



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11516.001346/2008-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-001.088 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de abril de 2014
Matéria IRPJ e Reflexos - Arbitramento
Recorrente COLÉGIO BEIRA MAR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2004, 2005

SIGILO BANCÁRIO. A utilização de informações de movimentação financeira obtidas regularmente não caracteriza violação de sigilo bancário, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO. EFEITOS DA EXCLUSÃO. No caso de contribuintes que fizeram a opção pelo SIMPLES Federal até 27 de julho de 2001, constatada uma das hipóteses de que tratam os incisos III a XIV, XVII e XVIII do art. 9º da Lei nº 9.317, de 1996, os efeitos da exclusão dar-se-ão a partir de 1º de janeiro de 2002, quando a situação excludente tiver ocorrido até 31 de dezembro de 2001 e a exclusão for efetuada a partir de 2002 (Súmula CARF nº 56).

MULTA QUALIFICADA. 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 (Súmula CARF nº 25).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por maioria de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento por quebra do sigilo bancário, divergindo os

Processo nº 11516.001346/2008-05
Acórdão n.º **1101-001.088**

S1-C1T1
Fl. 3

Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e Antônio Lisboa Cardoso; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do acesso ao sigilo bancário por falta de juntada da solicitação de requisição de movimentação financeira; 3) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao principal exigido; e 4) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora e Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente em exercício), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antonio Lisboa Cardoso.

Relatório

COLÉGIO BEIRA MAR LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 31/03/2008, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 1.681.433,60.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Da Ação Fiscal:

Foi lavrado Termo de Verificação, Constatação e Encerramento de Ação Fiscal, fls.281 a 285.

Segundo o referido Termo de Verificação, a fiscalizada foi excluída do SIMPLES, conforme processo nº 11516.000041/2006-14, tendo sido emitido o competente MPF (fl. 01) com hipótese de arbitramento.

No curso dos trabalhos a fiscalização constatou a existência de omissão de receitas, caracterizada pela existência de depósitos bancário de origem não comprovada nos anos calendário de 2004 e 2005, nos valores constantes do Auto de Infração do IRPJ, às fls. 251 e 252, além da tabela fls. 283. A base legal para a lavratura do referido auto foram os art. 27, Inciso I e 42 da Lei 9.430/96 e art. 532 e 537 do Regulamento do Imposto de Renda, - RIR/99- Decreto nº 3000/99.

Por meio do Termo de Início de Fiscalização, em 28/11/2007, a fiscalizada foi intimada, entre outros, a apresentar os extratos bancários e o relatório em meio magnético, contendo a relação de alunos, por curso e o valor das mensalidades, por mês, nos dois anos alvos da fiscalização (2004 e 2005).

Em 10/12/2007, a fiscalizada informa “que em virtude do tempo percorrido e das alterações de sistema e responsável pela escrita contábil da empresa, os extratos bancários do período solicitado, como também a relação dos alunos por curso e o valor de mensalidades não foram localizados (fl. 42)”.

Em 17/12/2007, foi emitida RMF nº 09.2.01.00-2007-0131-1 (fl. 88), pelo fato de que a fiscalizada além de não possuir os extratos mantinha uma movimentação financeira, segundo a CPMF, muito superior as receitas por ela declaradas.

Em 11/02/2008, por meio do Termo de Intimação nº 002 (fl. 91/184) a fiscalizada foi intimada a comprovar com documentos hábeis e idôneo, coincidentes em datas e valores, a origem dos recebimentos dos valores correspondentes aos créditos e/ou depósitos realizados na sua conta corrente junto ao Banco ABN AMRO REAL S/A, contidos nas relações em anexo.

Em 03/03/2008, após pedido de prorrogação de prazo a fiscalizada apresentou resposta a intimação (fls. 186/188).

A fiscalização considerou que todos os valores constantes do “Quadro 01 do TIF nº 02/2008 – CRÉDITOS A COMPROVAR A ORIGEM- (fls. 93/111) são receitas da fiscalizada, de origem não comprovada, ou não registrada/não oferecida aa tributação e que está resumida no quadro às fls 283.

Segundo, ainda, o Termo de Verificação, em relação ao recolhimentos do tributo SIMPLES, a fiscalizada informou que “apesar de não haver recolhimento do

tributo correspondente aos anos de 2004 e 2005, os mesmos foram incluídos no programa de parcelamento PAES e posteriormente do PAEX” (fl. 41). No entanto verificando os sistemas informatizados da SRFB (fls. 190/191), a fiscalização constatou que não existem, débitos declarados no PAES, nem no PAEX com relação ao SIMPLES cujos períodos de apuração (PA), referem-se aos anos calendário de 2004 e 2005.

Segue o Termo de Verificação, registrando que o arbitramento do lucro se fez de acordo com o art. 530, inciso III, do Regulamento do IR – RIR/99 – tendo em vista que a fiscalizada, mesmo intimada a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, deixou de apresentá-los, além disso a contribuinte fora excluída de ofício do SIMPLES.

Com relação a multa qualificada, afirma o Termo de Verificação que: “a contribuinte omitiu receitas como está provado neste termo. Assim, a sua conduta denota o elemento subjetivo da prática dolosa de enganar o fisco, portanto enseja a aplicação da multa qualificada, conforme o art. 44, Inciso II e § 1º da Lei 9.430/96.”

Por fim, a fiscalização formalizou a Representação Fiscal Para Fins Penais, nos termos do processo nº 11516.001733/2008-33, que se encontra apensado a este processo.

Da Impugnação:

Inconformada a fiscalizada apresenta a sua impugnação de fls.288 a 355, alegando em síntese que:

Preliminar:

Alega que o procedimento fiscal violou importante garantia jurídica prevista no art. 5º, inciso XI da Constituição Federal de 1988, e que o citado artigo apresenta um rol (cláusula pétrea) de garantias fundamentais do cidadão, os quais não admite modificação ou tergiversação;

A CF/88 assegurou o sigilo de dados incluindo neles os dados bancários, nem mesmo Lei infraconstitucional pode violar tal garantia. O auditor violou a garantia fundamental, exposta no inciso XI do art. 5º da Constituição Federal. Por isso requer seja declarado insubsistente o auto de infração.

Ausência de compensação dos valores recolhidos a título de SIMPLES:

Nos anos de 2004 e 2005 a empresa adotou como regime tributário o SIMPLES e ao assim proceder calculou seus tributos de forma simplificada e os pagamentos foram realizados (se não de forma integral ao menos parcialmente), não sendo possível desconsiderar aqueles efetuados, inclusive, pelo PAES e PAEX;

Os pagamentos efetuados, a título de parcelamento, afetaram parte dos débitos do SIMPLES relativos a 2004 e 2005, por isso há a necessidade de se promover o desmembramento destas parcelas do SIMPLES, para proporcionar a compensação ou diminuição, segundo valores da época, com os tributos arbitrados pelo fisco;

Assim requer a anulação integral do auto de infração, para que outro seja lavrado com respeito aos pagamentos que foram efetuados a título do SIMPLES e dos parcelamentos que a época incluíram os tributos a este título.

Do arbitramento do tributo:

O arbitramentos do lucro encontra-se absolutamente dissociada da realidade da empresa, pelo fato de que a base de cálculo utilizada não corresponde a faturamento e muito menos a lucro;

Discorda e impugna expressamente a base de cálculo utilizada para o arbitramento, pois a maior parte dos valores se referem à antecipações de faturamento (antecipação de fluxos de caixa) que se realizaram e foram tributadas mais tarde nos períodos seguintes;

Por fim, não há nenhum indicio que os valores tiveram por origem faturamento ou lucro, não sendo jurídico presumir a ocorrência de fato gerador sem qualquer elemento que aponte neste norte.

Arbitramento realizado em competências onde a empresa ainda estava no SIMPLES – Ilegalidade dos efeitos retroativos:

Alega que em 2004 e 2005 estava no regime do SIMPLES e que até o momento de sua exclusão os tributos devem ser calculados utilizando-se os critérios e métodos previstos na legislação de regência daquele regime tributário;

Entende a recorrente que o arbitramento segundo qualquer critério que não o do SIMPLES acarreta em ofensa ao art. 146 do CTN. Nos termos do citado artigo as modificações, introduzidas nos critérios jurídicos adotados para o exercício do lançamento somente podem ser efetivados, em relação ao mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução;

A impugnante vinha recolhendo pelo SIMPLES e esta opção foi aceita pela Receita Federal naqueles anos. Assim, o calculo e arbitramento de tributos a posteriori somente poderia ser realizado de forma legal se observado o método para apuração de tributos pelo SIMPLES;

Ao modificar os critérios jurídicos para o lançamento (de SIMPLES, para lucro real ou presumido), o fisco poderia fazê-lo tão somente quanto a fatos geradores futuros, ou seja os posteriores a data da exclusão, observando-se, assim, o CTN;

O regime jurídico tributário pretérito encontra-se coberto pela segurança jurídica, constituindo ato jurídico perfeito que não pode ser objeto de revisão e novo arbitramento por regime diferente (cita Hugo de Brito Machado e Leandro Paulsen);

Cita, ainda, decisões do TRF da 4ª Região sobre a mudança do critério jurídico (art. 146 do CTN);

Requer a aplicação do art. 146 do CTN.

Multas:

No caso de indeferimento dos pedidos acima, requer a redução da multa. Tal pedido tem por fundamento o fato de que não há nenhum indicio de dolo ou vontade da impugnante em sonegar tributos;

A aplicação da multa não pode ser presumida, sob pena de responsabilizar a impugnante (culpado até que prove em contrário – inadmissível). Não há sequer uma fundamentação razoável para a aplicação da multa agravada;

Cita acórdão do Conselho de Contribuintes;

A multa levada a efeito é, portanto, desproporcional, ilegal, razão pela qual requer-se a redução.

Pedidos:

Todos os pedidos constam de cada um dos itens acima, restando por ultimo o pedido para que as intimações sejam realizadas em nome do advogado, cujo endereço foi informado no início desta intimação.

É o relatório.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

LUCRO ARBITRADO -PESSOA JURÍDICA EXCLUÍDA DO SIMPLES FEDERAL.

A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

O imposto devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, com a inclusão de toda a movimentação financeira.

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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS, CSLL e COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004, 2005

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.

O reiteramento da conduta ilícita ao longo do tempo e a expressividade dos valores subtraídos à tributação, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO POR FRAUDE. APLICABILIDADE.

É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o intuito de fraude.

Cientificada da decisão de primeira instância em 24/03/2010 (fl. 394), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 20/04/2010 (fls. 400/412).

Preliminarmente afirma a nulidade do procedimento fiscal por violação ao seu sigilo bancário, pois apesar a inconstitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, o Fisco não observou o requisito legal de indispensabilidade dos exames da documentação bancária. A Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF não teria se originado de qualquer relatório circunstanciado que demonstre com precisão e clareza, tratar-se de situação de indispensabilidade prevista na norma, desrespeitando os §5º e §6º do art. 4º do Decreto 3.724/2001.

Acrescenta que também é inconstitucional a utilização da base de cálculo assim obtida para arbitramento dos tributos, pois resta dissociada do faturamento e do lucro da empresa. Reitera que a maior parte dos valores que serviram de base de cálculo para o

arbitramento se refere às antecipações de faturamentos (antecipação de fluxos de caixa) que se realizaram e foram tributadas mais tarde nos períodos seguintes. Observa que esta antecipação de recursos é comum no ramo de educação, e finaliza afirmando que não há nenhum indício que os valores utilizados tiveram por origem faturamento ou lucro.

Afirma ilegal a retroatividade dos efeitos da exclusão, somente ocorrida em 06/03/2006, invocando o art. 146 do CTN e defendendo que *o regime jurídico tributário pretérito encontra-se coberto pela segurança jurídica, constituindo ato jurídico perfeito que não pode ser objeto de revisão e novo arbitramento por regime diferente.* Cita doutrina e transcreve jurisprudência judicial em favor de seu entendimento e complementa que *a situação da empresa não mudou desde sua adesão ao regime do SIMPLES, que fora acatada pelo fisco até a publicação do ADE nº 30.*

Pleiteia a redução da penalidade *na medida em que não há nenhum indício ou prova de dolo ou vontade da empresa em sonegar tributos, apoiando-se a penalidade em uma presunção, responsabilizando objetivamente o contribuinte.* Cita jurisprudência e reitera que *a aplicação da multa tem como sustentáculo suposta omissão de receita, verificada por meio da modalidade de arbitramento, através de extratos bancários obtidos em total desrespeito a lei procedimental.* Acrescenta que nos períodos autuados *prestou todas informações necessárias sobre sua receita, sem haver qualquer omissão punível com a multa qualificada.*

A relatoria do recurso voluntário presente nestes autos foi atribuída, inicialmente, ao Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso, que propôs a expedição da Resolução nº 1103-00.045 que, embora enuncie a conversão do julgamento em diligência, está fundamentada na necessidade de sobrestamento do julgamento do recurso voluntário em razão do disposto no art. 62-A, §1º do Regimento Interno do CARF (fls. 416/423).

Os autos seguiram à Unidade de origem que, verificando não se tratar de solicitação de diligência, devolveu-os a este Conselho (fl. 426). Revogado o dispositivo regimental em referência e tendo em conta que o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso não integra mais este Conselho, os autos foram submetidos a novo sorteio, com a designação desta Conselheira como relatora do recurso voluntário a ser apreciado.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente a recorrente menciona ser inconstitucional o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, porém referido dispositivo legal é objeto do Recurso Extraordinário nº 601.314, que aguarda julgamento no Supremo Tribunal Federal em rito de repercussão geral, sob relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski. A decisão que reconheceu a repercussão geral desta matéria foi assim ementada:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao fisco, sem prévia autorização judicial (lei complementar 105/2001). Possibilidade de aplicação da lei 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Relevância jurídica da questão constitucional. Existência de repercussão geral.

Todavia, no referido recurso extraordinário ainda não foi editada decisão definitiva de mérito que pudesse impor a reprodução, pelos Conselheiros, no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, do entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal em outros casos semelhantes, como pretendem os recorrentes. Nem mesmo o sobrestamento antes previsto nos §§ do art. 62-A do RICARF prevalece, dada sua recente revogação pela Portaria MF nº 545/2013.

Por sua vez, o Decreto nº 70.235/72 somente autoriza os órgãos administrativos de julgamento a afastar a aplicação de lei que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal em caso concreto que ali chegou por meio do Recurso Extraordinário nº 389.808, decidido em 10/05/2011 nos termos da seguinte ementa:

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. 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. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.

Contudo, a Procuradoria Geral da República opôs embargos de declaração a esta decisão, os quais aguardam julgamento, estando conclusos ao relator desde 09/11/2011, de modo que não se verificou o trânsito em julgado, não se podendo falar, aqui, da existência de *decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal*, declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal que autoriza o procedimento aqui utilizado para reunião das provas que fundamentam a exigência.

Por estas razões, deve ser REJEITADA a implícita argüição da nulidade do lançamento em razão de inconstitucional acesso às informações bancárias da pessoa jurídica autuada.

A interessada também assevera que o Fisco não observou o requisito legal de indispensabilidade dos exames da documentação bancária, haja visto que a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF não teria se originado *de qualquer relatório circunstanciado que demonstre com precisão e clareza, tratar-se de situação de indispensabilidade prevista na norma, desrespeitando os §5º e §6º do art. 4º do Decreto 3.724/2001*.

O art. 4º, §5º do Decreto nº 3.724/2001 estabelece que *a RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato*. Por sua vez, o §6º do mesmo artigo dispõe que *no relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade*.

Referido relatório não foi juntado aos autos. Porém, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a apresentar *informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF*, consoante exige o art. 4º, §2º daquele Decreto, e em resposta a fiscalizada informou *que em virtude do tempo percorrido e das alterações de sistema e responsável pela escrita contábil da empresa os extratos bancários do período solicitado, como também a relação dos alunos por curso e o valor de mensalidades não foram localizados* (fl. 42).

Por esta razão, e considerando que *a movimentação financeira, segundo a CPMF era bem maior que as receitas declaradas pela fiscalizada*, como dito pela autoridade fiscal no Termo de Verificação (fl. 281/285), o Delegado da Receita Federal em Florianópolis expediu a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira de fl. 88, declarando que

ela era indispensável ao andamento do procedimento de fiscalização em curso, nos termos do art. 4º, §6º do Decreto nº 3.724, de 2001.

Por sua vez, o art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 firma como indispensáveis referidos exames ante evidências, dentre outras, de *omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável*, quando verificadas diferenças superiores a 10% dos valores declarados, ou na *presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato*, classificando como indício a indicação de *movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada*.

Assim, considerando que o relato fiscal aproxima-se de hipóteses previstas no Decreto nº 3.724/2001 como determinantes para expedição da requisição de movimentação financeira; que nos termos do art. 4º, §8º do Decreto *a expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas*; e que o titular da Unidade somente poderia tê-la expedida frente a relatório circunstanciado que evidenciasse a indispensabilidade da requisição, é razoável supor que o Delegado da Receita Federal em Florianópolis tenha sido cientificado das circunstâncias descritas pela autoridade fiscal no Termo de Verificação, motivo pelo qual é dispensável a juntada da solicitação de emissão de Requisição de Movimentação Financeira aos autos.

Prosseguindo, a contribuinte questiona a utilização da base de cálculo assim obtida para arbitramento dos tributos, pois resta dissociada *do faturamento e do lucro da empresa*. Reitera que *a maior parte dos valores que serviram de base de cálculo para o arbitramento se refere às antecipações de faturamentos (antecipação de fluxos de caixa) que se realizaram e foram tributadas mais tarde nos períodos seguintes*. Observa que esta antecipação de recursos é comum no ramo de educação, e finaliza afirmando que *não há nenhum indício que os valores utilizados tiveram por origem faturamento ou lucro*.

Contudo, intimada no curso do procedimento fiscal, a contribuinte já havia exposto estas justificativas, porém sem apresentar qualquer documentação comprobatória da origem dos créditos, como exigido em intimação. A consequência legal para esta conduta está claramente exposta na decisão recorrida:

Como relatoriado a impugnante durante o procedimento de ofício foi regularmente intimada (Termo de Intimação Fiscal nº 02) a comprovar com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a ORIGEM dos recebimentos dos valores correspondentes aos créditos e/ou depósitos realizados na sua conta corrente do BANCO ABN AMRO REAL S/A, que não foram contabilizados, conforme Quadro 01 em anexo ao referido termo.

Respondendo a intimação a impugnante não logrou comprovar a origem dos valores constantes do quadro anexo a citada intimação. Diante disso a fiscalização considerou por presunção legal, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96 que os valores não comprovados caracterizavam-se como receitas omitidas.

*A partir de 01/01/1997 – data esta a partir da qual a Lei nº 9.430 tornou-se eficaz --, a existência de depósitos não escriturados ou de origens não comprovadas tornou-se uma nova hipótese legal de **presunção** de omissão de receitas, que veio a se juntar ao elenco já existente; com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada, para satisfazer o onus probandi a seu cargo.*

A existência de depósitos bancários com origem não comprovada é, por si só, hipótese presuntiva de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário que, conforme verifica-se, não as apresentou.

A sistemática de lançamento com base em valores de depósitos bancários de origem não comprovada, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, já mereceu a apreciação do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – LANÇAMENTO COM BASE EM VALORES CONSTANTES DE EXTRATOS BANCÁRIOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 – Caracteriza como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação às quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações”.(Ac. 1º CC 104-18307, sessão de 19/09/2001)”

“IRPJ/... /DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta bancária, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (art. 42 da Lei 9.430/96)” (Ac. 1º CC 108-06889 – Sessão de 19/03/2002).

Após a edição da Lei nº 9.430/1996, a movimentação bancária mantida ao largo da escrituração contábil da empresa ou sem comprovação adequada, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário, assim, dispendo em seu art. 42:

"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;

*Trata-se, portanto, de uma presunção **legal** de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, não comprovados com documentação hábil e idônea, constituem receita omitida.*

*É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam **omissão** de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.*

Com relação ao arbitramento do lucro a pessoa jurídica impugnante havia sido excluída do SIMPLES (processo nº 11516.000041/2006-14) e não apresentou, mediante intimação os livros e documentos comprobatórios da escrituração, não restando outra alternativa para fiscalização que não fosse o arbitramento do lucro

nos termos do art. 530, inciso III do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, Decreto nº 3000/99, a seguir transcrito:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

.....

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527.

Já, com relação as alegações de que: “a maior parte dos valores se referem à antecipações de faturamento (antecipação de fluxos de caixa) que se realizaram e foram tributadas mais tarde nos períodos seguintes”, de se dizer que estas alegações não foram comprovadas nestes autos pela impugnante.

Destarte, entendo correto o arbitramento dos lucros com base nas receitas apuradas por meio dos depósitos bancários não comprovados, nos termo do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

A recorrente também contesta a retroatividade dos efeitos da exclusão, somente ocorrida em 06/03/2006, invocando o art. 146 do CTN e defendendo que *o regime jurídico tributário pretérito encontra-se coberto pela segurança jurídica, constituindo ato jurídico perfeito que não pode ser objeto de revisão e novo arbitramento por regime diferente.* Cita doutrina e transcreve jurisprudência judicial em favor de seu entendimento e complementa que *a situação da empresa não mudou desde sua adesão ao regime do SIMPLES, que fora acatada pelo fisco até a publicação do ADE nº 30.*

Conforme se verifica às fls 54/69, a contribuinte foi excluída do SIMPLES porque seria *resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica*, hipótese vedada no art. 9º, inciso XVII da Lei nº 9.317/96. Neste sentido, o Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 30, de 06/03/2006, firmou os efeitos da exclusão a partir de 01/01/2002, *conforme disposto no inciso II, parágrafo 1º do artigo 24 da Instrução Normativa nº 608, de 9 de janeiro de 2006.* A contribuinte manifestou sua inconformidade contra tal ato, mas sua defesa não foi apreciada em razão de mesma matéria ter sido veiculada em mandado de segurança.

Em consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, constata-se que a apelação contra a sentença que denegou a pretendida segurança, sob nº 2006.72.00.008735-7, também foi improvida. Nos termos do relatório do acórdão proferido naqueles autos, a contribuinte alegou *que o ato de exclusão se deu de modo ilegal, ferindo os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório*, mas como foi oportunizada à impetrante a impugnação do ato de exclusão, *garantindo-se o direito de defesa do contribuinte, direito este exercido pela impetrante*, firmou-se o entendimento de que não haveria *se falar em ofensa aos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório.* O prazo para recurso expirou em 25/02/2009 e os autos da ação judicial foram baixados à Vara de origem.

No âmbito administrativo também inexistente registro de que a contribuinte tenha oposto recurso voluntário contra a decisão que declarou a concomitância da matéria veiculada em manifestação de inconformidade com aquela discutida judicialmente.

Por sua vez, o inciso II do art. 15 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.732/98, estabelecia que, em tais circunstâncias, a exclusão somente operaria efeitos a

partir do mês subsequente àquele em que se proceder à exclusão, ainda que de ofício. Todavia, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 antecipou estes efeitos para o *mês subsequente ao que for incorrida a situação excludente*, e esta determinação foi mantida pela Lei nº 11.196/2005. Considerando que o fato de a pessoa jurídica ser *resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica* é circunstância que remonta à sua constituição, ou minimamente à sua opção pelo SIMPLES, a interpretação fazendária expressa no art. 24, §1º da Instrução Normativa SRF nº 608/2006, é no sentido de que a exclusão de pessoas jurídicas optantes pelo Simples até 27/07/2001, quando editada a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, opera efeitos somente a partir de 01/01/2002, quando a situação excludente tiver ocorrido até 31/12/2001 e a exclusão for efetuada a partir de 2002. E referido entendimento está sumulado nos mesmos termos neste Conselho:

Súmula CARF nº 56. No caso de contribuintes que fizeram a opção pelo SIMPLES Federal até 27 de julho de 2001, constatada uma das hipóteses de que tratam os incisos III a XIV, XVII e XVIII do art. 9º da Lei nº 9.317, de 1996, os efeitos da exclusão dar-se-ão a partir de 1º de janeiro de 2002, quando a situação excludente tiver ocorrido até 31 de dezembro de 2001 e a exclusão for efetuada a partir de 2002.

Correta, portanto, a sistemática de tributação aplicada em relação aos anos-calendário 2004 e 2005, ainda que a exclusão somente tenha sido promovida em meados de 2006.

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos principais exigidos.

Por fim, a recorrente pleiteia a redução da penalidade *na medida em que não há nenhum indício ou prova de dolo ou vontade da empresa em sonegar tributos*, apoiando-se a penalidade *em uma presunção, responsabilizando objetivamente o contribuinte*.

A acusação fiscal, neste ponto, está assim redigida:

2.1. MULTA QUALIFICADA

A fiscalizada omitiu receita conforme está provado neste termo.

Assim, a sua conduta denota o elemento subjetivo da prática dolosa de enganar o fisco, portanto enseja a aplicação da MULTA QUALIFICADA, conforme o artigo 44, inciso II e § 1º da Lei 9.430/96.

2.2. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

A fiscalizada omitiu as informações sobre a movimentação financeira, bem como não as registrou nos livros obrigatórios (caixa). Mesmo sendo excluída do SIMPLES não fez opção por outra forma de tributação.

Assim, é mister a representação fiscal para fins penais. Como consequência, foi protocolizado o processo administrativo fiscal Nº 11516.001733/2008-33, responsabilizando os proprietários, como segue:

[...]

Como se vê, a *prática dolosa de enganar o fisco* se revelaria, apenas, pela omissão de receitas provada na acusação fiscal. À míngua de outras considerações, significaria

dizer que toda omissão de receita evidenciaria dolo e justificaria a qualificação da penalidade, contrariamente ao que já consolidado na jurisprudência deste Conselho:

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.

A abordagem resumida dos fatos que ensejaram a representação fiscal para fins penais também não auxilia na caracterização do dolo. A omissão de *informações sobre a movimentação financeira*, e a falta de escrituração de *livros obrigatórios (caixa)* são ocorrências que, nos termos da lei, autorizam a presunção de omissão de receitas e o arbitramento dos lucros, e não são suficientes para qualificação da penalidade.

Se a constatação de que créditos tributários deixaram de ser declarados e recolhidos justificasse a imputação de multa qualificada, não subsistiria hipótese para aplicação da multa básica de 75%. A qualificação da penalidade exige o acréscimo de razões para caracterização da conduta da contribuinte como fraudulenta, ou seja, descrição de conduta, ou inferência a partir de indícios, que apontem no sentido da intenção de deixar de recolher os tributos devidos.

No presente caso, além das referências acima transcritas, a Fiscalização apenas aponta, com vistas a justificar a expedição de RMF, que a movimentação financeira da contribuinte seria significativamente superior às receitas declaradas. Por sua vez, em resposta a questionamentos acerca da origem dos depósitos bancários, a contribuinte reconheceu que a movimentação corresponderia a sua atividade, mas argumentou que se referiria a antecipação de faturamento posteriormente declarado. Referida justificativa não se presta como origem dos depósitos bancários, mas é suficiente para por em dúvida a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que incidiriam sobre as receitas auferidas. Cumpriria à Fiscalização, nestas circunstâncias, demonstrar esta intenção, e assim fundamentar faticamente a qualificação da penalidade.

Assim, deve ser afastada a qualificação da penalidade, subsistindo apenas a multa no percentual básico de 75%, razão pela qual deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste ponto.

Diante de todo o exposto, além de REJEITAR as preliminares de nulidade, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar a qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 11516.001346/2008-05
Acórdão n.º **1101-001.088**

S1-C1T1
Fl. 16

CÓPIA