



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.720001/2017-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.334 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2021
Recorrente METRA COMERCIO DE MADEIRA TRATADA E ARAMES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

PRELIMINAR DE ERRO MATERIAL DA DECISÃO RECORRIDA. CONTRADIÇÃO. ACOLHIMENTO.

Tendo em vista não haver hipótese de cabimento de Embargos de Declaração em relação às decisões de primeira instância administrativa, no âmbito do PAF, deve este colegiado apreciar eventuais inconsistências materiais apontadas pelo recorrente.

Comprovada a contradição entre a conclusão do voto condutor (em conformidade com os fundamentos do voto) e o resultado do julgamento, deve, esse último, ser retificado para expressar o resultado efetivo.

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. INDEFERIMENTO.

As intimações deverão ser direcionadas ao domicílio tributário elegido pelo contribuinte, conforme artigo 23, do Decreto 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2012

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

Os artigos 34, da Lcp 123/2006 e 42, da Lei 9.430/96, estabelecem que se caracteriza como omissão de receitas a não comprovação da origem dos depósitos bancários. Por se tratar de hipótese de presunção relativa, cabe ao contribuinte, mediante documentos hábeis e idôneos, comprovar a sua origem.

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO ESCRITURADA. REVENDA DE MERCADORIAS. CONFIRMAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO.

O sujeito passivo ao justificar a movimentação financeira não escriturada como proveniente de faturamento, correto é o seu enquadramento como omissão de receitas na revenda de mercadorias.

Recurso Voluntário conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: a) acolher a preliminar levantada, a fim de sanar a contradição apontada, devendo o resultado do julgamento do Acórdão DRJ/SPO nº 16-79.246 expressar o que consta do dispositivo do voto condutor daquele julgado, no sentido de dar parcial procedência à impugnação; b) No mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

Lucas Esteves Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada), Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente a conselheira Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

METRA COMÉRCIO DE MADEIRA TRATADA E ARAMES LTDA. recorre a este Conselho Administrativo pleiteando a reforma do acórdão proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO que julgou improcedente a Impugnação apresentada.

Por economia processual e por bem explanar os fatos, adoto o relatório da DRJ/SPO que transcrevo a seguir:

Trata o presente processo de impugnação contra auto de infração lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberlândia para constituição de crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), PIS e Cofins do ano calendário 2012. Os motivos que embasaram a lavratura do auto de infração estão descritos no relatório fiscal (fls. 51 a 64) a seguir resumidos.

O procedimento fiscal teve seu início por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal com a intimação do contribuinte para apresentar os livros contábeis e fiscais, as notas fiscais de saída e os extratos bancários mensais das contas correntes e aplicações financeiras. Tal termo foi atendido parcialmente, com o contribuinte deixando de apresentar os extratos bancários.

Diante a recusa em apresentar as informações bancárias, a autoridade fiscal as requereu por meio de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF). Dessa forma, de posse das informações financeiras iniciou a análise.

Da análise das notas fiscais eletrônicas baixadas por meio do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), a autoridade fiscal constatou que o valor das notas fiscais emitidas no ano de 2012 era superior ao valor declarado no PGDAS do ano de 2012, conforme quadro abaixo:

Período	Receita NF-e (R\$)	Receita Vendas PGDAS (R\$)
01/2012	127.023,58	139.771,97
02/2012	231.096,81	231.096,81
03/2012	287.278,43	263.216,32
04/2012	146.918,36	146.918,36
05/2012	194.008,08	194.008,08
06/2012	147.916,89	147.916,89

Período	Receita NF-e (R\$)	Receita Vendas PGDAS (R\$)
07/2012	139.771,97	139.771,97
08/2012	219.727,68	157.214,18
09/2012	127.437,11	128.419,69
10/2012	179.623,92	100.619,92
11/2012	160.236,33	170.731,55
12/2012	181.961,50	201.837,51
TOTAL	2.143.000,66	2.008.990,66

De posse dos extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras iniciou a análise da movimentação financeira do contribuinte. Elaborou planilha em que foram retiradas todas as transferências entre contas de mesma titularidade, empréstimos bancários, estornos, devolução de cheques etc, encaminhando-a para que o contribuinte justificasse os valores creditados em suas contas correntes. Os valores foram assim discriminados:

Créditos Bradesco	Créditos Itaú	Créditos CEF	Créditos CREDICOPA	Créditos CREDIPATOS	TOTAL
R\$5.516.658,88	R\$267.574,33	R\$454.147,51	R\$1.656.913,45	R\$1.379.078,08	R\$9.274.372,25

De posse da planilha, o contribuinte apresentou justificativas para os valores movimentados em conta corrente, as quais a autoridade fiscal destacou:

1) As operações classificadas como movimentação 0 (zero) são referentes a vendas realizadas nos cartões de crédito e débito que compunham o faturamento (...)

3) As operações classificadas como movimentação 2(dois) são referentes a depósitos em dinheiro de vendas à vista realizadas na empresa, que compunham o faturamento.”

Dessa resposta, concluiu a autoridade fiscal:

“De acordo com as respostas acima, o contribuinte admitiu que as vendas realizadas por meio de cartão de débito/crédito e os depósitos em dinheiro fazem parte do faturamento da empresa, porém não houve a emissão da correspondente nota fiscal. Discriminamos no quadro 2 abaixo, mensalmente, por Instituição Financeira, a receita omitida:

Mês	Itaú*	Bradesco*	Credicopa*	Credipatos*	CEF*	Total
01/2012	4.288,00	8.588,05	-	5.147,00	2.610	20.633,05
02/2012	900	55.267,51	5.630,00	9.891,65	2.270,00	73.959,16
03/2012	26.039,00	19.636,71	16.733,00	53.732,00	15.839,00	131.979,71
04/2012	-	90.271,89	5.700,00	6.050,00	3.600,00	105.621,89
05/2012	750,00	15.882,11	4.145,00	4.683,00	4.972,00	30.432,11
06/2012	-	35.559,09	800,00	1.400,00	1.723,85	39.482,94
07/2012	125,00	22.403,47	4.207,21	303,70	-	27.039,38
08/2012	125,00	116.440,81	-	2.636,85	1.290,00	120.492,66
09/2012	122,00	66.518,75	35,22	2.000,00	370,00	69.045,97
10/2012	530,00	120.593,28	12.800,00	125,00	596,00	134.644,28
11/2012	255,00	128.473,32	3.862,00	5.402,12	-	137.992,44
12/2012	320,00	162.088,56	5.654,00	13.056,62	390,00	181.509,18
TOTAL						1.072.832,77

*Movimentação 0 e 2 – conforme definição do contribuinte

A empresa, conforme planilha apresentada, considerou os seguintes créditos bancários (banco Bradesco) como faturamento (movimentação 0 e 2):

Ag	Conta	Data	Histórico	valor	d/c	Código	Natureza
3945	128	13/02/2012	TED-TRANSF ELET DISPON - REMET.ABC AGRICULTURA E PECUARIA	9.381,33	C	0	Vendas no cartão
3945	128	30/03/2012	RECEBIMENTO FORNECEDOR - ARMANDO BRAGA R PIRES NETO	25.839,00	C	0	Vendas no cartão
3945	128	30/03/2012	RECEBIMENTO FORNECEDOR - ARMANDO BRAGA R PIRES NETO	26.361,00	C	0	Vendas no cartão
3945	128	27/06/2012	DOC CREDITO AUTOMATICO* - CRISTIANO MARCIO E SILVA	700,00	C	0	Vendas no cartão
3945	128	02/08/2012	DOC CREDITO AUTOMATICO* - INDUSTRIA DE RACOES PATENSE LT	700,00	C	0	Vendas no cartão
3945	128	03/10/2012	DOC CREDITO AUTOMATICO* - PREF MUN LAGAMAR	1.323,00	C	0	Vendas no cartão

Analisando os créditos acima, constatamos que há nota fiscal emitida, motivo pelo qual, excluímos estes valores da base de cálculo.

Continuando a análise das justificativas apresentadas, destacamos o item 7, conforme abaixo:

“(....)”

7) As operações classificadas como movimentação 6 (seis) são referentes a transferências entre contas do próprio favorecido, não podendo compor a base tributável”

Analisando estas operações, concluímos que não há que se falar em “transferências entre contas do próprio favorecido”. Fizemos a conciliação entre todas as contas correntes e não ficou caracterizado tratar de mera transferência de contas de mesma titularidade. A título de exemplo, destacamos os seguintes lançamentos:

Banco	Conta	Data	Valor	Documento	Remetente
CREDIPATOS	3.120-8	14/02/2012	R\$15.000,00	Cred. TED-STR	Paes Lacerda Comércio
CREDIPATOS	3.120-8	05/03/2012	R\$4.000,00	Cred. TED-STR	Josiane Kottvitz
CREDIPATOS	3.120-8	10/05/2012	R\$1.995,00	Cred. Doc	SMP- Cons Ltda
CREDIPATOS	3.120-8	27/07/2012	R\$400,00	Cred. Doc	Baptista Figueiredo Engenharia
CREDICOPA	4290-0	10/07/2012	R\$1.810,00	Cred. Doc	Maria Alcione de Menezes

Contudo, retiramos os créditos referentes a pessoas físicas e jurídicas ligadas a empresa, por entender que não se trata de recursos oriundos da atividade operacional da empresa.

Dessa forma, discriminamos no quadro 3 abaixo, por Instituição Financeira, os créditos não considerados como mera transferência entre contas de mesma titularidade:

Mês	Itaú*	Bradesco*	Credicopa*	Credipatos*	CEF*	Total
01/2012	-	2.800,00		3.730,00	-	6.530,00
02/2012	-	6.102,00		24.000,00	-	30.102,00
03/2012	20.000,00	-		66.270,00	-	86.270,00
04/2012	-	14.052,03		-	-	14.052,03
05/2012	-	2.400,00		16.035,00	-	18.435,00
06/2012	-	-		490,00	-	490,00
07/2012	-	-		400,00	-	400,00
08/2012	-	-	1.810,00	11.260,00	4.000,00	17.070,00
09/2012	-	8.452,00		9.900,00	-	18.352,00
10/2012	-	-		-	-	
11/2012	-	-		-	-	
12/2012	-	-		200,00	-	200,00
TOTAL						191.901,03

* Movimentação 6 – conforme definição do contribuinte

Relata a autoridade fiscal que não concluiu a análise das justificativas apresentadas pelo contribuinte para respaldar a movimentação financeira, ficando pendente a análise relacionada ao desconto de duplicatas, motivo pelo qual a ação fiscal foi encerrada parcialmente.

Destaca a autoridade fiscal que em decorrência da falta de escrituração da movimentação financeira em livro caixa, procedeu a representação para a exclusão de ofício do contribuinte do Simples Nacional. Assim, para o prosseguimento da ação fiscal, intimou o contribuinte, com base no art. 32, §2º da Lei Complementar 123/2006, a optar pela forma de tributação no ano de 2012. Em resposta a tal intimação, o contribuinte optou pela apuração pela sistemática do Lucro Presumido.

Diante o exposto, a autoridade fiscal apurou os seguintes valores de receita bruta omitidos:

Mês	Receita NF-e	Receita Depósitos Bancários – Dep. Dinh. E Cartões	Receita Depósitos Bancários*
01/2012	127.023,58	20.633,05	6.530,00
02/2012	231.096,81	73.959,16	30.102,00
03/2012	287.278,43	131.979,71	86.270,00
04/2012	146.918,36	105.621,89	14.052,03

Mês	Receita NF-e	Receita Depósitos Bancários – Dep. Dinh. E Cartões	Receita Depósitos Bancários*
05/2012	194.008,08	30.432,11	18.435,00
06/2012	147.916,89	39.482,94	490,00
07/2012	139.771,97	27.039,38	400,00
08/2012	219.727,68	120.492,66	17.070,00
09/2012	127.437,11	69.045,97	18.352,00
10/2012	179.623,92	134.644,28	
11/2012	160.236,33	137.992,44	
12/2012	181.961,50	181.509,18	200,00
Total	2.143.000,66	1.072.832,77	191.901,03

*Quadro 3

As seguintes infrações foram constatadas pela autoridade fiscal:

“• *Infrações cujos títulos no Auto de Infração IRPJ são “Receita Bruta na Revenda de Mercadorias- Apuração em NF-e”, referem-se aos valores apurados com base nas NF-e.*

- *Infrações cujos títulos no Auto de Infração IRPJ são “Omissão de Receita Bruta Mensal na Revenda de Mercadorias- Depósitos em Dinheiro de vendas e vendas Cartões de Crédito/Débito” estão explicadas no item 6.*
- *Infrações cujos títulos no Auto de Infração IRPJ são “Depósitos bancários de origem não comprovada” estão explicadas, também, no item 6 deste relatório fiscal. “*

Destaca a autoridade fiscal que não deduziu dos valores de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins os valores declarados pelo contribuinte em PGDAS do ano de 2012, pois os mesmos encontravam-se com parcelamento ainda não quitado.

O contribuinte foi cientificado do auto de infração em 12/01/2017 (fl. 490), apresentando impugnação em 10/02/2017.

Preliminarmente, requer o contribuinte a reunião do presente processo com o de nº 10970.720191/2016-81, em que se discute a exclusão de ofício do contribuinte do Simples Nacional, vez que há conexão entre ambas as matérias, sendo que a decisão proferida naqueles autos interferirá na possibilidade de cobrança dos tributos objeto da presente autuação.

Ainda preliminarmente alega a impugnante que o Fisco não poderia se utilizar da presunção de que a movimentação financeira não escriturada em sua contabilidade seria decorrente de venda descoberta de mercadorias. Tal presunção feriria o art. 142 do CTN, sendo, portanto, ilegal.

Destaca o contribuinte que a não escrituração da movimentação financeira foi decorrência de um descuido da contabilidade, o que não permite ao fisco presumir a venda descoberta de mercadorias. A comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário e a constituição do crédito tributário é ônus do fisco, como prescreve o princípio da legalidade, não tendo a autoridade fiscal localizado mercadoria vendida sem nota fiscal.

No mérito alega novamente que a omissão equivocada da movimentação financeira na escrituração contábil não pode ser confundida com venda descoberta de mercadorias. Sobre o assunto, se pronuncia nos seguintes termos:

“Apesar da constatação de omissão de receitas, tal circunstância não exime o fisco de relatar, corretamente, a descrição dos fatos no auto de infração. Afinal, a omissão equivocada na escrituração jamais pode ser confundida com venda descoberta de mercadorias.

Com efeito, o fisco jamais poderia afirmar que “o contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes a vendas de mercadorias, caracterizando omissão de receitas da atividade”. O máximo que se poderia admitir, hipoteticamente falando, é “o contribuinte não escriturou os valores que ingressaram nas contas correntes, caracterizando omissão de receitas da atividade”.

Sem sombra de dúvidas, a descrição equivocada dos eventos tributários evidencia um erro de fato, o qual se verifica quando a linguagem utilizada para descrever um fato não reflete, através de provas, o evento tal como ocorreu no mundo fenomênico – contaminando todo o lançamento tributário.”

Prossegue a impugnante argumentando que na constituição do crédito tributário a autoridade fiscal não poderia deixar de deduzir da base de cálculo dos tributos os valores já declarados no regime do Simples Nacional, cujo pagamento se dá por meio de parcelamento regular. Defende a impugnante não ser possível concordar com a argumentação da autoridade fiscal de impossibilidade de dedução dos valores declarados no Simples Nacional por eles serem objeto de parcelamento regular, pois caso não sejam deduzidos, configuraria locupletamento do fisco. Assim, a receita bruta omitida na infração “receita bruta na Revenda de Mercadorias – Apuração em NF-e” deveria ser a diferença entre os valores extraídos do SPED (R\$ 2.143.000,66) e os valores declarados em PGDAS (R\$ 2.008.990,66), totalizando o montante de R\$ 134.010,00.

Por fim, requer que todas as intimações e notificações referente ao presente processo sejam encaminhadas à empresa autuada, bem como à Dra. Marcela Cunha Guimarães, no endereço Avenida João Naves de Ávila, 1331, 20º andar, Sala 02, Uberlândia, Minas Gerais.

Ao tratar da questão, a DRJ/SPO julgou parcialmente procedente o pleito em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

Os arts. 34 da Lei Complementar 123/2006 e 42 da Lei 9.430/96 estabelece que se caracterizam como omissão de receitas a não comprovação da origem dos depósitos bancários. Por se tratar de hipótese de presunção relativa, cabe ao contribuinte, mediante documentos hábeis e suficientes, comprovar a sua origem.

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO ESCRITURADA. REVENDA DE MERCADORIAS. CONFIRMAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO

Ao justificar a movimentação financeira não escriturada como proveniente de faturamento, correto seu enquadramento como omissão de receitas na revenda de mercadorias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

PRELIMINARES. AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. DEPENDÊNCIA DE PROCESSOS. JUNÇÃO POR APENSAÇÃO

Por força do art. 3º da Portaria RFB 1.668/2016, o processo de auto de infração em decorrência de exclusão de ofício do Simples Nacional deverá ser juntado por apensação ao processo que se veicula manifestação de inconformidade contra essa exclusão. Decidido o processo de exclusão de ofício do Simples Nacional, o processo que veicula o auto de infração encontra-se apto para prosseguimento.

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. INDEFERIMENTO

As intimações deverão ser direcionadas ao domicílio tributário elegido pelo contribuinte, conforme art. 23. do Decreto nº 70.235, de 1972. Impossibilidade de endereçamento das intimações para o escritório dos advogados diante da inexistência de previsão legal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando os argumentos apresentados em Impugnação, em especial, que:

- a decisão recorrida estaria eivada de erro material na medida em que o dispositivo previu o parcial provimento da impugnação e no resultado de julgamento constou que o julgamento foi pela improcedência da impugnação;

- não caberia presunção de omissão de receita, tendo em vista que os valores não teriam sido escriturados no livro-caixa por erro contábil, que restaria demonstrado pela *prontificação da empresa em rever a escrituração e retificar o livro-caixa*, cujo processo (de retificação) ainda não foi concluído devido *sua inerente complexidade*;

- caberia ao fisco demonstrar que houve *venda descoberta de mercadorias*, não cabendo a presunção sem a produção de uma *prova mínima ou indiciária de que a contribuinte não acoobertou operações de venda por nota fiscal*, sob afronta ao artigo 142, do CTN;

- seria necessária a dedução integral dos valores já declarados ao Simples Nacional, cujo pagamento está sendo efetuado através de parcelamento regular e que o acolhimento parcial por parte da DRJ não observou os moldes do cálculo como proposto pelo contribuinte;

Por fim, requer em sede preliminar o reconhecimento do erro material contido no acórdão recorrido, já que o resultado de julgamento não refletiu o que disposto no voto condutor e, no mérito, a nulidade dos autos de infração em face da *ilegal utilização de presunções e pela existência de erro de fato*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lucas Esteves Borges, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

PRELIMINAR DE ERRO DE FATO DA DECISÃO RECORRIDA

Inicialmente, se faz imperioso reconhecer que houve erro de fato quando da formalização do “resultado do julgamento” que não reproduz o dispositivo do Acórdão nº 16-79.246, da lavra da 1ª Turma da DRJ/SPO.

Da leitura do voto condutor do referido acórdão, verifica-se que no item “3. Conclusão”, em total compatibilidade com o item “2.2. Da dedução dos valores recolhidos a título de Simples Nacional”, consta:

3. Conclusão

Diante o exposto, voto pela procedência parcial da impugnação, revendo o crédito tributário constituído no que diz respeito à possibilidade de dedução dos valores de tributos declarados em PGDAS.

Anexa, ainda à decisão recorrida, está um “Quadro demonstrativo de exoneração do crédito tributário, a seguir replicado:

Quadro demonstrativo de exoneração do crédito tributário

	Exigido		Valores Constituídos em PGDAS - Excluídos	Mantido	
	Principal	Multa de ofício	Principal	Principal	Multa de ofício
	(1)	(2)=(1)*75%	(1)	(1)	(2)=(1)*75%
IRPJ e adicional	44.661,12	33.495,84	10.297,76	34.363,36	25.772,52
CSLL	36.803,50	27.602,63	10.297,76	26.505,74	19.879,31
PIS	22.150,20	16.612,65	7.368,86	14.781,34	11.086,01
COFINS	102.231,98	76.673,99	31.061,57	71.170,41	53.377,81

Acontece que, conforme alertado no Recurso Voluntário, o resultado do julgamento assim prescreveu:

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por tal constatação, deve ser acolhida a preliminar de erro material da decisão recorrida a fim de que seja sanada a contradição entre o dispositivo do Acórdão e o Resultado do Julgamento, para que faça constar nesse último que o julgamento ocorreu pelo provimento parcial do pleito, em observância ao que consta da “conclusão” do voto condutor.

MÉRITO

Superada a questão preliminar, se faz imperioso repisar que o Recurso Voluntário se limitou em replicar os argumentos da impugnação e, por tal razão, com base no artigo 57, §3º, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa e estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor do voto condutor:

2.1 Da presunção da movimentação financeira não escriturada em contabilidade como decorrente de venda descoberta de mercadorias

Alega a impugnante que não poderia a autoridade fiscal ter se utilizado da presunção de que a movimentação financeira não escriturada em sua contabilidade seria decorrente de venda descoberta de mercadorias. Tal presunção feriria o art. 142 do CTN, portanto seria ilegal.

Destaca o contribuinte que a não escrituração da movimentação financeira foi decorrência de um descuido da contabilidade, o que não permite ao fisco presumir a venda descoberta de mercadorias. A comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário e a constituição do crédito tributário é ônus do fisco, como prescreve o princípio da legalidade, não tendo a autoridade fiscal localizado mercadoria vendida sem nota fiscal.

Sobre os pontos colocados pelo impugnante, merece destaque o fato de a autoridade fiscal ter identificado três infrações à legislação tributária que ensejaram a lavratura do competente auto de infração, seriam elas: i) omissão de receita bruta mensal na revenda de mercadorias decorrentes de depósitos em dinheiro de vendas e vendas cartões de crédito/débito; ii) omissão de receitas por presunção legal, depósitos bancários de origem não comprovada; e, iii) receita bruta da atividade escriturada e não declarada, receita bruta na revenda de mercadorias, apuração em NF-e.

Portanto, a presente insurgência, nesse tópico, trata das duas infrações identificadas pela autoridade fiscal que se utilizaram dos extratos bancários para identificar a omissão de receita, quais sejam: a omissão de receitas decorrentes de venda de mercadorias com pagamento via depósito em dinheiro ou por meio de cartão de crédito ou débito e omissão de receitas por presunção legal decorrente de depósito bancário de origem não comprovada.

2.1.1. Omissão de receitas por presunção legal

Em relação à omissão de receitas por presunção legal decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra respaldo nos art. 34 da Lei Complementar 123/2006 e art. 42 da Lei 9.430/96, *in verbis*:

Lei Complementar 123/2006

Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

Lei 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.

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

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

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).(Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997)(Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, observa-se que no caso dos depósitos bancários o legislador criou hipótese de presunção relativa, estabelecendo que os ingressos em conta corrente quando não comprovados pelo sujeito passivo devem ser considerados como receitas, e caso não oferecidas à tributação, consideradas como omissão de receitas.

Nas presunções relativas a parte a favor de quem milita a presunção não precisa prová-la, incumbindo à parte contrária o ônus de produzir, se for o caso, a prova contrária, portanto, a presunção relativa irá inverter o ônus da prova.

Assim, por meio da presunção criada pelos normativos acima transcritos, não caberia ao fisco a comprovação de que os ingressos em conta corrente seriam receita do contribuinte, mas sim, esse último deverá comprovar por meio de documentos idôneos e suficientes que a origem dos depósitos bancários não se traduzem em faturamento.

No presente caso, o contribuinte foi regularmente intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários em sua conta corrente, conforme Termo de Intimação Fiscal 02/2016 de 03/10/2016 (fls. 374 a 377).

Em resposta, apresentou planilha justificando essa movimentação financeira como oriunda de transferência entre contas do próprio favorecido (operações classificadas como movimentação 6). Entretanto, a autoridade fiscal identificou que tal movimentação financeira não era proveniente de transferência entre contas do próprio favorecido, portanto, as considerou, corretamente, como receita omitida.

Diante o exposto, entendo que a autoridade fiscal cumpriu os requisitos dispostos pela legislação de regência para considerar as operações classificadas pelo contribuinte como movimentação 6 como receita omitida por presunção legal, não violando o disposto no art. 142 do CTN.

Vale ressaltar que a alegação de erro na contabilidade não exime o contribuinte de comprovar a origem dos depósitos bancários em suas contas correntes e também de oferecer os valores à tributação. Dessa forma, não comprovada a origem dos valores, correto a constituição do crédito tributário considerando-os como omissão de receitas.

Corroborando com o item imediatamente acima, vale acrescentar que a autoridade fiscal procedeu com a conciliação entre todas as contas correntes e não ficou caracterizado tratar de mera transferência de contas de mesma titularidade, tendo, inclusive, exemplificado com o quadro abaixo no Relatório Fiscal (e-fls. 56):

Banco	Conta	Data	Valor	Documento	Remetente
CREDIPATOS	3.120-8	14/02/2012	R\$15.000,00	Cred. TED-STR	Paes Lacerda Comércio
CREDIPATOS	3.120-8	05/03/2012	R\$4.000,00	Cred. TED-STR	Josiane Kottvitz
CREDIPATOS	3.120-8	10/05/2012	R\$1.995,00	Cred. Doc	SMP- Cons Ltda
CREDIPATOS	3.120-8	27/07/2012	R\$400,00	Cred. Doc	Baptista Figueiredo Engenharia
CREDICOPA	4290-0	10/07/2012	R\$1.810,00	Cred. Doc	Maria Alcione de Menezes

A fiscalização, ainda, retirou os créditos referente a pessoas físicas e jurídicas ligadas a empresa, por entender que não se trata de recursos oriundos da atividade operacional.

Seguindo no voto condutor da DRJ/SPO:

2.1.2. Depósitos em dinheiro e em cartões de crédito e débito como omissão de receitas na revenda de mercadorias

Quanto à infração em que se considerou os depósitos em dinheiro e em cartões de crédito e débito como omissão de receitas na revenda de mercadorias (operações classificadas como movimentação 1 e 3), a autoridade fiscal se baseou em resposta dada

pelo próprio contribuinte que afirmou se tratarem de operações que compunham o faturamento, conforme resposta do contribuinte (fls. 451):

- 1) As operações classificadas como movimentação 0 (zero) são referentes a **vendas realizadas nos cartões de crédito e débito** que compunham o faturamento.
- 2) As operações classificadas como movimentação 1 (um) são referentes à **antecipação de vendas realizadas nos cartões de débito e crédito**, portanto, devem ser excluídas da apuração, sob pena de duplicação de base tributável.
- 3) As operações classificadas como movimentação 2 (dois) são referentes a **depósitos em dinheiro de vendas à vista realizadas na empresa**, que compunham o faturamento.

Assim, de posse da confirmação do contribuinte de que tais valores eram faturamento da empresa, a autoridade fiscal buscou identificar se eles estavam registradas no livro caixa do sujeito passivo, e, portanto, oferecidos à tributação em PGDAS. Conforme Relatório Fiscal (fls. 51 a 64), os seguintes depósitos foram identificados na contabilidade e excluídos na apuração da base de cálculo dos tributos constituídos:

Ag	Conta	Data	Histórico	valor	d/c	Código	Natureza
3945	128	13/02/2012	TED-TRANSF ELET DISPON - REMET.ABC AGRICULTURA E PECUARIA	9.381,33	C	0	Vendas no cartão
3945	128	30/03/2012	RECEBIMENTO FORNECEDOR - ARMANDO BRAGA R PIRES NETO	25.839,00	C	0	Vendas no cartão
3945	128	30/03/2012	RECEBIMENTO FORNECEDOR - ARMANDO BRAGA R PIRES NETO	26.361,00	C	0	Vendas no cartão
3945	128	27/06/2012	DOC CREDITO AUTOMATICO* - CRISTIANO MARCIO E SILVA	700,00	C	0	Vendas no cartão
3945	128	02/08/2012	DOC CREDITO AUTOMATICO* - INDUSTRIA DE RACOES PATENSE LT	700,00	C	0	Vendas no cartão
3945	128	03/10/2012	DOC CREDITO AUTOMATICO* - PREF MUN LAGAMAR	1.323,00	C	0	Vendas no cartão

Para os demais valores, diante a inexistência de registro na contabilidade do contribuinte e diante o fato de o mesmo ter confirmado se tratar de faturamento decorrente da venda de mercadorias, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal em considerar os valores classificados como movimentação 1 e 3 como receitas omitida na revenda de mercadorias.

Diante o exposto, entendo correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal para apuração das bases de cálculo dos tributos.

2.2 Da dedução dos valores recolhidos a título de Simples Nacional

Insurge a impugnante contra a não dedução dos valores declarados em PGDAS daqueles constituídos por meio do auto de infração.

A autoridade fiscal baseou a negativa em deduzir os valores declarados em PGDAS daqueles constituídos de ofício por meio do presente processo no fato de os tributos declarados em PGDAS não estarem pagos, mas sim serem objeto de parcelamento.

Nesse aspecto, entendo que merece reparos o procedimento adotado pela autoridade fiscal. Nos termos do art. 25 da Lei Complementar 123/2006, a PGDAS é instrumento de constituição de crédito tributário, sendo suficiente para a exigência dos tributos e contribuições. Portanto, caso o contribuinte deixe de quitar o parcelamento, o crédito tributário deverá ser cobrado naquele processo. Assim, cabe a dedução dos valores declarados em PGDAS daqueles constituídos no presente processo.

Art. 25. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do

Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18.

§ 1º A declaração de que trata o caput deste artigo constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas.

Entretanto, a dedução a ser empreendida não deve se dar nos termos pleiteados pelo contribuinte, pois esse requer a alteração na base de cálculo do tributo constituído, com a dedução da receita bruta declarada em PGDAS da receita bruta apurada com base nas Notas Fiscais Eletrônicas.

Ora, a dedução não poderá ser feita dessa forma, pois, caso assim o fosse, a receita declarada em PGDAS continuaria a ser tributada conforme o regime do Simples Nacional, regime esse que o contribuinte foi excluído a partir de 01/01/2012, como disposto no art. 2º do Ato Declaratório Executivo DRF/UBL nº 0044/2016 de 19 de dezembro de 2016.

Assim, a dedução a ser empreendida, para assim evitar a cobrança em duplicidade do crédito tributário, deverá deduzir os valores de tributos constituídos em PGDAS daqueles constituídos de ofício pela autoridade fiscal, nos seguintes termos:

	Exigido		Valores Constituídos em PGDAS - Excluídos		Mantido	
	Principal	Multa de ofício	Principal		Principal	Multa de ofício
	(1)	(2)=(1)*75%	(1)		(1)	(2)=(1)*75%
IRPJ e adicional	44.661,12	33.495,84	10.297,76		34.363,36	25.772,52
CSLL	36.803,50	27.602,63	10.297,76		26.505,74	19.879,31
PIS	22.150,20	16.612,65	7.368,86		14.781,34	11.086,01
COFINS	102.231,98	76.673,99	31.061,57		71.170,41	53.377,81

Utilizando essa sistemática, a totalidade de Receita do contribuinte será tributada pela sistemática do Lucro Presumido, deduzindo os valores declarados em PGDAS para evitar que haja dupla cobrança de crédito tributário.

Nesse ponto, merece atenção o fato de que o recorrente se insurge contra a metodologia do cálculo realizado pela DRJ/SPO, pois entende que o cálculo deveria ser com base na diferença entre os valores extraídos do SPED e os valores declarados no PGDASN.

Conforme tabela acima, a decisão recorrida levou em consideração o valor principal exigido e excluiu o valor principal declarado em PGDASN, sob o resultado incidiu a multa de ofício no patamar de 75%.

Acontece que, caso seja levado em consideração o cálculo da medida como requerido pelo contribuinte, de fato, se estará mantendo a apuração com base no Simples Nacional, mesmo após a sua exclusão que emana efeitos a partir de 01/2012.

No que se refere à Solução de Consulta Interna - COSIT nº 18/2014 apresentada pelo recorrente em que a Fazenda Nacional se posiciona no sentido de que a instauração do Processo Administrativo Fiscal suspende os efeitos do ato de exclusão, está em total consonância com a decisão e com o trâmite processual que vem sendo desenvolvido no presente litígio administrativo, tendo em vista que estão sendo estipuladas as premissas e decisões para que, após a prolação de decisão administrativa irrecorrível, sejam executadas.

Não há no presente momento qualquer ato executório ou expropriatório em relação ao recorrente relacionado ao caso sob análise.

Seguindo, ainda, o voto condutor da DRJ/SPO, o último tópico de análise:

2.3. Da Intimação dos advogados.

Em sua manifestação de inconformidade, requer que as intimações e notificações referente ao presente processo sejam encaminhadas à empresa autuada, bem como à Dra. Marcela Cunha Guimarães, no endereço Avenida João Naves de Ávila, 1331, 20º andar, Sala 02, Uberlândia, Minas Gerais.

Nesse ponto, deve ser verificado o que preceitua o art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]§ 3º. Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Assim, diante de inexistência de previsão legal, indefiro o pedido do contribuinte de intimação pessoal de seus advogados, devendo as intimações serem direcionadas ao domicílio tributário eleito pelo contribuinte, nos termos da legislação acima citada.

Nesse ponto, a Súmula CARF nº 110¹ é categórica ao afirmar que é incabível a intimação dirigida ao endereço do advogado no PAF.

¹ Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, acolher a preliminar de erro material da decisão recorrida no sentido de sanar a contradição apontada, devendo o resultado do julgamento do Acórdão DRJ/SPO nº 16-79.246 expressar o que consta do dispositivo daquele voto condutor e, no mérito, negar-lhe provimento.

Lucas Esteves Borges