** em 2009 e **RS 2.587.005,68** em 2010.

As relações e os demonstrativos foram encaminhados à contribuinte, para exame e esclarecimentos, através do Termo de Intimação Fiscal nº 2 de 03/06/2013. Na resposta recebida, a contribuinte confessou simplesmente que todos créditos bancários listados fazem parte de seu faturamento, sem. etítrar no mérito dos pagamentos declarados em DIRF.

Em consideração ao princípio de que todos os pagamentos efetuados pelos tomadores de serviços estariam contidos na movimentação bancária, conforme relatado acima e no termo de intimação, conclui-se que a contribuinte deixou de registrar como receita bruta as diferenças acima apontadas de **R\$ 1.836.765,56** em 2009 e **RS 2.587.005,68** em 2010, relativos a serviços prestados.

Só que o faturamento omitido não se restringiu a essas cifras, conforme se verá no próximo tópico.

b) Da divergência entre valor faturado e valor escriturado

Conforme já mencionado, a fiscalização requisitou, através do termo nº 3, uma amostragem das notas fiscais escrituradas com o objetivo de validar a escrituração. O confronto dessas notas fiscais com o Livro Razão, entretanto, surpreendeu.

Observou-se, de pronto, que todas as notas fiscais da amostra haviam sido escrituradas por valor significativamente inferior ao real, sem qualquer justificativa legal. Para exemplificar, observemos o contido na primeira nota fiscal da amostra, a de nº 1780, emitida em 16/01/2009 (fl. 1313), em confronto com o valor registrado no Livro Razão (fl. 1595):

Dados extraídos da "Descrição dos Serviços" da nota fiscal nº 1780:

+ MÃO-DE-OBRA.....	10.892,30
+ ENC. SOCIAIS E TRIBUTOS FISCAIS.....	6.067,02
+ TAXA SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS.....	1.695,94
+ DESPESAS OPERACIONAIS E ADMINISTRATIVAS.....	3.970,50
= SUBTOTAL.....	22.625,76
- RETENÇÃO INSS 11% LEI 9.711 DE 20/11/98.....	2.488,83
- IRF LEI 7.713 ART 55.....	0,00
- RETENÇÃO PIS/COFINS/CSLL 4,65% LEI 10.833/03.....	0,00
- RETENÇÃO ISSQN 2,00%.....	452,52
+ VALE REFEIÇÃO.....	2.839,77
+ VALE TRANSPORTE.....	4.325,71
+ TAXA SUPERVISÃO.....	900,00
+ FREE LANCE.....	2.234,00
= TOTAL.....	29.983,89

Dados extraídos do Livro Razão:

Conta 3113.0001 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Data	Histórico	Crédito
16/01/2009	Nota 1780 LATICINIOS NOVA ESPERANÇA LTDA	1.695,94

Destacamos aqui que o valor escriturado é igual à parcela "TAXA SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS" discriminada na nota fiscal. Esse artifício contábil foi verificado em todas as demais peças da amostra, comprovando, portanto, não se tratar de mero erro, mas sim do *modus operandi* da contribuinte, vigente em todo o período sob exame.

Ao que tudo indica, quis a contribuinte inovar atribuindo o conceito de faturamento tão-somente a uma das parcelas componentes do preço e não ao valor real da prestação cobrada de seu tomador. E, neste caso, a nota fiscal mostra que o valor da venda do serviço foi de R\$ 29.983,89 e não R\$ 1.695,94. Todas as parcelas positivas discriminadas, à exceção daquelas indicativas da remuneração, constituem o custo dos serviços. O que a contribuinte prestou foi um único serviço — a disponibilização de mão-de-obra — e não diferentes tipos de serviços, uns tributáveis e outros não, como quis dar a entender.

Face às evidências, impunha-se conhecer os verdadeiros montantes faturados antes de qualquer outra providência adicional. E foi nesse sentido que encaminhamos à contribuinte a intimação de nº 4. A orientação foi clara e objetiva: relacionar todas as notas fiscais emitidas nos anos-calendário 2009 e 2010, inclusive as canceladas, considerando o real valor faturado constante do campo "VALOR TOTAL DA NOTA" e não valores parciais, devidamente assinada e/ou rubricada pelo representante legal da empresa e pelo seu contador.

Em 15/08/2013, pela manhã, recebemos das mãos de seu contador a resposta da contribuinte acompanhada das relações solicitadas. Questionado quanto à ausência de sua assinatura nas composições do faturamento, o contador manifestou-se dizendo que não poderia assiná-las porque não teria tido acesso a toda a documentação da empresa. A tarde desse mesmo dia entregou um novo documento por ele firmado formalizando esse posicionamento. O documento foi juntado aos autos (fl. 1436).

O contador só não explicou em que documentos ele se baseou para escriturar as notas fiscais por valores parciais. Se as notas passaram pelas suas mãos para fazer esse registro, teria cometido, no mínimo, uma infração ligada à ética

contábil por escriturar uma transação por valor inferior ao estampado no documento. Se os registros contábeis foram produzidos por eventual relação de faturamento passada pela empresa, também teria cometido essa mesma infração, eis que não poderia registrar quaisquer transações comerciais dessa ordem sem visualizar o competente documento previsto pela legislação comercial e fiscal.

As relações contendo a composição do faturamento foram apresentadas com os totais anuais estampados de **RS 7.550.240,25** em 2009 e **RS 13.660.690,66** em 2010.

Depurando-se inconsistências na escrituração, devido a cancelamento de notas, registro em duplicidade e erros de digitação, a Autoridade Fiscal concluiu que a Recorrente não escriturou receitas no montante de R\$ 7.278.394,56 no ano-calendário 2009 e de R\$ 13.241.419,16 no ano-calendário 2010:

Observa-se que as inconsistências detectadas foram motivadas ou por erro de digitação ou por dificuldades na interpretação dos números devido à má qualidade das terceiras vias das notas fiscais utilizadas nessa tarefa. Sopesados esses fatores, concluiu a fiscalização pela aceitação das composições com os ajustes mencionados.

As composições ajustadas encontram-se no ANEXO VI e os resumos mensais no ANEXO V, nos montantes de **RS 7.546.876,40** em 2009 e **RS 13.741.468,56** em 2010.

Concluído esse exame, apuramos o seguinte resultado operacional:

Em relação ao ano-calendário 2009:

Receita bruta correspondente à venda de serviços.....	7.546.876,40
Receita bruta escriturada.....	268.481,84
Receita bruta não escriturada.....	7.278.394,56

Em relação ao ano-calendário 2010:

Receita bruta correspondente à venda de serviços.....	13.741.468,56
Receita bruta escriturada.....	500.049,40
Receita bruta não escriturada.....	13.241.419,16

As diferenças apuradas estão sujeitas à tributação de ofício em conformidade com a legislação vigente. As bases de cálculo por período de apuração estão demonstradas nos anexos VII e VIII.

A outra divergência constatada pelo FISCO foi entre os valores de receita escriturados e o montante de movimentação financeira da contribuinte que constavam na DIMOF (Declaração de Informações sobre Movimentação Financeiras). Segundo a Autoridade Fiscal não havia registro contábil relativo a bancos na contabilidade da contribuinte, apenas a conta Caixa no grupo de “Disponível” e por isso optou-se pelo confronto entre os créditos bancários indicativos de receita com a receita escriturada, tendo excluído os estornos, empréstimos, devoluções de cheques, resgate de aplicações financeiras, transferências entre contas bancárias com a mesma titularidade. Do total dos créditos levantados foram deduzidos a receita escriturada e os pagamentos declarados em DIRF.

A relação dos créditos bancários foi encaminhado à Recorrente para que esclarecesse a origem dos depósitos e, segundo a Autoridade Fiscal, a Recorrente confessou que a totalidade dos depósitos corresponderiam a receita por ela auferida, tendo por isso considerado omissão de receita:

c) Da divergência entre receita escriturada e créditos bancários

A área de Seleção e Preparo comparou a receita declarada pela contribuinte com a movimentação bancária extraída das DIMOFs entregues pelos bancos à Receita Federal. As divergências encontradas foram significativas e ensejaram uma inevitável investigação de suas causas.

Pelo termo inicial, a contribuinte foi intimada a apresentar seus extratos bancários. Os documentos foram apresentados em duas etapas, conforme já mencionado acima.

De posse dos extratos, tentamos primeiramente verificar a compatibilidade de seus lançamentos com os registros de escrituração. Vã tentativa. Nenhum registro contábil relativo a bancos foi localizado. Os movimentos do Grupo Disponível resumem-se apenas à conta Caixa, conforme mostram os livros Razão (fls. 1591-1637).

Constatada a falta de escrituração da movimentação bancária, optou a fiscalização pela apuração dos créditos bancários indicativos de receita e pelo seu confronto com a receita escriturada.

Dentro dessa linha, relacionamos todos os créditos mostrados pelos extratos bancários entregues pela contribuinte para, depois, submetê-los a um processo de depuração. Nesse processo, foram excluídos da lista todos os valores não representativos de receita, tais como estornos, empréstimos, devoluções de cheques, resgates de aplicações financeiras e transferências entre contas do mesmo titular. Neste último caso, foram considerados tão-somente os créditos que possuíam débitos correspondentes em outro banco, de mesma data e valor.

Concluído o processo, apuramos o seguinte resultado:

Em relação ao ano-calendário 2009:

Total inicial dos créditos.....	9.349.259,92
Créditos excluídos no processo de depuração.....	1.277,45
Montante dos créditos apurados representativos de receita....	9.347.982,47

Em relação ao ano-calendário 2010:

Total inicial dos créditos.....	16.493.612,73
Créditos excluídos no processo de depuração.....	596.088,69
Montante créditos apurados representativos de receita.....	15.897.524,04

Dos montantes apurados, deduzimos ainda a receita escriturada e o volume total dos pagamentos declarados em DIRF pelos tomadores de serviços. O saldo resultante foi considerado pela fiscalização como receita omitida sem origem definida, sujeita a esclarecimentos por parte da fiscalizada. Essa era, obviamente, a posição de que se tinha conhecimento em junho de 2013. Posteriormente, conforme relatado no tópico anterior, os valores faturados ganharam outra dimensão e os números se alteraram.

A relação dos créditos bancários depurados e a compilação desses créditos por período de apuração foram encaminhados à contribuinte para esclarecimentos através do termo nº 2, já mencionado.

A resposta, também tratada acima, apresenta a confissão da fiscalizada de que a totalidade dos créditos bancários depurados correspondem à real receita auferida pela contribuinte no período examinado, materializando, assim, a omissão de receita de que se suspeitava.

A receita omitida por presunção legal, assim considerada em conformidade com artigo 42 da Lei nº 9.430 de 27/12/1996, foi apurada dentro do princípio de que as parcelas de receita já relatadas estariam contidas na movimentação bancária, tomadas mês a mês.

As bases de cálculo por período de apuração decorrentes de depósitos bancários sem origem comprovada estão demonstradas nos ANEXOS VII e VIII, totalizando RS **4.141.056,05** em 2009 e RS **5.418.750,37** em 2010.

Cabe aqui detalhar uma importante constatação: a movimentação bancária tomada mês a mês revela lacunas antes insuspeitadas. Observa-se que, em determinados meses, o faturamento confessado e comprovado supera em muito o montante dos créditos bancários apurados pela fiscalização, o que reforça a tese, já mencionada, de que a contribuinte deve ter movimentado recursos através de outras contas bancárias, não identificadas, provavelmente em nome de terceiros.

Chega-se a essa conclusão pelo simples fato de que uma empresa minimamente organizada não teria movimentado expressivos recursos em espécie como aqueles observados nos períodos junho-dezembro/2009 e junho-dezembro/2010. Em alguns desses meses os montantes faturados excederam o montante dos créditos bancários em mais de quatrocentos mil reais (novembro e dezembro/2009, junho, julho, outubro, novembro e dezembro/2010).

Os depósitos bancários de origem não comprovada estão sujeitas à tributação de ofício em conformidade com a legislação vigente.

Dos argumentos da Recorrente Da receita não escriturada

Em sua defesa, a Recorrente afirma que escriturou como receita apenas a parcela relativa a “Taxa de Administração”, sustentando que apenas essa parcela corresponderia a acréscimo patrimonial e não todo o montante da nota fiscal. Junta decisão judicial para corroborar sua tese de que a receita auferida seria relativa apenas à “Taxa de Administração”, que seria a base de cálculo para apuração dos tributos devidos:

A TAXA DE ADMINISTRAÇÃO AOS OLHOS DO TRF 4ª REGIÃO

Em relevância ao trabalho efetuado pelo Sr. Auditor da Receita Federal, cabe dispor que a ênfase da fiscalização se encontra fundamentalmente quanto a forma de dispor sobre os valores tributáveis, que na visão do fiscal, se encontra disposto com o intuito de fraudar o fisco, haja vista que o contribuinte tão somente declara com ganho a TAXA DE ADMINISTRAÇÃO regularmente descrita na nota fiscal.

Sobre este conceito, a maneira de dispor e de apurar valor tributado, encontra amparo jurídico junto ao TRF da 4ª região, sendo que este já se manifestou sobre o direito do contribuinte de recolher os tributos relativos ao PIS, à COFINS, à CSLL e ao IRPJ tendo como base de cálculo apenas a "taxa de administração", sendo esta a efetiva receita de empresa.

Relata a Excelentíssima Senhora Doutora Juíza Federal VÂNIA HACK DE ALMEIDA, Relatora nos autos de APELAÇÃO/REEXAMENECESÁRIO Nº 2008.70.09.002463-2/PR.

[...]

Sustenta a Recorrente a regularidade de sua escrituração contábil ao reconhecer apenas a “Taxa de Administração” como receita, por considerar que os valores relativos a salários e encargos sociais repassadas pelos tomadores dos seus serviços não constituíam receita da empresa, entendendo ser incabível e injusta a tributação sobre o valor total da nota fiscal emitida:

Porquanto, relativamente a todo trabalho depurado pela autoridade fiscalizadora, estes somente serviram de embasamento comprobatório quanto à regularidade do procedimento da empresa em declarar tão somente a receita tributável, haja vista que os demais valores referentes ao pagamento dos salários e respectivos encargos sociais repassados pelas empresas tomadoras não constituem receita da empresa, mas meras entradas, pertencentes a terceiros, que transitam momentaneamente pela contabilidade da empresa, se qualquer efeito patrimonial, não podendo ser consideradas para fins de incidência tributária, seja na composição da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, quanto na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, incidentes sobre o lucro.

Importante, ainda, mencionar outro julgado que vem na mesma esfera de entendimento:

Nesse compasso, é de ver que as verbas de ordem salarial e os respectivos encargos se distanciam do próprio signo de riqueza eleito como binômio fato gerador/base de cálculo das contribuições cuja autorização advém do art. 195, I, "b" da CF/88, e o TRF4, já se posicionou a respeito do tema.

[...]

A conclusão óbvia, portanto, é no sentido que a remuneração dos empregados é paga pelo tomador de serviços, simplesmente passando pelo financeiro da ora Contribuinte, não consistindo receita passível de obtenção de lucro ou benefício econômico e/ou financeiro.

Pelo contrário, a tributação da empresa da forma sistemática e pragmática contra o contribuinte é arbitrária, confiscatória, injusta e por que não imoral também sob o ponto de vista jurídico.

Ora, quando se exige a tributação sobre o valor total da nota, incluído aqui a Taxa de Administração acrescida do reembolso consistente às verbas trabalhistas e encargos sociais da mão de obra cedida, o que se está a fazer é inviabilizando a atividade da Contribuinte. O Fisco tem ciência dessa situação e por isso da imoralidade jurídica aplicada ao caso.

A imoralidade jurídica aparece quando apesar da legalidade do ato da norma interpretativa aplicada, sua aplicação a caso concreto que visualize a inoperância, a ineficiência da atividade fim, se torna injusta.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

O que se depreende dos argumentos da Recorrente é que ela intenta caracterizar-se apenas como administradora de mão-de-obra, com o argumento de que os valores informados em suas notas e pagos pelos tomadores dos serviços não representariam receita em sua totalidade, sendo mera repassadora para os funcionários das verbas trabalhistas e dos encargos sociais.

Ora, é evidentemente que o custo da mão-de-obra e os encargos sociais e trabalhistas devem estar inclusos no preço cobrado do tomador dos seus serviços. É esse valor consolidado que a empresa vai oferecer para fins de avaliação da contratação da empresa, perante ofertas de concorrentes. Com o valor recebido, a empresa vai pagar seus custos e despesas e procurar auferir algum lucro.

Como a Recorrente optou pela tributação pelo lucro presumido, aplica-se um coeficiente legalmente prescrito sobre a receita bruta auferida para apuração do lucro. E sobre

esse lucro é apurado o imposto, de acordo como o disposto no art. 518 do Decreto 3.000/99 (RIR/99), vigente à época dos fatos:

Base de Cálculo

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o §7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

A receita bruta era definida no art. 224 do Decreto 3.000/99 (RIR/99):

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário

Conforme se verifica no dispositivo legal acima, não há fundamento legal para considerar como receita bruta apenas parte do montante consignado na nota fiscal, como defende a Recorrente.

Sobre os valores pagos pelos tomadores de serviço incide o IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 1%, de acordo com o art. 649 do RIR/99, em vigor à época dos fatos geradores:

Art. 649. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de um por cento os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e por locação de mão-de-obra.

E o IRRF, discriminado em nota fiscal emitida pela própria Recorrente foi apurado sobre o total da Nota Fiscal emitida, como exemplo a nota fiscal juntada à e-fl. 1333:

		K. E. FEKKARI & CIA LIDA. Rua Presidente Kennedy, 1833 - Centro CEP 85810-041 - Fone/Fax: (45) 3223-3639 C A S C A V E L - P A R A N Á CNPJ: 03.913.346/0001-79 - INSC. MUNICIPAL: 56749000 Site: www.dinamicarh.net		NOTA FISCAL PATRUKA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FL. 1333 SÉRIE F-1 004609	
CLIENTE NOME / RAZÃO SOCIAL: MARILAN ALIMENTOS S/A CNPJ / CEB: 52.034.139/0001-50 DATA DA EMISSÃO: 17/09/2010					
ENDEREÇO: AV JOSE DE GRANDE, 518/642		BAIRRO / DISTRITO: FRAGATA C - CAIXA PO CEP: 17.519-470		3ª VIA CONTABILIDADE	
MUNICÍPIO: MARILIA		FONE / FAX: 1404176006 U.F.: SP		INSCRIÇÃO ESTADUAL: 43.880.285-117	
SERVIÇOS					
CODIGO	DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS				VALOR
	+ MÃO DE OBRA				10.413,00
	+ ENC. SOCIAIS E TRIBUTOS FISCAIS				5.206,58
	+ TAXA SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS				1.041,30
	+ DESPESAS OPERACIONAL/ADMINISTRATIVO				1.154,22
	= SUB-TOTAL				17.815,02
	- RETENÇÃO INSS 11% LEI 9.711 DE 20/11/98				1.959,65
	- IRRF 1% LEI 7713 ART 55				178,15
	- RETENÇÃO PIS/COFINS/CSLL 4,65% LEI 10.833/03				828,49
	- RETENÇÃO ISSQN 3,00 %				534,45
					0,00
OBSERVAÇÃO VALOR REF. PROMOTORES COOPERADOS NO MÊS DE SETEMBRO/2010 CONF. CONTRATO NO PARANÁ					
BASE CÁLCULO ISS		ALÍQ. ISS	VALOR DO ISS	BASE CÁLCULO IRRF	ALÍQ. IRRF
17.815,02		3,00	534,45	17.815,02	1,00
					178,15
					17.815,02

Verifica-se que o total da nota fiscal é de R\$ 17.815,02. A Recorrente consignou que R\$ 10.413,00 corresponderiam a mão-de-obra, R\$ 5.206,58 a encargos sociais e tributários, R\$ 1.041,30 a Taxa sobre serviços prestados e R\$ 1.154,22 a despesas operacionais/administrativas.

Na apuração do IRRF a Recorrente aplicou a alíquota de 1% sobre o valor total da nota fiscal, R\$ 17.805,02, resultando no valor de R\$ 178,15, e não apenas sobre o valor que considera como sua receita, a “Taxa de Serviço” ou “Taxa sobre serviços prestados”.

Ficou claro que a própria Recorrente ao apurar o IRRF sobre o valor total da nota fiscal, reconheceu que este valor é o que corresponde à receita bruta, diferentemente ao que alega no recurso.

Portanto, não há reparos ao lançamento em relação à infração por não declaração da totalidade da receita bruta auferida.

Da omissão de receita por presunção legal

Insurge-se a Recorrente contra o lançamento arguindo que houve quebra ilegal do seu sigilo bancário, uma vez que em nenhum momento teria se negado a prestar informações requeridas pelo FISCO e que a utilização da DIMOF teria infringido o quem dispõe o art. 10 da Lei Complementar 105/2001:

DA QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO -AFRONTA AO DISPOSTO NO ART. 10 DA LC 105/2001 - USO INDEVIDO DA DIMOF - ABUSO DE PODER

A Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa 811, de 28.1.08, instituiu a Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira, ou simplesmente DIMOF, qual obriga os Bancos, cooperativas de crédito, associações de poupança e empréstimo a praticarem a quebra de sigilo bancário em favor do fisco, muitas vezes como no caso em questão, sem a mínima motivação, pois como o próprio auditor fiscal relata, a empresa Requerente

entregou de forma espontânea todos os documentos que fazem relação à movimentação bancária da empresa.

Tem-se claramente que o objetivo da DIMOF é permitir à Receita Federal do Brasil o acesso mensal à movimentação bancária das pessoas físicas e jurídicas inviabilizado com a extinção da Contribuição sobre Movimentação Financeira (CPMF). Em outras palavras, a quebra do sigilo bancário sem a devida ordem judicial.

Nos termos da Instrução Normativa 811, as instituições financeiras devem incluir na DIMOF as pessoas jurídicas que realizem operações acima de R\$ 10.000,00, sendo que esta deverá ser entregue eletronicamente à Receita Federal do Brasil no último dia útil do mês de fevereiro de cada ano contendo a movimentação financeira do segundo semestre do ano anterior e no último dia útil do mês de agosto com as informações referentes ao primeiro semestre do ano anterior.

Novamente se relatando, o que se vê é a imotivada quebra de sigilo bancário por parte do fisco em relação à contribuinte, tendo em vista que em momento algum a empresa se negou a prestar as informações requeridas.

O uso injustificado da DIMOF demonstra de forma clara a obtenção irregular de informações protegidas constitucionalmente, sendo que então o fisco infringiu norma descrita na Lei Complementar 105/2001, que em seu art. 10 dispõe:

“Art. 10. A quebra de sigilo, fora das hipóteses autorizadas nesta Lei Complementar, constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, e multa, aplicando-se, no que couber, o Código Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

Parágrafo único. Incorre nas mesmas penas quem omitir, retardar injustificadamente ou prestar falsamente as informações requeridas nos termos desta Lei Complementar.”

Sobre esta condição há que se relatar ainda que caso a autoridade fiscalizadora não se demonstrasse satisfeita com as informações prestadas pelo contribuinte deveria prestar a informação a este e então, buscar o respaldo judicial para a quebra de sigilo bancário, sendo que somente o judiciário é competente para a decretação da quebra de sigilo bancário, ainda mais no caso em questão, onde ficou claro o abuso de poder por parte do fisco.

Não assiste razão à Recorrente.

A DIMOF foi uma obrigação acessória instituída pela Receita Federal, para disciplinar o determinado no art. 5º da Lei Complementar nº 105/2001 quanto às informações que devem ser prestadas pelas instituições financeiras à administração tributária da União relativo às movimentações financeiras pelos usuários de seus serviços:

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

§ 1 Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

I – depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança;

II – pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques;

III – emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados;

IV – resgates em contas de depósitos à vista ou a prazo, inclusive de poupança;

V – contratos de mútuo;

VI – descontos de duplicatas, notas promissórias e outros títulos de crédito;

VII – aquisições e vendas de títulos de renda fixa ou variável;

VIII – aplicações em fundos de investimentos;

IX – aquisições de moeda estrangeira;

X – conversões de moeda estrangeira em moeda nacional;

XI – transferências de moeda e outros valores para o exterior;

XII – operações com ouro, ativo financeiro;

XIII - operações com cartão de crédito;

XIV - operações de arrendamento mercantil; e

XV – quaisquer outras operações de natureza semelhante que venham a ser autorizadas pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão competente.

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

§ 3º Não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

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

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

Não houve quebra ilegal do sigilo bancário da contribuinte, porque não há restrição legal para que a DIMOF, que é uma obrigação acessória instituída pela Receita Federal, seja utilizada internamente pelo FISCO para confrontação da movimentação financeira dos contribuintes com os valores dos rendimentos por ele declarados. Dessa forma, o FISCO está apenas realizando uma atividade dentro da competência administrativa que lhe cabe legalmente.

Além disso, na DIMOF constam apenas a movimentação financeira consolidada, não sendo possível discriminar individualmente cada operação realizada pelo correntista, algo que só é possível com os extratos bancários. E foi a contribuinte que apresentou os extratos bancários à Fiscalização, que os manteve sob sigilo, utilizando-os tão somente para apuração dos tributos devidos, não os repassando a outrem.

Portanto não houve quebra do sigilo bancário, como argumenta a Recorrente.

A Recorrente também alega a inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancário por requisição administrativa, pois segundo a mesma, ainda não teria havido decisão sobre o tema pelo Supremo Tribunal Federal:

A quebra de sigilo por requisição administrativa está amparada pela Lei Complementar 105/2001, que permite a quebra para apuração de ocorrência de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou do processo judicial. Necessário se faz relatar a existência de pelo menos seis ações diretas de inconstitucionalidade contra a lei complementar. Além disso, o STF reconheceu em 2009 a Repercussão Geral do tema no Recurso Especial 601.314 — que versa sobre o assunto — ainda não julgado.

Enquanto aguardam uma definição do Supremo, as Turmas do TRF-3 utilizam outras decisões proferidas pelo próprio STF em ações sobre o tema. E, assim como o Supremo, divergem sobre a legalidade da quebra.

Assim, com base no Recurso Especial 389.808, julgado em maio de 2011 pelo STF, sob relatoria do ministro Marco Aurélio, a 3ª Turma do TRF-3 entendeu que a quebra de sigilo bancário por requisição administrativa, sem intevernção judicial, é inconstitucional. Na ocasião, o Supremo definiu que "conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção — a quebra do sigilo — submetida ao crivo de órgão equidistante — o Judiciário — e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal".

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105 de 2001 nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 601.314, de 24/02/2016 e na mesma sessão de julgamento, nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's) nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 também considerou constitucionais os artigos 5º e 6º da LC 105, de 2001, e os respectivos Decreto 4.489, de 2001, e 3.724, de 2001, que permitem o acesso do Fisco aos dados bancários do contribuinte sem autorização judicial.

Portanto, sem razão à Recorrente.

Alega a Recorrente ser incabível considerar-se como renda os depósitos bancários, devendo ser verificado juntamente com outros indícios como os sinais exteriores de riqueza, e a demonstração de que os créditos bancários não justificados traduziram-se em renda não oferecida à tributação, sendo dever do FISCO a sua comprovação:

A PRESUNÇÃO LEGAL "JÚRIS TANTUM" PREVISTA NO ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/96

Ainda sobre o disposto acima, foi aplicada injustificadamente ao contribuinte o disposto no artigo 42 da Lei 9.430/9, sendo que deste exposto o fisco justifica a presunção tendo em vista a injusta alegação de ocorrência de caracterização de omissão de receita ou de rendimentos relativamente a valores creditados (*in casu*), transitórios pertencentes a terceiros) em conta corrente.

A presunção gerada pelo art. 42 da lei nº 9.430/96 deverá estar de acordo com os sinais externos de riqueza, sendo necessário então a sua comprovação, não cabendo tão somente a presunção. Desta forma, além de não estar de acordo com a verdade material dos fatos, contraria o postulado da razoabilidade.

A conta corrente da empresa é movimentada com diversos valores que não caracterizam rendimentos tributáveis e desta se utiliza, inclusive pela segurança de movimentação de valores, de forma que para a validade da presunção, o fisco deverá procurar e comprovar outros elementos probatórios de que se trata de disponibilidade de riqueza nova, ou seja, de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Sem a indicação destes outros indícios, o emprego da presunção da Lei 9.430/96 acaba por atingir o que não é renda nem receita, alargando a autorização que o legislador ordinário recebeu do texto constitucional, e por via indireta, ampliando a própria competência tributária da União Federal.

A presunção legal requer o acréscimo de outros elementos necessários para que o lançamento tributário possa ter certeza e credibilidade, tais como a demonstração de que os créditos bancários não justificados traduziram-se em renda (não oferecida à tributação) consumida pelo contribuinte.

A presunção legal necessita de outros elementos para levar um simples depósito não justificado à consequente tributação, como renda ou proventos de qualquer natureza, sendo pois, indispensável que a fiscalização verifique a existência de sinais exteriores de riqueza, para que assim conclua que os rendimentos da pessoa física, ou a receita declarada pela pessoa jurídica são incompatíveis com os valores informados ao Fisco e a movimentação na sua conta corrente.

Assim, tem-se que o lançamento tributário não pode se fundamentar apenas na impossibilidade de apresentar justificativas para uma gama de operações bancárias realizadas num prazo de até cinco anos, principalmente no caso de pessoa física que não tem obrigação de manter nenhum registro ou livro das mesmas.

Evidente que depósitos em montante muito acima da renda declarada pelo contribuinte podem indicar um sinal exterior de riqueza, mas isoladamente não são suficientes para sustentar que se trata de renda.

Ressalte-se que a presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/1996 se insere no campo da prova, entendido a prova como o ato de demonstrar que ocorreu ou deixou de ocorrer determinado evento. Assim diz-se que a presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas diretamente relacionado ao fato conhecido

A Autoridade Fiscal está autorizada a presumir a ocorrência de omissão de receita, quando o titular da conta bancária, tendo sido regularmente intimado, não conseguir comprovar a origem dos recursos depositados, por meio de documentação hábil e idônea. É o que prescreve o art. 42 da Lei nº 9.430/96:

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.

O dispositivo trata de uma presunção *juris tantum* (relativa), cabendo então ao FISCO apenas a comprovação do fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

Nas presunções relativas inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte o ônus de afastar a presunção legal, com a comprovação da origem dos recursos.

No presente caso, a Autoridade Fiscal relacionou os depósitos e intimou a Recorrente a comprovar a origem dos recursos, e a Recorrente afirmou tratarem-se de receita auferida, sem apresentação de documentação comprobatória, o que foi considerado omissão de receita de origem não comprovada.

A relação dos créditos bancários depurados e a compilação desses créditos por período de apuração foram encaminhados à contribuinte para esclarecimentos através do termo nº 2, já mencionado.

A resposta, também tratada acima, apresenta a confissão da fiscalizada de que a totalidade dos créditos bancários depurados correspondem à real receita auferida pela contribuinte no período examinado, materializando, assim, a omissão de receita de que se suspeitava

A receita omitida por presunção legal, assim considerada em conformidade com artigo 42 da Lei nº 9.430 de 27/12/1996, foi apurada dentro do princípio de que as parcelas de receita já relatadas estariam contidas na movimentação bancária, tomadas mês a mês.

As bases de cálculo por período de apuração decorrentes de depósitos bancários sem origem comprovada estão demonstradas nos ANEXOS VII e VIII, totalizando RS **4.141.056,05** em 2009 e RS **5.418.750,37** em 2010.

Cabe aqui detalhar uma importante constatação: a movimentação bancária tomada mês a mês revela lacunas antes insuspeitadas. Observa-se que, em determinados meses, o faturamento confessado e comprovado supera em muito o montante dos créditos bancários apurados pela fiscalização, o que reforça a tese, já mencionada, de que a contribuinte deve ter movimentado recursos através de outras contas bancárias, não identificadas, provavelmente em nome de terceiros.

Chega-se a essa conclusão pelo simples fato de que uma empresa minimamente organizada não teria movimentado expressivos recursos em espécie como aqueles observados nos períodos junho-dezembro/2009 e junho-dezembro/2010. Em alguns desses meses os montantes faturados excederam o montante dos créditos bancários em mais de quatrocentos mil reais (novembro e dezembro/2009, junho, julho, outubro, novembro e dezembro/2010).

Os depósitos bancários de origem não comprovada estão sujeitas à tributação de ofício em conformidade com a legislação vigente.

A Autoridade Fiscal consignou que na elaboração da relação dos depósitos encaminhados à Recorrente para esclarecimentos foram excluídos os estornos, empréstimos, devoluções de cheques, resgate de aplicações financeiras e transferências entre contas do mesmo titular. Além disso, ao final, do total da movimentação financeira foram deduzidos a receita escriturada e os valores de receita declarados em DIRF pelas fontes pagadoras tomadoras dos serviços da Recorrente.

Portanto correto o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal.

Dos argumentos contra a multa de ofício

As multas de ofício aplicadas foram de 75% e 150%.

A multa de 75% foi aplicada sobre o imposto devido sobre a receita escriturada e não declarada, cujos valores mensais apurados encontram-se discriminados no Auto de Infração sob a rubrica “003 Receita da Atividade Escriturada e Não Declarada – Receita Bruta Mensal na Prestação de Serviços em Geral”.

A multa de 150% foi aplicada sobre duas infrações:

i) em relação a receita não escriturada, pelo fato da Recorrente ter escriturado apenas parte do valor que constava na nota fiscal, considerando apenas o valor relativo à “Taxa

de Administração”. No Auto de Infração os valores mensais estão discriminados sob a rubrica “001 – Omissão de Receitas da Atividade – Receita Bruta Mensal na Prestação de Serviços em Geral”.

ii) em relação às receitas omitidas por presunção legal, que corresponde a valores de depósitos realizados em conta bancárias, em relação aos quais a Recorrente não comprovou a origem. O lançamento foi realizado porque a Recorrente afirmou que se tratavam de receita operacional, mas não apresentou documentação comprobatória hábil e idônea. Para apuração dos valores mensais relativos a esta infração, foram deduzidos os valores relativos as outras duas infrações, por ter sido considerado que toda a receita da atividade circulou pelas contas bancárias da Recorrente, de acordo com a Autoridade Fiscal.

A Recorrente discorre longamente sobre a aplicação das multas de ofício, apresenta jurisprudência e decisões judiciais para defender sua tese que as multas tem caráter confiscatório, ferem o princípio da capacidade contributiva e desrespeitam o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade e por isso são inconstitucionais.

Ocorre que referidos princípios constitucionais são dirigidos para o legislador infraconstitucional, orientando-o no processo legislativo de elaboração, deliberação, votação, e aprovação de lei infraconstitucional.

Ao aplicador da lei cabe apenas interpretá-las e aplicá-las no caso concreto.

E a apreciação da constitucionalidade de lei é competência exclusiva do Poder Judiciário, não cabendo ao julgador administrativo pronunciar-se, nos termos da Súmula CARF nº 2.

No presente caso, tendo sido constatadas as infrações descritas no Termo de Verificação, cabe o lançamento de ofício prescrito no art. 841 do Decreto 3.000/99 , vigente à época dos fatos geradores:

Seção IV

Lançamento de Ofício

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

E quando realizado o lançamento de ofício devem ser aplicadas as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Portanto, não há fundamento legal para a exclusão da multa de ofício ou reduzi-las ao percentual de 30% como pretende a Recorrente.

Da multa qualificada

Insurge-se a Recorrente contra a aplicação da multa qualificada, alegando que não sonegou, tampouco houve intenção em fraudar o FISCO, pois a forma de tributação da empresa declarada pelo FISCO não corresponderia à realidade da empresa

A qualificação de multas representa não só uma sanção ao descumprimento do dever de pagar o tributo, mas também uma repressão a uma conduta fraudulenta, com intuito claramente penal, não pode ser aplicada ao alvedrio do fisco.

A lei nº. 9.430/96 é a disciplinadora das multas punitivas a serem aplicadas no descumprimento das obrigações tributárias federais, nos casos de lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo. Prevê multa de 75%, nos casos de falta de pagamento, recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do art. 44,1.

O inciso II, do art. 44 do mesmo diploma legal ainda impõe a aplicação de multa equivalente a 150% do valor do tributo devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Com efeito, pela observância das normas descritas, verifica-se que, somente em caso de comprovação pelo Fisco do intuito sonegador, do evidente intuito de fraude, poderá a fiscalização impor sanções qualificadas, agravadas.

Neste caso em específico, resta comprovado que não houve a sonegação, tampouco o intuito do contribuinte em fraudar o fisco, haja vista que a forma de tributação da empresa declarada pelo fisco não corresponde à realidade da empresa, pois toda a sua tributação foi feita consubstanciada no regime do SIMPLES NACIONAL, e a dissonância apontada pelo auditor fiscal, determinada a partir do regime do LUCRO PRESUMIDO foi imposição da União, através do ATO DECLARATÓRIO 017/2011, no processo 10935.721283/2011-09.

Desta forma, não se pode exigir a regularidade dos fatos, se a imposição da União ocorreu após a declaração dos valores, sendo que desta exclusão restou também Auto de Infração. Assim, manter o Auto de Infração atacado significa validar a existência do bis in idem, sendo esta a situação de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política.

A Recorrente alega não ter havido a comprovação, por parte do FISCO, do evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que autorizasse a aplicação da multa qualificada:

No caso de lançamento tributário fulcrado em depósitos bancários, apesar da presunção legal que confere ao Fisco o poder de lançar o imposto de renda, o Io Conselho de Contribuintes decidiu que para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e inconteste comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio. O que não se aplica ao caso, pois toda a manifestação referente a tributação foi descrita de maneira correta pelo contribuinte, sendo que inclusive, como se observa no início da verificação fiscal, o contribuinte ciente de sua regularidade, demonstrando boa-fé, juntou toda a documentação exigida pelo fisco, especialmente os extratos bancários.

Não obstante a discussão acima, há ainda que se discutir a questão relacionada à movimentação bancária, sendo que não foi observado pelo fiscal as aplicações provenientes de movimentação interna do banco, assim como as transferências entres contas da mesma empresa. Cabe ressaltar sobre esse assunto, que a própria DIMOF é discutível, porém, não cabe à esta esfera de julgamento a manifestação sobre a constitucionalidade das leis.

Assim, nestes casos de pessoas jurídicas, já decidiu o órgão que o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos, sempre levando em consideração a boa-fé do contribuinte em suas declarações e intenções.

Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Sendo, nessa esteira, inadmissível a qualificação da multa de ofício sobre a falta de comprovação da origem dos recursos depositados em conta corrente bancária, a qual se trata de simples presunção de omissão de receitas, não caracterizando evidente intuito de fraude a ensejar a exasperação da multa de ofício prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, pois não basta ao fisco entender presentes "fortes evidências de intuito de fraude". E como dispõe o Sr. Auditor Fiscal em seu relatório.

Para o Conselho de Contribuintes, somente a ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento justifica a multa qualificada.

Assim, por exemplo, se há evidência nos autos do processo de que a autuada ocultou integralmente receitas obtidas com a execução de contratos de prestação de serviços, e o fez de tal forma que apresentou prejuízo nos dois primeiros anos-calendários, furtando ao conhecimento do fisco a ocorrência do fato gerador do imposto, há fundamento na imposição da penalidade fiscal de 150% sobre o crédito tributário.

Esclarecido novamente que em simples manuseio dos autos de fiscalização, que o contribuinte não ocultou informações do fisco, sendo conhecedor de que este tem condições no cruzamento de informações junto a instituições bancárias ou até mesmo de seus tomadores de serviço, o que afasta a ilicitude no seu modo de proceder seus recolhimentos, até porque a sua forma de agir é a correta, porém, a que não satisfaz o "apetite do Leão".

Os fundamentos para a qualificação da multa foram elencados no Termo de Verificação Fiscal, cujo excerto reproduzo abaixo:

Impõe-se, portanto, para a insuficiência de recolhimento sobre receitas declaradas ou escrituradas, a multa de ofício de **75%**, de acordo com o inciso I do artigo 44.

Entretanto, não há como aplicar essa mesma penalidade às infrações calculadas sobre a receita omitida, em face das provas e indícios coletados.

Examine-se antes o contido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, mencionados no § 1º, acima transcrito:

Art. 71 Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Observemos agora os seguintes elementos:

a) A contribuinte, ao longo do período examinado, auferiu receitas operacionais nos montantes de **RS 7.546.876,40** em 2009 e **RS 13.741.468,56** em 2010, confessados em resposta à intimação, mas declarou à Receita Federal somente **RS 236.959,76** e **RS 500.049,40**, respectivamente;

b) A contribuinte confessou também, como fazendo parte de seu faturamento, a totalidade dos créditos bancários apurados pela fiscalização, sem, entretanto, comprovar a origem desses valores. A receita omitida por presunção legal apurada no curso dos trabalhos somou **RS 4.141.056,05** em 2009 e **RS 5.418.750,37** em 2010;

c) O volume omitido surpreende: em 2009, esse montante correspondeu a **97,7%** da real receita auferida e, em 2010, a **97,4%**;

d) No que diz respeito ao imposto de renda e à CSLL, a contribuinte teve pelo menos oito oportunidades, ou oito trimestres, para oferecer à tributação a real receita auferida, mas não o fez, o que denota reincidência e intenção de persistir no ilícito. Se considerarmos o PIS/PASEP e COFINS, o número de períodos de apuração eleva-se para vinte e quatro;

e) Embora obrigada a entregar as DCTFs, deixou de fazê-lo no período de fevereiro a dezembro de 2010, o que revela mais um indício de que pretendia ocultar os débitos tributários e apostar na inércia do fisco;

d) Era também sua obrigação apresentar os DACTs relativos ao ano-calendário 2010, mas não o fez; e

g) No que diz respeito à escrituração contábil, era seu dever observar a legislação comercial e assim registrar toda sua movimentação financeira, inclusive a bancária, mas não o fez. Note-se que os extratos bancários foram entregues à fiscalização pela própria contribuinte, e não pelos bancos, o que significa dizer que a contribuinte tinha absoluta consciência de sua correta movimentação financeira, mas preferiu não registrá-la, conforme se observa pelas páginas do Livro Razão juntadas aos autos.

Não há como atribuir tais ocorrências a lapsos ou mal-entendidos. Nota-se, pela conduta da contribuinte e pelas provas juntadas aos autos, que a empresa fiscalizada desejou manter longe dos olhos do fisco a totalidade da receita auferida no período.

Observe-se que não estamos nos referindo a uma ocorrência isolada, mas de uma prática reiterada que perpetrar por, pelo menos, dois anos, que corresponde ao período fiscalizado. O elemento vontade, portanto, esteve presente em todo o período em que se deu a conduta delituosa da fiscalizada.

O Código Penal, em seu artigo 18, inciso I, especifica que há dolo "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". A doutrina, por sua vez, ao clarificar o sentido da lei, identificou os elementos componentes do dolo como sendo "consciência da conduta e do resultado, consciência da relação causal objetiva entre a conduta e o resultado e vontade de realizar a conduta e produzir o resultado".

Entendemos que, no presente caso, esses elementos estiveram presentes e objetivaram, ao que tudo indica, reduzir artificialmente os tributos. A conduta da contribuinte, ao apresentar as DIPJs dos anos-calendário 2009 e 2010 com valores simbólicos (inferiores a 5% da real receita), caracterizou, na nossa opinião, uma omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, tal qual descrito pelo artigo 71 da Lei nº 4.502 de 30/11/1964, acima transcrito.

Já a omissão de registro da movimentação bancária, em flagrante desrespeito às regras vigentes, caracteriza uma fraude contábil, figura esta compatível com o descrito pelo artigo 72 do mesmo mandamento legal.

Face ao exposto, entendemos que a conduta da contribuinte configura, em tese, sonegação e intuito de fraude tipificadas pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502 de 1964, não restando à fiscalização outro caminho senão o de aplicar a multa em dobro, em conformidade com o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Sobre os tributos calculados com base na receita omitida aplica-se, portanto, a multa qualificada de **150%**.

Além disso, constata-se que a Autoridade Fiscal buscou a razão da receita ter sido escriturada apenas parcialmente e não pelo valor total da nota. O contador da empresa recusou-se a apor sua assinatura na relação de composição do faturamento alegando que não tivera acesso a toda a documentação da empresa. Eis o relato da Autoridade Fiscal:

(...)

No exame que se seguiu, a fiscalização cotejou as amostras com os registros do Livro Razão e esse cotejamento foi revelador. Observou-se que todas as notas fiscais, sem exceção, haviam sido escrituradas por um valor significativamente inferior ao faturado. Dentre outros desdobramentos, isso poderia significar que a totalidade dos depósitos bancários, conforme já confessado, não representaria o verdadeiro faturamento da empresa, mas sim parte dele. Nesse contexto de transgressões fiscais e contábeis, não seria muito difícil a contribuinte valer-se de outras contas bancárias — não reveladas, e provavelmente em nome de terceiros — para também movimentar recursos da empresa.

Em razão do exposto, impunha-se conhecer os verdadeiros montantes faturados.

Assim, em 25/07/2009 emitimos e encaminhamos à contribuinte o termo nº 4, intimando-a a relacionar todas as notas fiscais emitidas no período, não com valores parciais, mas sim com valores totais, isto é, com os valores constantes do campo "Valor total da nota". Pediu a fiscalização, ainda, que a relação fosse firmada pelo representante legal da empresa e pelo seu contador (fls. 1337-1338).

A resposta, a relação assinada pela representante legal e as notas fiscais originais (via da contabilidade) foram recebidas pela fiscalização em 15/08/2013 (fls. 1339-1435). À parte, recebemos um segundo documento, este firmado pelo contador, justificando a não-aposição de sua assinatura na relação das notas fiscais exigida pela fiscalização (fl. 1436).

A justificativa do contador esta juntada à e-fl. 1436 e foi firmado nos seguintes termos:

“Tendo em vista notificação recebida em 30/07/2013, venho informar que não tenho condições de atestar declaração de faturamento e relação de notas fiscais da empresa fiscalizada, eis que a referida empresa não envia toda a documentação necessária para que seja feita a contabilidade regular, apesar de reiteradas solicitações.

Em razão disso, não posso atestar declaração de faturamento da empresa e tão pouco relação de notas, eis que sendo contador terceirizado com escritório não tenho conhecimento da real situação da empresa eis que não tive acesso aos documentos necessários para isto.”

Não é aceitável a alegação de que o contador responsável pela escrituração não tivesse conhecimento do real faturamento da empresa, e que tenha escriturado apenas parte deste, sem base em nenhum fundamento legal. Até porque no valor do IRRF discriminado em cada nota fiscal aplicou-se o percentual de 1% sobre o total da nota.

Essa tentativa de eximir-se de responsabilidade pela infração cometida, indica, ao meu sentir, que houve intenção da fraude.

Entendo, portanto, que restou caracterizado o intuito de fraude por parte da Recorrente, devendo ser aplicado a multa qualificada.

Ocorre, porém, que em setembro de 2023 houve alteração legislativa em relação à qualificação da multa, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a para 100%, no termos do art. 8º da Lei nº 14.689/23, segundo a redação abaixo transcrita:

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.

.....
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:
.....

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Por tratar-se de penalidade e em decorrência da retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c” do CTN, a multa qualificada aplicada deve ser reduzida para o patamar de 100%.

Da irrisignação com a aplicação da SELIC como taxa de juros moratórios

Alega a Recorrente a impossibilidade de utilização da SELIC como taxa de juros moratórios sobre os débitos porque não teria sido legalmente instituída e porque a SELIC fora instituída apenas para remunerar os títulos públicos, não podendo ser utilizada para apuração de juros moratórios de débitos fiscais.

DA IMPOSSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO DA SELIC COMO TAXA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE DÉBITOS FISCAIS

DA INEXISTÊNCIA DE LEGISLAÇÃO DEFINIDORA DA TAXA SELIC E ORIENTADORA DOS PARÂMETROS À SUA FIXAÇÃO.

Preliminarmente, é bom que se saliente que a SELIC (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia) foi criado (como sistema) para a custódia dos títulos públicos federais e a sua liquidação.

Não se tem notícia, entretanto, de legislação (extra BACEN) criadora da SELIC, como indexador, ou pelo menos instituidora da forma como que o mesmo deveria ser aplicado e os critérios para o seu cálculo,

No entanto, foi através da circular BACEN nº 466/79 que se teve por aprovado o Regulamento do Sistema.

Posteriormente, esta circular foi revogada pelas circulares BACEN nºs 1.594/90; 2.311/93 e 2.671/96, dentre outras.

Como se vê, há uma sucessão enorme de circulares BACEN, que vem a “regulamentar” o tema, sendo todas elas claras em conferirem à taxa natureza remuneratória, caracterizando-se como meio próprio de remuneração do capital. E ainda outro aspecto a salientar, é o de que estas circulares BACEN são normas internas, elaboradas unilateralmente, não se prestando como a via legal necessária à regulamentação do tema.

Fazendo-se um retrospecto histórico-legislativo, conclui-se que existem remissões a inúmeros decretos-leis (Decreto-Lei nº 75, de 21/11/66; Decreto-Lei nº 401, de 30/12/68; Decreto-Lei nº 1648/78; Decreto-Lei nº 1654/78; Decreto-Lei nº 1892/81; Decreto-Lei nº 2064/83; Decreto-Lei nº 2065/83, entre outros). Porém, analisando-se os mesmos, conclui-se que nenhum deles refere-se diretamente à questão da taxa SELIC. E ainda que fizesse referência à mesma, os mesmos estariam revogados pela Constituição Federal de 1988, por ausência de recepção direta ou dentro das disposições do ADCT.

Dessa forma, conclui-se que não há legitimidade para a exigência da adoção da taxa SELIC como juros moratórios dos débitos fiscais, posto que não há legislação que institua e regule a questão.

O parágrafo primeiro do artigo 161 do CTN é claro quando dispõe:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária.

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês."

E o que se tem no caso ora em análise.

Poder-se-ia dizer que a Lei nº 9.065, em seu artigo 13, atendeu aos requisitos do artigo 161 do CTN. Ledo engano, pois o que fez aquele dispositivo legal foi determinar a adoção da taxa SELIC como juros moratórios nos débitos fiscais.

Mas, e qual o dispositivo legal que criou a taxa SELIC e mais precisamente, qual o dispositivo legal (e aqui obedecido o critério formal da legalidade) que discriminou a sua forma de apuração os critérios que deveriam ser utilizados para a fixação do seu percentual.

Inexiste tal legislação. E assim sendo, pode uma lei fazer remissão a algo que não existe (pelo menos no campo jurídico tributário)? Resposta negativa, óbvia.

Não há, conforme já exposto, uma correta definição do SELIC e nem tão pouco traz a lei os critérios para que se chegue à correta fixação do seu percentual. Podendo, em última análise, variar ao "sabor do credor", o que vem sendo inadmitido pelo STJ, na esteira da Jurisprudência emanada daquela Corte.

Não bastasse esta crucial irregularidade, que impossibilita por completo a aplicação da SELIC aos débitos fiscais, outras tantas subsistem, quais sejam:

DA NÃO OBSERVÂNCIA AOS PRECEITOS CONSTITUCIONAIS E DO LIMITE CONSTITUCIONAL DAS TAXAS DE JUROS

Conforme exposto, o Código Tributário Nacional, que é uma Lei Complementar, dispõe que a taxa de juros moratórios será de um por cento ao mês se a lei não dispuser de forma diversa. Pois bem, a norma do art. 161, § 1º do CTN, em tudo coaduna com a do Texto Constitucional. Não há legislação que pelo menos de forma direta regule a questão da SELIC.

No entanto, na remota possibilidade de aceitar-se a lei nº 9.065, em seu artigo 13, como a forma supletiva da regulamentação, ainda assim, temos que o texto Constitucional estatui que somente Lei Complementar deverá dispor sobre a regulamentação do sistema financeiro e, dentre estas funções, está a de dispor acerca das taxas de juros.

Pois bem, a Lei nº 9.065/95 é lei ordinária, portanto, novamente não se enquadrando, pelo menos formalmente, às exigências da Carta Magna.

Ainda, sob pena da caracterização do crime de usura a taxa de juros não poderá ser superior a 12% ao ano.

Seguindo a análise da Taxa SELIC

O Ato Declaratório nº 12, de 02.05.95, dispõe o seguinte:

"O Coordenador-Geral do Sistema de Arrecadação, no uso de suas atribuições, Declara:

1- A taxa de juros de que trata o art. 13 da Medida Provisória nº 972, de 20 de abril de 1995, relativa ao mês de abril de 1995, exigível a partir do mês de maio de 1995, é 4,26% (quatro inteiros e vinte e seis centésimos por cento)."

Além da disposição do quantum emanar diretamente de um Ato Declaratório que fixa, de forma arbitrária, simplesmente o valor da taxa de juros que será aplicado no mês ao qual faz referência, tal taxa corresponde ao percentual de 4,26%.

Há, aqui uma completa dissonância com o dispositivo constitucional e também com o art. 161, § 1º do CTN

Portanto, ainda que se admita como válida a instituição da taxa SELIC para os débitos de natureza fiscal, ainda assim, há um limite estabelecido em norma hierarquicamente superior e que deve ser atendido.

Nesse sentido, lapidar a lição de Kelsen, a seguir transcrita:

"... uma norma para ser válida é preciso que busque seu fundamento de validade em uma norma superior, e assim por diante, de tal forma que todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa"

(Teoria Pura do Direito- 3o Ed. Armênio Armado, Coimbra, 1974, p. 269).

Vemos, então, que para uma norma ter validade dentro do sistema, necessita ser produzida em concordância com os ditames da norma superior, que representa seu fundamento de validade.

Assim, a norma inferior não pode contrariar a superior e, quando isto acontecer, passa a não ter validade dentro do ordenamento jurídico em questão, já que sua validade decorre do sistema e, portanto, face à tal ordem normativa, ela não existe.

A norma que proporciona a unidade do sistema normativo é a Constituição, considerada desta forma como fundamento de validade de um determinado ordenamento jurídico.

Na existência de norma que não respeita a Constituição, formal e materialmente, pode-se dizer que se está diante de uma norma que não pode ser aplicada dentro do sistema jurídico vigente.

DA APLICAÇÃO DE TAXA REMUNERATÓRIA COMO JUROS MORATÓRIOS

Além dos "problemas" supra apontados, existe ainda a questão da aplicação de taxas remuneratórias do capital como juros de mora. Embora acreditando que a questão já se encontra ultrapassada, far-se-á uma breve aproximação com o tema que ora se trata.

E clara a natureza remuneratória da taxa SELIC, até porque desta forma vem prevista nas Circulares do BACEN. Sabe-se que a taxa SELIC foi criada para a remuneração dos títulos públicos. Não se discute a questão.

E, nas palavras de "Fábio A. J. de Carvalho e Maria Inês C. Pereira da Silva", em matéria publicada na RDDT, nº 14, pp. 11 e ss., tem-se que:

"...não poderia o Fisco reclamar o pagamento de juros de mora sobre títulos vencidos, calculados por taxas de juros de natureza remuneratória, sob pena de ofensa ao conceito jurídico e econômico de

juros moratórios, e de ferir os mandamentos contidos no §1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional e no § 3o do artigo 192 da Constituição Federal."

Assim, é clara a disposição do § 1º do artigo 161 do CTN, falando em juros de mora. E, na ausência de lei que determinem quais seriam estes juros (ou os critérios para sua aferição), os mesmos devem ser calculados na forma do § 1o, ao percentual de 1% ao mês.

Perceba-se a total adequação deste dispositivo legal aos preceitos constitucionais (art. 192, § 3o).

Importante que se faça aqui um parêntese para a correta determinação acerca das espécies de juros existentes:

a) Juros indenizatórios: compensação pelo uso de um bem econômico qualquer.

b) Juros remuneratórios: é a remuneração do proprietário do dinheiro, pelo tempo que este abriu mão daquele ativo absolutamente líquido. É o pagamento pelo uso do dinheiro.

c) Juros de mora: funcionam como uma espécie de penalidade, pelo inadimplemento da obrigação à época correta. Não é, porém, uma penalidade "*stricto sensu*", como é o caso da multa moratória. Os juros de mora configuram uma indenização pelo dano causado, através do inadimplemento.

Nesse sentido, oportuna a transcrição da lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, *in verbis*:

"Multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, nos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio Estatal lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem."

(Teoria e Prática das Multas Tributárias -Infrações Tributárias - Sanções Tributárias. Ed. Forense, 2a edição. Rio de Janeiro, 1993).

Resta claro, também, neste aspecto, o motivo pelo qual não se pode utilizar a taxa de referência SELIC como taxa de juros moratórios para os créditos fiscais federais, como pretende a Lei nº 9.065/95, já que a mesma, não possui características de indenização, próprias dos juros moratórios.

O Código Tributário Nacional, ao discorrer sobre pagamento de créditos tributários determina a incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente adimplido no vencimento:

Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

E a correção estipulada no art. 161 do CTN, a partir de 1º de abril de 1995 segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, de acordo com o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

A utilização da Selic para atualização dos débitos tributário federais restou pacificada no CARF com a súmula vinculante CARF nº 4:

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).

Portanto correta a utilização da taxa SELIC como juros moratórios incidente sobre o crédito tributário apurado.

Aos demais tributos aplicam-se as conclusões relativas ao IRPJ por serem reflexas.

Conclusão

Por todo o exposto voto em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama