



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.001432/2008-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.786 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2021
Recorrente TRANSPORTES PALHOCA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. LANÇAMENTO CONFECCIONADO FORA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (Súmula CARF nº 6)

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Uma vez formalizada a omissão de receita com base na presunção legal, resta ao contribuinte, na pretensão de descaracterizá-la, demonstrar especificadamente que o valor depositado não se sujeita à tributação ou não decorreu da empresa; ou, tendo dela decorrido, já passou pelo crivo da tributação.

OMISSÃO DE RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. APURAÇÃO EM PROCEDIMENTO DE CIRCULARIZAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Constatada em procedimento fiscal junto a terceiro, por meio de circularização, a existência de pagamentos em favor do interessado, cuja receita de prestação de serviços não foi declarada totalmente na DIPJ, correto o lançamento de ofício do imposto de renda incidente sobre as diferenças de receita.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

MULTA QUALIFICADA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, correspondente a fatos geradores trimestrais nos anos-calendários de 2004 e 2005, acrescido de multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

De acordo com o TVF (fls. 253/265 numeração do e-processo) o lançamento decorre da omissão de receita de prestação de serviço e omissão de receita em razão de depósitos bancários de origem não comprovada de contribuinte submetido ao Lucro Presumido. Foram lavrados também autos de infração à título de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Cientificada a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 323/361, na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

- a) Nulidade do Auto de Infração em virtude não ter obedecido um dos requisitos formais para sua lavratura, uma vez que foi confeccionado fora do endereço comercial da autuada;
- b) Foram lançados valores referentes à pagamentos realizados pela Ultragaz, os quais foram desconsiderados pelo Auditor fiscal por não ter conseguido identificar o pagamento na contabilidade da Ultragaz.
- c) Da análise dos extratos do Banco do Brasil e do Banco Bradesco resta inequívoca a realização de pagamento, lançamento a crédito da Ultragaz para a empresa impugnante, devidamente identificada nos extratos bancários, seja pelo nome e/ou CNPJ da empresa;
- d) Não prospera o argumento de que os valores foram desconsiderados, uma vez que não identificados na contabilidade da Ultragaz e não estando tais valores

contabilizados nos livros da empresa Impugnante, certo é que eles estão englobados nos valores já arrolados como aqueles omitidos na prestação de serviços para a Ultragaz, devendo ser excluídos da planilha de “apuração de receita bruta omitida com base na movimentação financeira sem comprovação a origem dos recursos.

- e) Os valores relativos a omissão de receita decorrente da prestação de serviços para Ultragaz não foram devidamente contabilizados nos Livros Caixa por não representarem, no período fiscalizado, auferimento de receitas para fins de tributação. Os mencionados valores, em sua grande maioria, referem-se a acertos de serviços realizados e devidamente contabilizados no passado;
- f) Por ser optante do lucro presumido, adota somente a escrituração do livro caixa e registro de inventário, no termos do art. 527, do RIR/99. Diante desse fato, não possui contabilidade o que tornou impossível a contabilização e escrituração das informações relativas aos acertos do passado e adiantamento de valores para futuras prestações de serviços.
- g) Em relação a omissão de receitas com base na movimentação financeira sem comprovação da origem dos recursos alega que muitos dos valores arrolados pelo auditor fiscal como lançamentos a créditos nas contas correntes em comprovação de origem a empréstimos obtidos junto à financeira e pessoas físicas, bem como venda de bens do ativo fixo;
- h) A norma do art. 528 do RIR/99 deve ser interpretada de forma restrita sendo necessário que a fiscalização comprove o nexo causal existente para fins de alegação de disponibilidade econômica da renda e proventos de qualquer natureza, não sendo possível a inversão do ônus da prova.
- i) A falta da comprovação da origem dos recursos não justifica a qualificação da multa, uma vez que não restou comprovado o evidente intuito de fraude.
- j) A multa qualificada ofende os princípios do não confisco e da proporcionalidade.

Em 04 de junho de 2010, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) deu parcial provimento à impugnação.. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO CONFECCIONADO FORA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE

Não há qualquer irregularidade na elaboração de auto de infração fora do estabelecimento do contribuinte, na medida em que o caput do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, associa à lavratura de tal expediente ao “local da verificação da falta”, que não apenas pode suceder-se nos domínios da pessoa jurídica fiscalizada (Acórdão nº 203-09.920, de 02/12/2004, 2º Conselho de Contribuintes)

ARGUIÇÃO 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.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – 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: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.

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

OMISSÃO DE RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. APURAÇÃO EM PROCEDIMENTO DE CIRCULARIZAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Constatada em procedimento fiscal junto à terceiro (maior cliente da autuada, por meio de circularização, a existência de centenas de pagamentos em favor do interessado, cuja receita de prestação de serviços não foi declarada totalmente na DIPJ, correto o lançamento de ofício do imposto de renda incidente sobre as diferenças de receita.

VALORES OMITIDOS. DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO.

Constatado que determinados valores foram tributados, tanto pela omissão material de receita, como por força de presunção legal, de se retificar o lançamento para evitar a duplicidade na tributação da receita omitida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE.

Constatado que na conduta da fiscalizada existem as condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

Cientificada (AR fls. 944), a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 945/981 no qual reitera as alegações já suscitadas quando da impugnação.

É o relatório

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1.1) PRELIMINARES – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR OBTENÇÃO DE PROVAS ILÍCITAS E ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Alega a recorrente que os dados bancários obtidos sem autorização judicial seriam ilícitos conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 389.808. Afirmar também que foi promovido de forma ilegal e irregular o lançamento por arbitramento. Cita decisões do CARF nesse sentido. E, por fim alega que os depósitos bancários realizados nas suas contas correntes bancárias referem-se a empréstimos bancários e, por esse motivo, não representam acréscimos patrimoniais.

Antes de passarmos à análise das nulidades apontadas pela Recorrente, é importante esclarecer os limites da nulidade no processo administrativo fiscal. Isso porque, é corriqueiro, no âmbito do CARF, que os contribuintes aleguem matérias que são questões relativas ao mérito da exigência constante do lançamento.

Provavelmente, tal confusão se dá em razão da utilização dos dispositivos legais e das normas de direito privado sobre o tema. Conforme observa SEABRA FAGUNDES, da classificação apresentada pela doutrina civilista, no âmbito do direito administrativo, deve se circunscrever ao *"uso das denominações ali adotadas"*, sendo que, mesmo quanto a esse aspecto, a utilização dessa terminologia poderá ser *"antes um fato de confusão de princípios do que de aproveitamento das experiências e sedimentações do direito privado"*. (FAGUNDES, Seabra - *O controle dos Atos Administrativos pelo poder Judiciário* - São Paulo, nº 53, jul-set. 1990, p. 14).

Com efeito, o cerne da distinção entre atos nulos e anuláveis na doutrina civilista, consiste na natureza coletiva ou individual do comando violado, uma vez que nulos são os atos que vulneram preceitos de ordem pública e anuláveis aqueles que violam preceitos que visam proteger interesses particulares. Fica claro, portanto, que tal distinção não pode ser reproduzida para o direito administrativo ou tributário onde o agir é sempre informado pelo interesse público.

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade". (BASTOS, Celso Ribeiro - *Curso de direito administrativo*, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terão como eventual consequência a improcedência do lançamento e não sua nulidade.

Coerente com as premissas acima expostas são as disposições legais do Decreto nº 70.325/72 sobre a nulidade dos atos administrativos abaixo transcritas.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

O exame dos dispositivos supra mostra que só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente ou no caso dos despachos e decisões, se ocorrer o cerceamento do direito de defesa. Feitas essas observações iniciais, passo a análise das nulidades apontadas pela Recorrente.

É bem verdade que a utilização de provas ilícitas contaminam todo procedimento. No entanto, ao contrário do afirmado pela Recorrente, o plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 601.314/SP, submetido à sistemática da repercussão geral prevista no art. 543-B do CPC/73, concluiu pela constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/00. A mencionada decisão recebeu a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que

evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código

Tributário Nacional.

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.**

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.**

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (grifamos)

Improcedente, portanto, a alegação de ilicitude das provas obtidas por ofensa ao sigilo bancário.

Ao alegar a improcedência do lançamento por arbitramento a Recorrente confunde lançamento por arbitramento com a presunção de omissão de receitas instituída pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Com efeito, a simples leitura da motivação legal descrita no Auto de Infração demonstra que a fiscalização efetuou o lançamento tomando por base o lucro presumido. Confira-se:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 42 da Lei nº 9.430/96 c/c arts. 518 e 528 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Improcedente, portanto, a referida alegação.

Finalmente, a alegação de que os depósitos bancários realizados nas suas contas correntes bancárias referem-se à empréstimos bancários e, por esse motivo, não representam acréscimos patrimoniais não está amparada por qualquer elemento de prova. Conforme disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 o ônus da comprovação da origem dos recursos é do sujeito passivo.

Art. 42. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento **mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa 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 do imposto 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 os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica. (grifamos)

Como destaca Ricardo Mariz de Oliveira¹, as razões que justificam a aceitação do uso de presunções relativas no direito tributário são as seguintes:

- a ocorrência do fato gerador é constatada a partir de fatos conhecidos e comprovadamente existentes;
- há correlação lógica entre o fato conhecido (índices de produção, consumo de materiais, sinais exteriores de riqueza, acréscimos patrimoniais, saldo credor de caixa) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (fato gerador);
- o método de interpretação e aplicação da lei a partir da presunção é previsto e autorizado por lei, e não decorre apenas de suposição do agente lançador;
- a presunção não é absoluta, admitindo prova em contrário pelo contribuinte, característica implícita em todas as citadas hipóteses legais, quando não expressa;
- trata-se de mero meio de prova, com inversão do ônus da prova da inexistência do gerador, pela comprovação de outros fatos, também desconhecidos, mas hábeis a excluir a incidência tributária. (grifamos)

A exigência fiscal em exame decorre de expressa previsão legal, pela qual existe uma presunção em favor do Fisco, que fica dispensado de provar o fato que originou a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte elidir a imputação, comprovando a origem dos recursos.

Conforme previsão do art. 42 da Lei nº 9.430/96, é necessário comprovar, individualizadamente, a origem dos recursos, identificando-os como decorrentes de renda já oferecida à tributação ou como rendimentos isentos/não tributáveis. Trata-se, portanto, de ônus exclusivo do contribuinte, a quem cabe comprovar, de maneira inequívoca, a origem dos valores que transitaram por sua conta bancária, não sendo bastantes alegações e indícios de prova.

Ademais, a legitimidade da inversão do ônus da prova, no caso em questão, é matéria que já se encontra sumulada pela jurisprudência do CARF, conforme se constata pela Súmula nº 26 abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 26: 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

Em face do exposto, rejeito as preliminares

2) MÉRITO

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de - Presunções no Direito Tributário. In Martins Ives Gandra da Silva (coord.). Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1984. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9) p. 299-300

Quanto ao mérito, a Recorrente se limita a reiterar a alegação de inconstitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

Em primeiro lugar, é importante destacar que ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não é dada a possibilidade de se manifestar sobre matéria de índole constitucional. Tal impossibilidade encontra-se pacificada no âmbito deste Conselho conforme se verifica pela Súmula CARF nº 2 abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

De todo modo, ainda que fosse possível a este conselho se manifestar sobre alegações de ofensa ao princípio da irretroatividade e da garantia do sigilo bancário, tais alegações não procedem, conforme já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 601.314/SP, submetido à sistemática da repercussão geral prevista no art. 543-B do CPC/73, acima reproduzido.

3) CONCLUSÃO

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio