



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10952.720038/2013-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.379 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2022
Recorrente CONSTRUTORA JHW LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS

O art. 42 da Lei nº 9.430/1996 presume como omissão de receitas a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários. Por se tratar de uma presunção relativa, caso comprovada a origem, pelo contribuinte, aquela presunção é afastada. É dever do contribuinte, contudo, fazer essa comprovação, que deve ser feita através de documentação hábil e idônea. Correto o lançamento fundado na insuficiência de comprovação da origem dos depósitos .

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. ÚNICO ANO-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos das súmulas CARF números 14 e 25, a simples omissão de receita não é suficiente para motivar a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Não se pode admitir, neste sentido, que a omissão de receitas identificada em um único ano-calendário, que foi facilmente identificada no procedimento fiscalizatório, seja motivação para qualificar a penalidade aplicada de ofício pela fiscalização.

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 excluir a qualificação da multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator quanto à referida qualificação.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sergio Magalhaes Lima, Flavio Machado Vilhena Dias, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Savio Salomao de Almeida Nobrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente o conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

O presente processo administrativo trata-se de autos de infração lavrados contra o contribuinte Construtora JHW Ltda., ora Recorrente, em que a fiscalização constitui créditos tributários de IRPJ, CSLL e contribuição ao PIS e COFINS referentes ao ano-calendário de 2009.

A acusação fiscal está arrimada no fato de o contribuinte, mesmo intimado para tanto, não ter comprovado as movimentações financeiras identificadas em suas contas bancárias no referido ano-calendário, sendo identificada, por consequência, omissão de receitas com base no que dispõe o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Em outro ponto da acusação fiscal, o agente autuante identificou erro na apuração do adicional do IRPJ, apontando uma omissão do contribuinte nas declarações apresentadas ao fisco.

Ainda, como se observa do Termo de Verificação Fiscal, o agente autuante, tendo como motivação a prática “sistemática e reiterada” na omissão de receitas, qualificou a multa de ofício, aplicando-a no percentual de 150%, nos termos autorizados pela legislação.

Ao ser intimado, o Recorrente apresentou impugnação administrativa ao lançamento, cujos argumentos foram assim resumidos no acórdão recorrido:

A contribuinte apresentou sua impugnação às folhas 248 a 273, nas quais expõe suas razões de irrisignação que podem ser assim sintetizadas:

- que os valores arrolados no Demonstrativo de Créditos a Comprovar são “imprestáveis ao escopo arrecadatório”, pois contemplam recursos próprios do contribuinte e parentes;
- que pelo histórico do extrato bancário se vê que se tratam de “devolução de numerários recebidos” e/ou transferência de valores entre as contas da empresa (iii) segundo seu levantamento que apresentou na impugnação, cerca de R\$ 1.105.621,58 seriam, “na verdade reais circulação de recursos próprios”;
- que, reconhecido pela autoridade autuante, o tomador principal, praticamente único, de serviços é a Suzano Papel Celulose S/A que só faz pagamentos em banco, não é cabível que a autuada tenha recebido “diminutas transferências em dinheiro, e cheques dos próprios sócios e dos parentes deste, como interceptadores interpostos aos pagamentos daquela cia.”;
- que os tais créditos não comprovados alegados referem-se, basicamente, a custos, como materiais necessários à execução do seu objeto social; “...é inexorável que o autuante demonstre com mais acuidade sua pretensão, vez que a circulação de dinheiro pela conta do autuado é plenamente justificável.”;
- discorre sobre verdade material, definições de presunções legais, hipóteses de incidência tributária, transcrevendo excertos de decisões judiciais, onde acaba por concluir que, “preferiu o Auditor lastrear-se comodamente na pseudo-movimentação financeira, com vistas a agarrar ilegitimamente, imaginados CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS...é função do Auditor, averiguar tais ‘não comprovadas’

aposições...tarefa de fácil execução, bastando o cruzamento de dados com a companhia tomadora...”;

- envereda por dispositivos constitucionais para arrematar que o princípio da legalidade cerrada ou tipicidade fechada, “visa elidir exigências desprovidas de fundamento como a que ora se ataca (presunção indevida)” princípio “que foi ofendido pela incorreta exigência de IRPJ, adicional, CSLL, PIS e COFINS, com base em presunção não plausível..”;

- da inaplicabilidade da multa punitiva qualificada: que jamais pretendeu sonegar tributos, que houve foi inadimplência; não se logrou comprovar o intento por parte do autuado da prática de dolo, fraude ou sonegação; transcreve súmula 25 do CARF;

- requer o cancelamento das autuações, por forças dos argumentos já expostos – presunção não autorizada e falta de pesquisa do autuante – ou, caso não se entenda assim, que se anulem os lançamentos, uma vez que se trata (os créditos tidos como não comprovados) de reles circulação de recursos próprios e, ainda, pela exclusão da multa de 150%.

A DRJ em Florianópolis (SC) ao analisar o apelo do Recorrente, em um primeiro momento, demonstrou que o contribuinte não se insurgiu em face da acusação fiscal de erro no cálculo do adicional do IRPJ. Veja-se o que constou do acórdão proferido neste sentido:

Depreende-se da impugnação apresentada, que não há qualquer contestação quanto aos valores apontados pela Fiscalização, a título de IRPJ/Adicional e relativo aos 1º e 2º trimestres de 2009. Segundo informa a autoridade autuante no Comparativo Entre o IRPJ Devido e Declarado – Lucro Presumido (2009), acostado após o Termo Fiscal, foi informado em DCTF apenas o IRPJ devido e líquido das retenções, ignorando-se o IRPJ adicional que constou apurado e declarado em DIPJ retificadora.

Assim, cabe a autoridade fiscal da Unidade de Origem a imediata cobrança dos valores pertinentes, aqueles identificados com a multa de ofício de 75%.

Na parte impugnada, aquela DRJ entendeu por bem julgar o apelo do contribuinte como improcedente, mantendo, na totalidade, os créditos tributários constituídos de ofícios pela fiscalização. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

Depósitos Bancários. Origens. Presunção Legal. Omissão de Receita. Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Comprovação da Origem dos Depósitos Bancários Trazida na Fase da Impugnação. Necessidade de Comprovação da Causa ou Natureza dos Depósitos e da Eventual Tributação Desses Valores.

Eventual providência de prova da origem dos depósitos após a fase da autuação, ou seja, na impugnação, a presunção do art.42 da Lei nº 9.430/96 somente será afastada se o contribuinte comprovar que os depósitos não deveriam ser ordinariamente tributados, pois na fase recursal, a autoridade autuante não poderá efetuar a reclassificação dos rendimentos, como determinado pelo art.42, §2º, da Lei nº 9.430/96. Transposta a fase da autuação, sem comprovação da origem dos depósitos bancários, o contribuinte deve sofrer o ônus da presunção legal, a qual somente poderá ser afastada se o contribuinte comprovar, inequivocamente, que os depósitos bancários tem origem em eventos fora do campo da tributação do imposto de renda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

Presunções Legais Relativas. Distribuição do ônus da Prova.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

Adicional de Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Matéria Não Impugnada.

Com base em receita contabilizada, verificou-se que o IRPJ apurado e declarado (em DCTF) não incluiu o Adicional de IRPJ. Tendo em vista que a sua exigência, de ofício, não foi impugnada, deve o mesmo ser objeto de cobrança imediata pela Unidade de Origem.

Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Legislação Tributária.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PIS. COFINS. CSLL. Lançamentos Decorrentes. Efeitos da decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimando do acórdão proferido, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual repisa na literalidade os argumentos apresentados em sede de Impugnação Administrativa.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado pessoalmente do teor do acórdão recorrido em 30/04/2014, apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 26/05/2014, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pelo Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DA PRESUNÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/96.

No Recurso Voluntário apresentado, o Recorrente discorre sobre a impossibilidade de a presunção de omissão de receitas previstas no artigo 42 da Lei nº 9.430/96

recair sobre determinados créditos considerados pela fiscalização, tais como transferência entre contas bancárias, aporte dos sócios, empréstimos. Neste sentido, lista, em seu apelo, os créditos que entende não ser passíveis de incidência daquela presunção legal.

Ademais, em tópico específico, argumenta que a fiscalização não teria excluído da receita bruta considerada omitida na autuação os valores dos materiais de construção e insumos utilizados nos serviços por ele prestados.

Em seus apelos (Impugnação e Recurso Voluntário), o contribuinte não trouxe nenhuma documentação para comprovar suas alegações.

Não assiste razão ao Recorrente.

Neste ponto, importante destacar que a Lei nº 9.430/96 presume que a existência de depósito bancários, sem que haja a comprovação da origem dos recursos por parte do contribuinte, pode ser considerada como omissão de receita pela fiscalização. É o que determina, expressamente, o artigo 42 da citada lei. Veja-se:

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

A adequação deste dispositivo aos comandos da Constituição Federal de 1988, notadamente aos princípios que balizam e limitam o poder de tributar dos entes competentes para instituir e cobrar tributos, dentre eles o da Capacidade Contributiva, é questionável. Tanto que o Supremo Tribunal Federal reconheceu, em 2015, a repercussão geral da discussão nos autos do RE 855.649, nos termos da ementa a seguir transcrita:

IMPOSTO DE RENDA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – ORIGEM DOS RECURSOS NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA – INCIDÊNCIA – ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 – ARTIGOS 145, § 1º, 146, INCISO III, ALÍNEA “A”, E 153, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a autorizar a constituição de créditos tributários do Imposto de Renda tendo por base, exclusivamente, valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte no âmbito de procedimento fiscalizatório. (RE 855.649 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015)

Contudo, em decisão proferida no dia 03/05/2021, o plenário do Supremo Tribunal Federal julgou o mérito da discussão, fixando a seguinte tese (Tema 842): "*O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional*".

Ressalte-se, ainda, que, pela leitura do dispositivo legal acima transcrito, pode-se observar que não há uma presunção absoluta na caracterização de omissão de receita pelo simples crédito de valores nas contas do contribuinte. Pelo contrário: a presunção é relativa, na medida em que o contribuinte, após ser intimado para tanto, pode demonstrar através de documentação hábil e idônea a origem e o lastro dos recursos identificados e que transitaram em contas correntes e de investimentos mantidos junto às instituições financeiras.

Entretanto, não fazendo prova cabal da origem daqueles recursos, é dever da fiscalização caracterizar a omissão de receita e, se for o caso, lavrar a autuação, constituindo, assim, crédito tributário em desfavor do contribuinte.

Por outro lado, no que tange especificamente ao IRPJ, também deve-se deixar claro que, uma vez caracterizada a omissão das receitas, não há que se falar em necessidade de comprovação, por parte do fisco, do acréscimo patrimonial a ensejar a incidência do referido tributo. Neste sentido, já se pronunciou este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJExercícios: 2004 e 2005 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.Com a edição da Lei nº 9.430/96, a partir de 01/01/1997, passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos o lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica deixe de comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS E ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO. ESPÉCIES DISTINTAS.A disposição legal acerca da omissão de rendimentos, em face de valores creditados em conta sem a comprovação de suas origens, prescinde para a sua aplicação de que haja a ocorrência de acréscimo patrimonial, mormente o fato de a interessada consistir-se em pessoa jurídica, quando a ausência de escrituração e dos documentos que a amparam enseja o arbitramento do lucro, com base na receita tida por omitida. MULTA DE OFÍCIO.Na ausência de descrição dos fatos que ensejaram a qualificação da multa de 150%, deve a mesma ser reduzida ao percentual de 75%.LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E COFINS.Os lançamentos reflexos, uma vez que nada específico a esses foi contraditado, seguem a sorte do lançamento principal (IRPJ).Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Número do Processo 12963.000069/2007-19 - Contribuinte MANHATTAN - FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA - Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 12/11/2010 - Relator(a) Paulo Jakson da Silva Lucas - Nº Acórdão 1301-000.446)

Este entendimento é, inclusive, o objeto da súmula 26 do CARF (“A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.”), não podendo ser interpretado de outra forma por este colegiado administrativo nos termos regimentais.

Fixadas essas premissas, será legítimo a autuação pela fiscalização com base nos valores creditados em conta corrente ou de investimento do contribuinte, desde que reste comprovado (i) os valores que circularam nas contas de depósito ou de investimentos do contribuinte e (ii) que seja dada oportunidade a este de demonstrar a origem dos recursos e que estes não são, efetivamente, renda tributável ou que já foram levados à tributação.

No presente caso, o agente autuante promoveu de forma correta o processo de fiscalização, dando mais de uma oportunidade para o Recorrente justificar os créditos identificados em suas contas bancárias, mas esse não apresentou comprovação de que aqueles créditos não seriam receitas passíveis de tributação.

Só na impugnação e, posteriormente, no Recurso Voluntário ora em análise, que o contribuinte apresentou considerações sobre alguns créditos, mas, como mencionado, não trouxe qualquer documento para comprovar suas alegações.

De fato, não se pode admitir, por exemplo, que a presunção de receitas em comento recaia sobre transferências de numerários entre contas do mesmo titular. Contudo, é dever do contribuinte demonstrar e comprovar que as operações não estariam sujeitas à presunção legal.

Inclusive, a decisão proferida pela DRJ apontou de forma precisa a necessidade de comprovação da origem dos créditos, demonstrando que “*quedando-se a contribuinte completamente inerte em relação à apresentação da documentação da origem dos créditos bancários (afirmando, inclusive que não seria possível localizar a documentação pertinente), a*

contribuinte deve arcar com o ônus da presunção legal, a qual, como dito, neste caso, somente poderá ser afastada se ficar comprovado, indubitavelmente, que os depósitos bancários tem origem em eventos fora do campo de incidência do imposto de renda”.

Ademais, importante destacar que, no presente caso, a fiscalização teve o cuidado de decotar da presunção legal os valores declarados (em retificadora) pelo contribuinte, justamente para evitar que a presunção legal de omissão de receitas recaísse sobre valores levados à tributação de forma espontânea pelo contribuinte.

O acórdão recorrido apontou esse decote, afirmando que *“toda a receita declarada na DIPJ Retificadora apresentada após o início da ação fiscal, foi deduzida dos créditos bancários a comprovar, (...)”*.

Desta feita, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

DA MULTA QUALIFICADA.

Em argumento subsidiário, o Recorrente afirma que não estariam caracterizados os elementos autorizadores para qualificação da multa de ofício, como feito pela fiscalização.

Aduz, neste sentido, invocando os excertos das súmulas CARF nºs 14 e 25, que simples omissão receita não pode ser considerada como justificativa para qualificação da multa.

Neste ponto, assiste razão ao Recorrente.

Quando se analisa o TVF, no tópico que trata da multa qualificada, o agente autuante motiva a qualificação da penalidade pela conduta *“sistemática e reiterada”* de omissão de receitas. Contudo, a acusação fiscal se refere apenas a um único ano-calendário, qual seja ano-calendário de 2009.

Como sabido, o parágrafo 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina a aplicação da penalidade em dobro quando constatada a prática de alguma das condutas previstas no artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

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 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

No presente caso, as omissões de receitas foram facilmente identificadas pela fiscalização, quando esta cotejou as demonstrações contábeis, declarações e os extratos bancários do contribuinte, sendo caracterizada, neste sentido, a simples omissão de receitas. Sequer foi demonstrada, pela fiscalização, a reiteração da omissão de receitas em diversos anos-calendários.

Assim, entende-se que, in casu, deve-se aplicar o entendimento sumulado no CARF no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 14 – A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25 – A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ademais, em que pese a acusação fiscal de dolo, sequer foi atribuída responsabilidade aos sócios administradores da sociedade.

Assim, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar, tão somente, a qualificação da multa de ofício, devendo esta ser aplicada no percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias