



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.001484/2009-67  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-005.079 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de outubro de 2020  
**Recorrente** BOING ADMINISTRADORA DE BENS LTDA EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)**

Ano-calendário: 2005, 2006

SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO INDEPENDENTE DE JULGAMENTO DO FATO OU OUTRO ATO PRATICADO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

A prática reiterada de infração, prevista no art. 14, V da Lei 9.317/96, independe de ato administrativo, incluído o trânsito em julgado de processo administrativo, para sua caracterização.

LAVRATURA DE ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO (ADE). EXCLUSÃO DO SIMPLES. POSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. LAVRATURA DE ATO DE INFRAÇÃO. POSSIBILIDADE.

De acordo com a Súmula nº 77 do CARF: A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

ALEGADA ANTINOMIA E CONSEQUENTE REVOGAÇÃO TÁCITA ENTRE ART. 42 DA LEI 9.317/96 E ART. 5, § 4º DA LC 105/01. INOCORRÊNCIA. OBJETOS DIFERENTES.

Não há antinomia entre o art. 42 da Lei 9.317/96 e o art. 5, § 4º da LC 105/01. Não há também nem revogação tácita. Isto porque tais artigos tratam de objetos diferentes.

LANÇAMENTOS COM BASE NA OMISSÃO DE RECEITAS. POSSIBILIDADE.

De acordo com o art. 42 da Lei 9.430/96, no caso do contribuinte não comprovar a origem dos recursos creditados em sua(s) conta(s), depois de identificados pelo fisco, caracterizam-se tais recursos como omissão de receita ou de rendimento.

ALEGAÇÃO DE CONFISCO. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE VEDADA NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ART. 26-A DO DEC. 70.235/72. SÚMULA Nº 2 DO CARF.

A análise de constitucionalidade das leis é veda no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, por força do art. 26-A do Dec. 70.235/72 e da Súmula n.º 2 do CARF.

MULTA QUALIFICADA. ART. 44, § 1º DA LEI 9.430/96. ARTS. 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502/64.

Comprovado o dolo e a simulação, com o objetivo de evadir tributos, correta a qualificação da multa nos termos da legislação vigente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **i) por unanimidade de votos**, negar provimento ao recurso voluntário para, **i.i)** manter os lançamentos referentes às infrações imputadas pela Fiscalização; **i.ii)** manter a exclusão da recorrente do regime do SIMPLES FEDERAL (Lei n.º 9.317/1996); **ii) por maioria de votos**, negar provimento ao recurso voluntário e manter a qualificação da multa de ofício em 150%, vencido o Relator que afastava a exasperação e a reduzia a 75%. Designada para redigir o voto vencedor neste tópico, em que vencido o Relator, a Conselheira Paula Santos de Abreu.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart - Relator

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu - Redatora designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo, Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **948-980** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão da DRJ/FNS (fls. **893-912**), por meio do qual o referido órgão julgou improcedente a Impugnação (fls. **265-282** e docs. anexos) da Contribuinte, de forma a manter a exclusão da Impugnante do Simples Federal, bem como em manter o lançamento.

### I. Autos de Infração (AI), DRJ e Recurso Voluntário

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o relatório da Resolução de fls. 1.008-1.021, da 2ª Turma Ordinária (TO) da 2ª Câmara desta Primeira Seção de Julgamento.

Boing Esquadrias Ltda. EPP (CNPJ 03.495.101/000179) teve contra si iniciada procedimento fiscal visando apuração de irregularidades. De referido procedimento, iniciou-se representação fiscal para fins de exclusão do Simples (fls. 01, 1v), que culminou na expedição do Ato Declaratório Executivo DRF/FNS n.º 68, de 15 de julho de 2009, que determinou a exclusão da empresa do SIMPLES, por incorrer em prática reiterada de infração à legislação tributária (“falta de contabilização de movimentação financeiras bancárias, inclusive falta habitual de contabilização de venda de imóveis”), incidindo em hipótese de exclusão de ofício do SIMPLES, com base no artigo 14, V, da Lei 9317/96.

Ainda em decorrência do procedimento fiscal, foram lavrados os seguintes Autos de Infração:

IRPJ (fls. 159/167) – R\$ 181.975,69

PIS/ PASEP (fls. 167v/172v) R\$ 43.273,33

COFINS (fls. 173/177v) R\$ 199.723,52

CSLL (fls. 178/185) – R\$ 103.278,14

Em relação ao IRPJ, as importâncias foram acrescidas de multa de ofício de 150% ou 75% e juros de mora, devidos desde a época do pagamento, referentes a fatos geradores trimestrais ocorridos nos anos calendário de 2005 e 2006, com apuração pelo lucro arbitrado. Aos demais tributos, por serem reflexos ao IRPJ, foi dado o mesmo tratamento, no que fosse cabível.

Transcrevo trecho do relatório do acórdão recorrido sobre o enquadramento legal da questão:

*“Em consulta à “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)”, do lançamento do IRPJ, às folhas 165, tem-se que a autuação decorre de arbitramento de lucro, nos termos do art.530, II do RIR/99, tendo como base de cálculo do lucro arbitrado, a receita bruta conhecida e, dentre estas, foi caracterizada como omissão de receita, os valores dos depósitos bancários de origem não justificada, com base no art.42 da Lei n.º 9.430/96 (fl.166).*

Consta na Descrição dos Fatos (fl.165), no Auto de Infração:

*Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas abaixo enumeradas:*

*A contribuinte não contabiliza a conta bancos, embora tenha movimentado milhões de reais em contas correntes nos Bancos Real, Bradesco, Mercantil e Sudameris, conforme extratos de movimentação financeira anexados no Anexo I; A contribuinte reiteradamente deixou de registrar sua movimentação financeira, que permaneceu oculta até mesmo de sua conta “caixa”; 3 A contribuinte reiteradamente deixou de contabilizar a venda de apartamentos e/ou imóveis recebidos de seus clientes em permuta por mercadoria/produtos.*

*Art.530, inciso II, do RIR/99.”*

Irresignada, apresentou Defesa Administrativa Conjunta (fls. 190/207), em relação ao Ato Declaratório Executivo e ao Auto de Infração.

Inicialmente, aponta a estranheza de sua exclusão do Sistema SIMPLES ter se baseado em prática reiterada de infração tributária, eis que é a primeira vez que teria sido constatado ato supostamente em desacordo com a legislação.

Aponta que reiterar é renovar, fazer pela segunda vez e como no direito penal, é necessário o trânsito em julgado de uma decisão para se falar em reincidir ou reiterar, devendo ser afastado o argumento do fisco, sendo incoerente sua exclusão com base no inciso V, artigo 14 da Lei nº 9317/96.

Ainda, indica ser necessário que tendo a aludida infração ocorrida em 2005, somente em 2006, após regular processo, é que poderia se dar sua exclusão do Simples, se houvesse ocorrido novo ato que justificasse a exclusão.

Aduz que o auto de infração lavrado, impõe que a contribuinte se defenda de lançamento com discussão administrativa pendente de decisão. Aponta que a Portaria SRF nº 6129/2005 (que legaliza a emissão de ADE em conjunto com Auto de Infração), não possui força de lei, não podendo ditar regras contrárias ao disposto na Lei nº 9317/96, especialmente em seu artigo 15, §3º e artigo 16, pelo que entende que somente após os efeitos da exclusão haveria a imputação da tributação aplicável, indagando, que, na hipótese de apresentar defesa em relação ao ato de exclusão, se os efeitos deste estariam suspensos, como reza o artigo 151, III do CTN.

Quanto aos lançamentos com base em extratos bancários, aponta que a movimentação financeira não pode ser justificativa para a configuração de receita, sendo mero subsídio para tal ato, já que em seu entender, nem todo o valor que entra em conta pode ser considerado como receita do titular desta, citando doutrina de Maria Rita Ferragut.

Assim, entende como ilegítima a utilização da disponibilidade econômica como indicativo de omissão de receitas e de impostos devidos, aduzindo que aqueles são meros indícios de riqueza, sendo necessária prova que relacione os depósitos a elementos concretos, não bastando meras suposições como ocorrera, que tornam nula e ineficaz a cobrança pretendida.

Traz jurisprudência que entende aplicável, indicando que as presunções legais não podem resultar de iniciativa do ente fiscal, entendendo que a edição da Lei nº 9430/96 não afastou tal situação e que entender em sentido contrário seria dar ao fisco poderes ilimitados, imputando-se por consequência à contribuinte a prova negativa da situação.

Prossegue, informando que em relação aos depósitos realizados em conta corrente, parte destes eram relativos a adiantamentos realizados decorrentes das especificidades de seu negócio, o que acaba por gerar descompasso, dentro de um mesmo ano entre a emissão de notas fiscais e a movimentação financeira.

Aponta que, em muitos casos, as construtoras que buscam seus serviços destacam um imóvel da própria construção como pagamento das mercadorias. Indica que tais imóveis sequer passam pela contribuinte, que somente busca compradores para eles que são levados a construtora, para que esta realize o negócio, não tomando parte em tal ajuste.

Indica que, em atendimento aos termos de intimação, trouxe livros de saída referente aos anos de 2005 a 2008 e contratos firmados nos anos fiscalizados e que os valores pactuados entre si e as construtoras foram integralmente submetidos à tributação.

Entende que houve alegações infundadas por parte da fiscalização, que mesmo ciente da forma de operar da empresa (por meio de visitas do contador e esclarecimentos pessoais prestados ao fiscal responsável), manteve a autuação. Indica que, em momento algum, afirmou que os depósitos eram efetuados pelas construtoras e que o agente fiscal interpretou erros de escrituração e ausência de lançamentos como omissão de receitas, tributando todos os valores de forma arbitrada.

Alega que a multa imposta, no patamar de 150% é excessiva e que não pode ser utilizada como técnica de arrecadação, como se tributo fosse e que tal agir pode levar a multas confiscatórias, em ofensa ao artigo 150, IV da CF, trazendo doutrina de Paulo César Bária de Castilho e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Discute aspectos de legitimidade de multa em patamar tão elevado, eis que a penalidade deve ter paralelismo com a capacidade contributiva, e que, no caso concreto, como não houve omissão de receitas, a multa de 150% para sua imposição necessita do intuito de dolo ou fraude, o que não se presume e não fora comprovado. Cita decisão do Conselho de Contribuintes sobre o tema, pugnano por fim pela redução da multa para 75%.

Ao julgar o feito, a 3ª Turma da DRJ/FNS no Acórdão n. 0728.674 (fls.359/368), houve por bem não aceitar os argumentos trazidos na impugnação, mantendo o crédito tributário.

Analisando como questão preliminar o ato de exclusão do Simples, sob o aspecto formal, informa de início, que a existência de tal ato de exclusão e dos atos de infração lavrados por consequência, é procedimento legal, não trazendo prejuízo à defesa da impugnante.

Ao protestar a contribuinte o julgamento prévio da exclusão do Simples em relação à exigência tributária, informa que embora não haja previsão de atribuir efeitos suspensivos ao ADE que possua manifestação de inconformidade pendente de julgamento, esta seria a lógica, mas que ante o julgamento simultâneo das duas situações, conforme informações da Portaria nº 6.129 de 2 de dezembro de 2006 (revogada pela Portaria nº 666 de 24 de abril de 2008, com manutenção do artigo citado), artigo 1º, não havendo neste ponto infração ao artigo 15 da Lei nº 9317/1996, já que garantido o direito ao contraditório e ampla defesa, consubstanciado também pela apresentação da impugnação e pelo julgamento desta.

Aponta que foram demonstradas as irregularidades tributárias geradoras do lançamento de ofício e da exclusão do Simples, sendo que estas estão minuciosamente descritas no Termo de Verificação Fiscal IRPJ (fls. 142/158), especificadas em item de número 7, denominado “Da exclusão do Simples e do Arbitramento do Lucro”, tendo sido entregue cópia à contribuinte, com sua ciência, conforme fl. 158.

Prossegue, informando que a fiscalização ao entender que as infrações encontradas eram suficientes à exclusão do sistema, apresentou a Representação Fiscal para exclusão do Simples, com o consequente Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 68 de 15.07.2009, fundamentado no artigo 14, V, da Lei nº 9317/96, nitidamente descrito pelo “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 142 a 158).

Disto, decorre que, diferentemente do alegado, as causas de exclusão do Simples foram devidamente apontadas e que a expedição do Ato de Exclusão e a Lavratura dos Autos de Infração terem sido experimentados na mesma data ou momento não trouxe qualquer prejuízo à contribuinte, mormente ao seu direito de defesa, que inclusive exercita por meio da impugnação sob julgamento.

Indica que diferentemente do alegado, que os efeitos do ADE relacionam-se ao inciso V do artigo 196 do RIR/99 e não ao inciso IV (consubstanciado em excesso de receita em relação ao limite para permanência no Simples), motivo pelo qual aludidos efeitos são imediatos, iniciando-se no momento em que teria ocorrido a infração.

Por fim, aponta a inexistência de vícios formais no ato de exclusão ou nos autos de infração, sendo que aquele fora assinado pelo Delegado Adjunto da Receita Federal em Florianópolis, devidamente motivado e com respeito ao contraditório e a ampla defesa, pelo que se rejeita a preliminar alegada.

Analisando o ato de exclusão do Simples, aponta que sua motivação foi a prática reiterada de infração à legislação tributária. Tais práticas consistiam essencialmente em existência de movimentação financeira não contabilizada ou escriturada em Livro Caixa e incompatível com a receita declarada (conforme informações constantes do Termo Fiscal, fl.154, verso). Aponta que a definição de tal ato não possui normatização, ante a diversidade de situações que podem levar à prática de infrações à legislação tributária, entendendo o julgador que não há necessidade de mais de uma autuação referente ao mesmo tipo de infração para que se evidencie a “prática reiterada de infração à legislação tributária”. Indica que “se uma mesma infração é perpetrada no tempo, como

no presente caso por 24 (vinte e quatro) meses, fica caracterizada a prática reiterada desta infração e, contrariamente ao alegado, é causa de exclusão do sistema SIMPLES, conforme consta no art. 14 da Lei 9317/96, consolidado no inciso V do art. 195 do RIR/99...”

Ante tais justificativas, decide por indeferir o pleito do contribuinte, ratificando a exclusão do Simples.

Partindo para a análise dos autos de infração, diz que a impugnação da contribuinte busca descaracterizar a tributação com base nos depósitos bancários, trazendo, entre outras alegações, que seria dever do fisco estabelecer o nexo de causa entre os depósitos bancários e o acréscimo de patrimônio, pugnando pela nulidade do feito ante a Súmula nº 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos.

Destaca que não possuem amparo as alegações, informando que a Súmula invocada fora cancelada ante a edição das Leis nº 7713/88 e 8021/90, estando definitivamente afastada quando da promulgação da Lei nº 9430/96, não se aplicando aos casos aqui discutidos.

Aponta que “com o advento da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, art. 6º, a fiscalização ficou livre para constituir crédito tributário com base nos extratos bancários, pois, em se tratando de lei posterior, o referido dispositivo tem efeitos derogatórios ao Decreto-lei n.º 2.471 de 1988.” Traz julgado do Primeiro Conselho de Contribuintes sobre o tema.

Aponta que a edição da Lei nº 9430/96 traz outra realidade, a ser considerada a partir de 1º.01.1997 (data de entrada em vigor da legislação), quando a existência de depósitos não escriturados ou com origem não comprovado trouxe nova hipótese de presunção de omissão de receitas, reduzindo o ônus probatório imputado ao fisco, que na atualidade depende apenas de demonstração da existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada, classificando-se como presunção legal, passível de prova em sentido contrário a ser trazida pela contribuinte.

Tendo em vista tais considerações, informa que a contribuinte não afastou a presunção legal de omissão de receitas, destacando que mesmo às empresas optantes do Simples as presunções (inclusive a de omissão de receitas prevista no artigo 42 da Lei nº 9430/96) aqui discutidas podem ser aplicadas, desde que apuradas com base nos livros e documentos a que estejam obrigadas aquelas pessoas jurídicas (artigo 18 da Lei nº 9317/96).

Acresce ainda que o artigo 42 mencionado não distingue entre depósitos bancários (créditos) contabilizados ou não, vez que se estes estão inseridos na escrita contábil, nada impede a tributação com base no citado dispositivo. Ainda, aponta que o simples fato da existência de tais depósitos dão conta da presunção de omissão de receitas, do que, como o dito, não afastou a contribuinte.

Informa que ao fisco é imputado a prova do fato constitutivo do seu direito, o que ocorreu, conforme Termo de Intimação 01/2008 (fl. 10), que continha o documento “Depósitos Bancários a Comprovar” (fl. 11/32), que intimava o contribuinte a comprovar, por via de documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados em suas contas de depósito ou de investimento mantidas junto às instituições financeiras ali indicadas.

Com a intimação, fora solicitado pela contribuinte prorrogações de prazos, deferidas, sendo apresentados “alguns contratos e Livro de Saídas, e informado (fl.35) que em seus contratos com as construtoras, estas adiantavam recursos por conta de entrega futura de seus produtos (esquadrias), o que gerava um “[...] descompasso, dentro do mesmo ano, entre a emissão das notas fiscais a movimentação financeira,” informando por fim que “há de se mencionar que em razão da forma de atuação da empresa, torna-se inviável a apresentação da medida requerida”.

Durante o procedimento fiscal e com base na documentação trazida pela impugnante, o fisco intimou a contribuinte por várias vezes a se manifestar, não trouxe qualquer prova que afastasse a omissão de receitas imputada, comprovando a origem destes.

Indica que, embora isto fosse suficiente para a tributação lastreada no artigo 42, foi buscar maiores indícios, especialmente ao diligenciar junto às construtoras que recebiam a prestação de serviços por parte da contribuinte, especialmente ante o recebimento de imóveis destas como parte de pagamento. Quanto a isso, nada provou a contribuinte, e nem afastou o entendimento do fisco de que referidos imóveis eram revendidos a terceiros, gerando portanto, receita, e não representativos de meros adiantamentos, motivo pelo qual mantém o lançamento impugnado.

Analisando a questão da multa qualificada, informa inicialmente que a contribuinte não tinha os registros competentes para a manutenção no Simples, consignando que os Livros Diário e Razão não continham a escrituração da movimentação financeira.

Aponta que, para os lançamentos de ofício, a regra é aplicação de multa de ofício de 75% e que na hipótese de multa qualificada, é necessário a comprovação das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, quais sejam, sonegação, fraude ou conluio, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9430/1996. Salienta que, nas três hipóteses, é necessária a caracterização do dolo, contido no artigo 18, I, do Código Penal.

*Assim, “no caso concreto que aqui se tem, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado a omissão de receitas provenientes de depósitos bancários sem origem justificada, não registrados e sem qualquer documentação correspondente. Isto, por dois anos consecutivos ou 24 meses, se considerados que os fatos geradores de seu (então) regime de tributação eram mensais, o que fica caracterizada a prática reiterada de infração à legislação tributária.”*

Atenta para o fato de que, em virtude do SIMPLES, bastava que a contribuinte mantivesse a escrituração do Livro Caixa, conforme o artigo 190 do RIR/99, esclarecendo que a multa qualificada no patamar de 150% por mera recusa ou dificuldade em apresentar os esclarecimentos em relação a todos os créditos especificados na intimação, mas sim por não compactuar com a conduta de empresa que não registrava sua movimentação financeira na contabilidade, justificando suas errôneas ações por ser tributada pelo SIMPLES.

Entende que o fato da contribuinte ter deixado de registrar por 24 meses (nos anos de 2005 e 2006) sua movimentação financeira, com a existência de créditos bancários em valores superiores à receita declarada, somados ao fato de que sua manutenção no SIMPLES dependia do montante de seu faturamento, entende caracterizada a conduta dolosa. Ainda, que ante a reiteração da conduta e do grande valor envolvido, conclui que a empresa buscou manter ao largo da tributação o montante real dos ganhos, ali representados por créditos bancários não escriturados e de origem não explicada, o que é suficiente para a aplicação da multa qualificada.

Rebate as alegações de que a multa imposta teria contornos confiscatórios, informando que a Constituição Federal veda a utilização de tributo com efeito de confisco, mas que não há um patamar pré definido que indique se o tributo possui ou não este efeito, e que este princípio, dirige-se ao legislador (ao criar as leis) e em um segundo momento, ao Poder Judiciário, ao exercer o controle destas leis, sendo que não há como imputar à administração tributária esta observância, eis que esta está vinculada ao princípio da legalidade, não podendo efetuar juízo de valor sobre o lançamento, não cabendo a ela a análise sobre a matéria.

Da mesma forma, indica que é privativamente do Poder Judiciário a análise da legalidade ou constitucionalidade de comando legal, afastando a alegação.

Em relação aos lançamentos decorrentes de contribuição ao PIS, COFINS e CSLL, por serem reflexos ao IRPJ, indica que a decisão proferida no auto de infração do IRPJ, faz coisa julgada em relação aos decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa.

Decide, por fim, pela legitimidade do ato de exclusão do Simples, decidindo pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário.

A contribuinte foi intimada da decisão em 15.05.2012 e apresentou Recurso Voluntário em 5.06.12, cujas razões são indicadas em apertada síntese.

Reitera o trazido em sua impugnação no que tange a sua irrisignação com a exclusão do sistema SIMPLES lastreada por prática reiterada de infração à legislação tributária, eis que é a primeira vez que teria praticado a infração imputada de omissão de receitas. Nisto, aponta que os anos de 2005 e 2006 foram objeto de um único auto de infração, não havendo de se falar em reiteração, que dependeria de “...um novo auto de infração com base na mesma fundamentação legal do anterior.”

Do mesmo modo, reitera a alegação de erro na capitulação legal do Ato Declaratório Executivo n.º 68, também reiterando que não poderia ser lavrado auto de infração decorrente de lançamento com base em discussão administrativa.

Aponta que a Portaria SRF n.º 6129/2005 que possibilita a lavratura de auto de infração concomitante ao ADE, não possui força de lei, não podendo afastar previsão contida nos artigos 15§3º e 16 da Lei n.ºm9317/96, que determinam o contraditório e a ampla defesa, e que a atuação do fisco, neste ponto, afronta o ordenamento jurídico brasileiro.

Indica que, como reconheceu a decisão recorrida, não há definição ou entendimento do que seria a aludida “prática reiterada de infração à legislação tributária” que não fora objeto de normatização. Entende que a infração só existe quando há sua formalização e apuradas as suas circunstâncias, com a conseqüente lavratura do Auto de Infração.

Aduz que, na hipótese de omissão de receitas, cuidar-se-ia de uma infração continuada, ante a pluralidade de omissões infringindo a mesma legislação tributária, o que, em seu entender, é diferente da prática reiterada de infração à legislação tributária. Neste ponto, repisa que não há infração anterior de “infração à legislação tributária” contra a recorrente, que justifique a imputação de prática reiterada.

Pugna pela revogação tácita do artigo 42 da Lei n.º 9430/96, ante antinomia jurídica com o §4º do artigo 5º da Lei Complementar n.º105/2001. Indica que o aludido artigo 5º autoriza a quebra de sigilo bancário do sujeito passivo quando houver “*indícios de omissão de receitas, movimentação financeira expressiva, e não apresentação dos extratos bancários solicitados*”, autorizando ainda o mencionado dispositivo ao fisco requisitar informações e documentos que necessitar junto às instituições financeiras, com o fim de realizar fiscalização ou auditoria.

Esclarece que a novel legislação, em caso de indícios de omissão de renda, está o fisco autorizado a administrativamente afastar o sigilo bancário da contribuinte. Neste passo, explica tal acesso permite a tributação da real e efetiva omissão, afastando a presunção legal prevista no artigo 42 da Lei n.º 9430/96.

Ante a clara antinomia entre os dispositivos mencionados, entende que ocorreu a revogação tácita do artigo 42 da Lei n.º 9430/96.

Considerada tal premissa de revogação tácita, invoca a ilegalidade e ilegitimidade do auto de infração, por entender que não há mais a presunção legal relativa de omissão de receitas, necessitando de prova da existência de renda ou acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados, ficando a cargo do Fisco a requisição dos documentos necessários para o amparo às suas alegações.

Destaca que, como no caso concreto o auto de infração fora baseado exclusivamente no artigo 42 da Lei n.º 9430/96, patente é a ilegalidade do ato fiscal.

Na alegação de ilegitimidade do auto, aduz existir flagrante violação ao princípio da proporcionalidade, relacionando a legitimidade com as escolhas valorativas dos agentes fiscais. Cita voto do Ministro do STF Gilmar Ferreira Mendes, escrito com base em doutrina de Pieroth e Schlink. Disto, entende a contribuinte que “...*não basta o legislador definir um campo dentro do qual o agente pode exercer sua discricionariedade, mas também é necessário estabelecer critérios para avaliação da própria decisão discricionária. Estes métodos avaliativos devem então passar pelos critérios dos subprincípios da proporcionalidade. O subprincípio da adequação estabelece a exigência da conformidade ou adequação entre meios e fins, segundo o qual o ato deve ser apropriado para a realização das finalidades a ele subjacentes*”.

Destas conclusões, destaca que o fato de o agente fiscal buscar a tributação com base unicamente nos depósitos bancários, por presunção de omissão de renda tributável, não pode levar a existência de fato gerador do imposto de renda, sendo necessária a presença de outros elementos que amparem aludida presunção.

Em atenção ao subprincípio da necessidade, indica que a escolha do meio deve ser feita levando em conta a menor limitação possível dos direitos constitucionais garantidos à recorrente e que, portanto, inclusive ao considerar a vinculação da ação da autoridade administrativa, era de responsabilidade do fisco, por sua conta, a verificação das contas bancárias da recorrente, verificando-se nos autos que não houve o emprego de todos os meios antes do arbitramento do imposto de renda.

Analisando a questão da proporcionalidade, aponta que o ônus da prova fora integralmente da contribuinte, parte mais fraca da relação de tributação. Informa que atuou com evidente boa fé, contribuindo com o procedimento fiscal com tudo que estava ao seu alcance, motivo pelo qual entende também haver ofensa ao princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e da segurança jurídica.

Acresce a alegação da presunção de legitimidade não é óbice ao reconhecimento da falta de proporcionalidade, que também vincula a administração, conforme artigo 2º da Lei nº 9784, trazendo doutrina de James Martin sobre o tema.

Entende que, havendo mais de uma maneira de apurar o montante devido, deveria a RFB fazê-lo para apurar a quantia realmente devida, e que, no caso dos depósitos, estes não podem ser considerados renda desacompanhados dos demais elementos configuradores do termo, como por exemplo, os sinais externos de riqueza.

Quanto ao lançamento com base exclusivamente em movimentação financeira, repisa a necessidade de sinais externos de acréscimo patrimonial. Indica que o processo administrativo fiscal é regido com base no Princípio da Verdade Real, que exigiria que, para que se proceda ao lançamento, deve-se experimentar a existência do fato abstratamente previsto na regra matriz de incidência, sob pena de tributação sem amparo legal.

No caso concreto, ante a desconformidade do lançamento com a situação real, é dever da autoridade revisá-lo para sua adequação. Disto, ante a comprovação adequada pela recorrente de suas alegações, é seu direito a aludida revisão do lançamento, excluindo-se do montante os valores já comprovados (pois estes não seriam omissão de receitas).

Demais disso, sem apontar outros indícios de que houve a aludida omissão (como sinais externos de acréscimo patrimonial), corre-se o risco de atingir o que não é renda nem receita, alargando a autorização dada pelo legislador. Cita Alfredo Augusto Becker, trazendo também jurisprudência administrativa e do STF.

Informa que os depósitos representariam apenas “marco inicial de investigação, pois subjacentes a tais valores podem ter origens bem diversas e até mesmo já ter sido tributados”, e assim, “se os depósitos representam o marco inicial da investigação, eles não podem ser eleitos a fato indiciário na construção da aludida presunção legal, vale dizer, esses depósitos não podem evidenciar uma presunção legal, posto que, além da ausência de correlação natural exigida na instituição deste artifício legal, tal providência implicaria na transferência integral do encargo probatório ao contribuinte”, conforme o indicado pelo Min. Carlos Velloso em aresto transcrito no recurso.

Assim, para a ocorrência da hipótese de incidência, deve haver correlação entre a base de cálculo do tributo e o fato econômico da existência da receita, “*investigar o número e a natureza dos elementos adjetivos que entram na composição da hipótese impositiva procurando as coordenadas de tempo e lugar que a regra jurídica preestabeleceu, condicionando, no tempo e no espaço, o acontecimento daqueles fatos que realizam o núcleo e os elementos adjetivos de hipótese de incidência.*”

Disto, entende que carece de legitimidade o auto lavrado e ante a inexistência do aumento de bens e direitos incompatíveis com os valores contidos em declaração de

rendimentos, a exigência do imposto com base em movimentação financeira e em extratos bancários, por mera presunção legal é totalmente incoerente.

Em relação aos depósitos realizados em conta corrente, reitera os termos trazidos em sua impugnação, e que aqui sintetizamos, para tentar explicar a dinâmica das operações da recorrente.

Indica que, por atuar no ramo de esquadrias, presta muitos serviços para construtoras, com as quais firma contratos com entregas de acordo com o estágio da obra, só aí emitindo notas fiscais. Na maioria das vezes, os contratos são assinados e o pagamento ocorre antes da remessa do produto, com um “descompasso” entre o pagamento e a emissão das notas fiscais.

Ainda, aponta que há situações em que construtoras “*acabam dando uma fração ideal de um imóvel da própria construção como forma de pagamento*”. Em virtude destes contratos serem firmados no início das obras, estes imóveis não vão para a posse da recorrente, que somente encontra compradores para tais bens, e os leva diretamente às construtoras, estas sim responsáveis pela venda do imóvel. Destaca que o valor pago pelos adquirentes pelo imóvel é diretamente pago ao contribuinte/recorrente como forma de pagamento pelas mercadorias entregues e empregadas na obra.

Desta feita, os contratos de compra e venda dos imóveis seriam feitos diretamente pela Construtora e os adquirentes, não havendo participação da contribuinte em relação jurídica contratual.

Considerados tais fatos, ante a intimação para comprovação de origem dos depósitos bancários, a recorrente não pode atender integralmente os pedidos do fisco, eis que inviável ante sua forma de atuação, mas que levou a autoridade livros de saída referentes aos anos de 2005 a 2008 e contratos firmados no período. No mais, destaca que os valores referentes ao fornecimento de mercadorias foram integralmente submetidos à tributação, entendendo que os valores recebidos em sua conta corrente dizem respeito a adiantamentos referentes aos contratos já apresentados ao fisco.

Informa que o fisco trouxe alegações infundadas sobre sua atuação, destacando que colaborou de maneira efetiva no turno do procedimento fiscal. Destaca que seu contador compareceu ao órgão público, dando esclarecimentos e buscando informações sobre a melhor forma de proceder. Nisto, inclusive, indica que por orientação da Receita, passou a utilizar o livro Diário e Razão ao invés de somente o livro Caixa.

Aponta que divergências encontradas no Termo de Verificação Fiscal dizem respeito aos adiantamentos (cujas mecânicas já foram explicadas) recebidos, de onde vem a movimentação financeira a maior em relação aos valores declarados. Ainda, afasta a alegação de ter emitido apenas R\$ 735.179,83 em 2007, por ter declarado no Livro de Registro de Saída e no PJ Simples, o montante total de R\$ 3.449,06, sendo R\$ 735.179,83 pelo período de janeiro a junho de 2007 (Simples Federal) e R\$ 2.724.244,23 de julho a dezembro do mesmo ano.

Afirma que os valores decorrentes dos contratos com as construtoras não foram destacados em tais documentos pelo motivo de que os valores eram repassados pelas empresas que compravam o imóvel diretamente com a construtora e que, neste passo, a recorrente apresentou todos os documentos solicitados pelo fisco, especialmente os referidos contratos com as construtoras, sendo solicitadas destas empresas também a apresentação dos seus contratos, não tendo sido verificada divergência entre os contratos, pelo que não há de se falar em omissão de receitas.

Informa que, de fato, para dar “maior respaldo a transação” deveria ter procedido ao lançamento dos aludidos adiantamentos como forma de registrar e escriturar a diferença entre a movimentação bancária e a declarada perante a Receita, mas que não pode o agente fiscal interpretar como erro de escrituração ou ausência de lançamento como omissão de receitas.

Pugna pelo afastamento da multa qualificada, nos exatos termos trazidos em sua impugnação, alegando especialmente que não existe suporte que justifique a aplicação

da multa no patamar indicado, devendo esta ser reduzida para 75%, nos termos do artigo 44, I, da Lei n.º 9430/96.

3. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

## **II. Resolução**

4. Vindo os Autos ao CARF, foi ele analisado pela 2ª TO da 2ª Câmara desta Primeira Seção de Julgamento, em 13 de junho de 2013. O fato de a fiscalização ter solicitado o fornecimento de dados bancários da Contribuinte perante instituições financeiras, nas quais esta é correntista, compunha objeto de discussão junto ao STF, no Recurso Extraordinário n.º 601.314, sendo-lhe atribuída repercussão geral.

5. Tendo em vista o art. 62-A, § 1º do RICARF, aquela turma entendeu por sobrestar o julgamento deste processo, até que houvesse decisão definitiva.

6. Retornam os autos para julgamento.

7. É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

## **III. Tempestividade e admissibilidade**

8. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **947 – 15/05/2012**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **948 – 05/06/2012**), conclui-se que este é tempestivo.

9. Tendo em vista que o Recurso Voluntário atende aos demais requisitos de admissibilidade, o conheço e, no mérito, passo a apreciá-lo.

## **IV. STF e decisão sobre o sigilo bancário**

10. Sobre a questão que motivou a emissão de Resolução da Turma para sobrestar o julgamento do presente Recurso, o RE 601314, com Repercussão Geral, foi julgado pelo STF. A decisão aponta que é possível a requisição direta de informações das instituições financeiras por parte do fisco, sem a necessidade de decisão judicial. Transcreve-se abaixo a decisão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO 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.

(RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016)

11. Tendo em vista que a decisão e seus fundamentos, os quais têm, inclusive, fundamentado outras decisões do STF, entende-se que motivo para sobrestamento do julgamento do Recurso foi superado, podendo a análise prosseguir nos termos previsto pela legislação aplicável.

## V. Prática reiterada

12. A Recorrente alega que sua exclusão do Simples Federal não poderia ter ocorrido com base no art. 14, V da Lei 9.317/96, pois este dispositivo prevê sobre a retirada do beneficiário do Regime Simplificado por prática reiterada de infração à legislação tributária. O motivo, segundo o Ato Declaratório Executivo (ADE) (fl. 4), seria “falta de contabilização de movimentações financeiras bancárias, inclusive falta habitual de contabilização de aquisição e venda de imóveis”. A Representação Fiscal (RF) (fl. 2) e o Termo de Verificação Fiscal (TVF) (fl. 176) trazem a informação de que a Recorrente não teria efetuado os lançamentos nos anos-calandários de 2005 e 2006. Alega ainda a Contribuinte que ambos os calendários, 2005 e 2006,

foram objetos de um único auto de infração e também não haveria contra si qualquer decisão de infração à legislação tributária.

13. Quanto a tal argumentação, cumpre esclarecer que o art. 14, inciso V dispõe sobre a “prática reiterada de infração”, referindo-se, portanto, a ato do infrator, ou suposto infrator, não da autoridade fiscal. Assim, não é para se entender que a caracterização da prática reiterada pressupõe que haja procedimentos por parte da autoridade administrativa, nem que haja trânsito em julgado de processo administrativo. A prática reiterada de infrações à legislação tributária se constitui como a materialidade para a aplicação da consequência prevista no artigo.

14. No caso em questão a prática reiterada se configura quando a Recorrente, em dois anos-calendários (2005 e 2006) diferentes não contabiliza sua movimentação financeira, que, de acordo com a RV e o TVF, representaram valores de expressiva monta, resultando em uma diferença de R\$ 16.409.587,00. Pelas infrações terem sido cometidas em dois anos diferentes, entende-se que haveria sim o enquadramento na previsão do art. 14, V da Lei 9.317/96.

#### **VI. ADE e Auto de Infração (AI)**

15. De acordo com a Recorrente, a autoridade fiscal não teria observado o art. 16 da Lei 9.317/96, bem como os “princípios constitucionais basilares do ordenamento jurídico brasileiro” ao ter emitido o ADE quase que concomitante com o AI. Isto porque tal artigo prevê que “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.”.

16. Tal tema já foi objeto de discussão no CARF, sendo emitida a Súmula nº 77, cuja redação é a seguinte: A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

17. Além da Súmula, tendo em vista que o AI tem por base os fatos posteriores ao período que o ADE dispõe sobre a exclusão, não haveria nenhuma ilegalidade no ato, respeitado, assim, o art. 16 da Lei 9.317/96.

#### **VII. Alegada antinomia entre a Lei 9.317/96 e LC 105/01**

18. Na visão da Contribuinte, haveria antinomia entre o art. 42 da Lei 9.317/96 e o art. 5, § 4º da LC 105/01, pois ao estabelecer esta Lei Complementar que a autoridade pode requisitar informações bancárias da Fiscalizada, então caberia a ela tributar a real e efetiva omissão de rendimentos e não com base na presunção como previsto pela Lei 9.317/96. Isto teria como efeito a ilegalidade do AI, uma vez que não haveria “mais presunção legal relativa de omissão de rendimentos ou receitas”, havendo a necessidade do fisco efetivamente comprovar o aferimento de renda ou acréscimo patrimonial.

19. Importante ressaltar que não se entende que houve revogação tácita do art. 42 da Lei 9.317/96 pelo art. 5, § 4º da LC 105/01, até porque eles tratam de obrigações diferentes. O art. 42 trata da presunção relacionada aos elementos formadores da base de cálculo de tributos sobre a receita ou rendimento (obrigação principal), enquanto que o § 4º do art. 5 trata da possibilidade de requisição de informações ou documentos (obrigações acessórias). Ainda que a autoridade tenha a possibilidade de obter tais documentos e informações, se não comprovada a origem pelo fiscalizado e eventualmente a destinação, é provável que a maioria destas receitas deva ser presumidamente caracterizada como receita ou rendimento. Portanto, não deve este argumento da Recorrente ser acolhido.

### **VIII. Lançamento com base na movimentação**

20. Pretende a Recorrente que o lançamento seja anulado tendo em vista que ele se baseou exclusivamente nos depósitos não declarados e não houve outra comprovação exterior de demonstração de riqueza.

21. Não parece ser esta a previsão do art. 42 da Lei 9.430/96. O disposto prevê que cabe responsabilidade probatória de ambas as partes, tanto do fisco quanto do contribuinte. Ao fisco cabe indicar quais seriam os eventuais valores creditados em conta. Depois da indicação cabe ao contribuinte, depois de intimado, comprovar a natureza de tais valores. Ao mesmo tempo em que cabe a ele provar, isto significa um direito, pois lhe é dado se manifestar de forma a comprovar que aqueles valores não devem ser tributados.

22. No caso em questão, a autoridade apontou os valores, mas a Contribuinte não comprovou que deveriam formar a base tributável. Desta forma, não se entende que o fisco precisa comprovar de outra forma que tais valores se constituem como de natureza tributável, pois a lei assim dispõe, ou seja, quando não comprovado pelo contribuinte, então se caracteriza como omissão de receita.

### **IX. Alegações infundadas da Autoridade Administrativa**

23. Em seu Recurso, alega a Requerente que vários depósitos se constituíam como adiantamento de construtoras, os quais entravam antes do envio da mercadoria, sendo estes, portanto, justificados. Alega ainda que nunca participou da relação jurídica entre construtora e compradores, apenas fazia a indicação destes, que ao pagarem pelos imóveis, o dinheiro era repassado como pagamento das mercadorias a ser fornecidas. Tais alegações seriam infundadas.

24. Em análise aos autos, o Acórdão da DRJ trata esmiuçadamente a questão, às fls. 905 a 907, cujo texto se transcreve a seguir.

Intimada, a contribuinte, inicialmente solicitou, por duas vezes prorrogações de prazo, no que foi atendida, tendo, após, fornecido alguns contratos e Livro de Saídas, e informado (fl.35) que em seus contratos com as construtoras, estas adiantavam recursos por conta de entrega futura de seus produtos (esquadrias), o que gerava um “[...]”

descompasso, dentro do mesmo ano, entre a emissão das notas fiscais a movimentação financeira,” onde concluiu:

*Com base nesses fatos, foi requerida por meio do Termo de Intimação, a comprovação, coincidentes em datas e valores, da origem dos depósitos. No que tange ao pedido formulado, há de se mencionar que em razão da forma de atuação da empresa, torna-se inviável a apresentação da medida requerida.*

Dos contratos então apresentados, a Fiscalização constatou que a contribuinte recebeu vários imóveis a título de pagamento por seus produtos (esquadrias), ocasião em que a intimou (fls.124) a (i) apresentar os contratos de revenda destes imóveis, (ii) os pagamentos dos adquirentes, (iii) comprovar que os pagamentos efetuados nas contas bancárias referem-se à revenda daqueles imóveis e (iv) justificar a falta de contabilização destas permutas.

Tendo em vista que as respostas/esclarecimentos prestados (fls.126/127) não “[...] comprovaram de fato a origem dos depósitos bancários – CUJO ÔNUS É, NESTES CASOS, DA PRÓPRIA TITULAR DAS CONTAS BANCÁRIAS”, a contribuinte foi reintimada por duas vezes (fl.128 e fl.130), tendo informado que (fl.132) “[...] o montante movimentado na conta corrente trata-se de adiantamentos referente aos contratos apresentados [...]”.

Nova intimação foi feita, conforme Termo de Intimação 03/2009 (fl.133), nos seguintes termos:

*Considerando que a resposta à re-re-intimação 02/2009, recebida em 08/04/2009, insiste em afirmar que o montante movimentado nas contas correntes bancárias trata-se de adiantamentos referente aos contratos apresentados (sic) sem comprovar de fato tal afirmação:*

[...]

**REINTIMAMOS a contribuinte acima identificada a, no prazo de mais DEZ DIAS:**

*Comprovar (um a um) que todos os pagamentos efetuados em vossas contas bancárias referem-se realmente à adiantamentos realizados pelas construtoras contratantes (adiantamentos de clientes)), em especial as da conta corrente do Bradesco, cujos depositantes foram identificados no relatório “Depositantes já identificados pelo Banco Bradesco”, anexo às intimações anteriores, e cujos depositantes **EM NENHUM MOMENTO DEMONSTRAM TRATAR-SE DE ADIANTAMENTOS DAS PESSOAS JURÍDICAS (CONSTRUTORAS IDENTIFICADAS NOS CONTRATOS DE PERMUTA EM QUESTÃO).***

[...]

E, novamente, nenhum documento foi apresentado que respaldasse os créditos bancários, tendo a contribuinte se limitado a responder, dentre outras evasivas, que (fls.134/135):

*É certo que muitas vezes, o repasse não vinha diretamente das construtoras, e sim de terceiros que deviam a estas, mas, fazendo o somatório de todos os contratos pactuados entre a empresa fiscalizada e as construtoras, o montante coincide com o total de notas fiscais emitidas quando da entrega das mercadorias.*

*Assim, ainda que a empresa fiscalizada não consiga identificar em valores e datas os depósitos realizados em sua conta, estes se referem às notas fiscais emitidas e tributadas.*

Como se viu neste breve histórico do procedimento fiscal, a contribuinte, apesar das inúmeras oportunidades, não trouxe qualquer prova do que alegou se tratarem os depósitos bancários.

Ante o exposto até aqui, os elementos coletados já seriam suficientes para a tributação ora feita, com base no art.42 da Lei nº 9.430/96. Entretanto, a Fiscalização foi mais adiante, efetuando diligências junto às construtoras mencionadas pela contribuinte, conforme relato obtido no Termo Fiscal (fl.152):

#### **5 – DAS DILIGÊNCIAS EFETUADAS JUNTO ÀS CONSTRUTORAS**

*Até por conta desta insistência da contribuinte em fazer crer que os imóveis recebidos como “adiantamentos” foram vendidos diretamente pelas próprias construtoras a seus compradores (segundo informou a fiscalizada: “os contratos de revenda dos imóveis eram feitos diretamente pela Construtora com seus respectivos compradores”) efetuou-se diligências junto às construtoras ACCR, HANTEI E RJD (fls.136 a 141), com o intuito de cotejar, portanto, se os valores depositados nas contas bancárias da BOING, nos anos calendário de 2005 e 2006, teriam realmente origem em depósitos efetivados pelas construtoras em questão (a título de “adiantamento”).*

*O resultado de tais diligências, como era de se esperar, acusou que as construtoras citadas pela Boing como responsáveis pelos “adiantamentos”, na verdade pouco ou nada pagaram à Boing durante os anos calendário de 2005 e 2006. De se demonstrar. [...]*

*E em não havendo pagamento das construtoras para a Boing, isso significa que, na realidade, os imóveis permutados com as construtoras, a título de pagamento, foram mesmo revendidos pela própria Boing, que efetuava a revenda dos imóveis para terceiros (pessoas físicas ou jurídicas), [...].*

*Por isso é que as contas bancárias da fiscalizada estavam sempre recheadas de depósitos efetuados por pessoas físicas (e/ou outras pessoas jurídicas que não as construtoras em questão), conforme relatório do banco Bradesco anexado às fls.07 a 14 deste Termo de Verificação, depósitos esses que, embora intimada, re-intimada e re-re-re-intimada, a contribuinte jamais conseguiu comprovar sua origem (tendo admitido isso, inclusive, na resposta à última intimação), a não ser com meras alegações.[destaque é do original]*

Na impugnação apresentada, permaneceu assim a contribuinte, ou seja, no terreno das alegações. [...]

25. Tendo em vista se tratar do mesmo argumento utilizado na Impugnação e que a Recorrente não conseguiu comprovar sua alegação, não se vê motivo para reforma da decisão da DRJ nesta questão. O mesmo ocorre quanto à afirmação de que a autoridade fiscal teria feito alegações infundadas. Uma vez não comprovadas tais fundamentações, permanecem os atos administrativos executados até o momento.

## **X. Multa qualificada de 150% e confisco**

26. A Contribuinte alega que a multa é confiscatória e que não haveria motivos para ser qualificada, ou seja, passar de 75% para 150%. A DRJ manteve a qualificação da multa pelo fato da Contribuinte não registrava sua movimentação financeira e fazia parte do Simples, quando não deveria.

27. Sobre o confisco, não cabe a este Conselho analisar a constitucionalidade de lei, tendo em vista o art. 26-A do Dec. 70.235/72 e a Súmula n.º 2 do CARF, que dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

28. Sobre a qualificação da multa, entendo que, ainda que a DRJ tenha entendido que a conduta da Contribuinte tenha se caracterizado como sonegação, fraude ou conluio, situações que caracterizam a qualificação da multa, de acordo com o art. 44, §1º da Lei 9.430/96, não se vislumbra tal caracterização, primeiro pela caracterização subjetiva da Contribuinte que deve ser comprovada pela autoridade fiscal, mas também com base nas diretrizes estabelecidas pelas Súmulas de n.º 14, 25, 96 e 133 do CARF, cujos textos se transcreve a seguir.

**Súmula CARF n.º 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 n.º 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 n.º 4.502/64.

**Súmula CARF n.º 96** - A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

**Súmula CARF n.º 133** - A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

29. Tendo em vista o exposto, entende-se que a multa não deve ser qualificada, sendo reduzida para seu patamar de 75%

## **XI. Conclusão**

30. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, de forma a excluir a qualificação da multa, a mantendo em 75%.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

Fl. 18 do Acórdão n.º 1402-005.079 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11516.001484/2009-67

## Voto Vencedor

Conselheira Paula Santos de Abreu, Redatora designada.

1. Cumprimentando o I. Relator por seu voto, discordamos quanto à aplicação da multa qualificada no percentual de 150% nos termos do art. 44, §1º da Lei 9.430/96.

2. Entendeu o relator que a multa qualificada só poderia ser aplicada caso restasse configurada a sonegação, fraude ou conluio, o que não teria sido comprovado pela autoridade fiscal, e, portanto, a qualificação da multa violaria o disposto nas Súmulas de n.º 14, 25, 96 e 133, todas deste Conselho Administrativo Fiscal.

3. Decerto que a simples presunção ou mesmo a omissão de receita não justifica a qualificação da multa, conforme determinam as Súmulas CARF ns. 14 e 25.

4. Da mesma forma, o fato de a Recorrente não ter apresentado os comprovantes solicitados pela fiscalização também não enseja a qualificação da multa de ofício, conforme disposto nas Súmulas CARF ns. 96 e 133.

5. Ocorre que, no caso, o que se pode verificar do Termo de Verificação Fiscal às fls. 145, é que houve, de fato, um encadeamento de fatos praticados com dolo pela Recorrente, com o intuito de evadir tributos. Restou comprovada a deliberada omissão de receitas na declaração de Imposto de Renda da Recorrente, quando as informações declaradas foram cotejadas com as notas fiscais de vendas emitidas. Nesse sentido, transcrevo trecho do TVF:

“Aliás, nem mesmo a soma das notas fiscais emitidas, informada pela contribuinte naquela resposta à intimação (fl. 36) confere com a realidade, uma vez que a contribuinte disse ter emitido notas fiscais (em 2007) no valor de R\$ 3.767.907,73, quando na verdade, conforme declaração do imposto de renda anexada à fls. 26 a 31 do anexo II, o total das receitas declaradas foi de apenas R\$ 735.179,83 em 2007 (cinco vezes a menos do que a contribuinte informou na resposta à intimação)”.

6. Adicionalmente, em decorrência da falta de consistência das respostas às intimações realizadas pela fiscalização ao ter encontrado uma movimentação bancária muito superior à soma da receita declarada pela Recorrente durante 4 (quatro) anos calendários – de 2005 a 2008, foram conduzidas diligências junto às construtoras, as quais supostamente teriam realizado os depósitos bancários a título de adiantamentos para a Recorrente. O resultado de tais diligências comprovaram que as informações prestadas pela Recorrente à fiscalização eram falsas e que as construtoras mencionadas não fizeram qualquer “adiantamento” à Recorrente, como alegado por ela. Nesses termos, vide trecho do TVF às fls. 152-153

**Em outras palavras, contrariando todas as informações fornecidas pela Boing Esquadrias à esta fiscalização, de que os valores recebidos por**

**intermédio de suas contas bancárias viriam a ser adiantamentos das construtoras para as quais forneceria esquadrias de alumínio** (das quais, segundo respostas à intimação - fl.36/37, a RID seria a mais importante "adiantadora" de recursos), **a RID, ao invés de confirmar os adiantamentos alegados pela fiscalizada, não só não os confirmou - uma vez que negou categoricamente ter efetuado qualquer pagamento nos períodos base de 2005 e 2006, assim como comprovou com recibos emitidos e com cópia de seu livro razão, que a fiscalizada adquiriu 4 APARTAMENTOS NO EDIFÍCIO VELAS AO MAR, no valor de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) - pagos pela fiscalizada em cheques e/ou transferências bancárias!!!! e não com materiais como quis fazer crer a fiscalizada!!!!**

Situação análoga ocorreu com a diligência efetuada com a ACCR Construções Ltda, pois **conforme demonstrativo apresentado por aquela construtora (fl.159 do anexo II), os únicos pagamentos efetuados para a Boing Esquadrias de Alumínio, no ano calendário de 2005, não passaram de R\$ 25.868,00 (vinte e cinco mil oitocentos e sessenta e oito reais). Além disso conforme o mesmo demonstrativo, no ano calendário de 2006, foi a Boing Esquadrias que pagou à ACCR, pela compra/permuta de imóveis pelos quais a Boing efetivou em duas parcelas totalizando R\$ 81.599,75 (oitenta e um mil quinhentos e noventa e nove reais e setenta e cinco centavos).**

(...)

Como se infere categoricamente, tais adquirentes dos imóveis revendidos pela BOING, efetuavam então o pagamento diretamente à BOING ESQUADRIAS, e não para as construtoras como quis fazer crer a fiscalizada, e este, sim, é o motivo pelo qual os depósitos bancários desta última ultrapassavam (e muito!) os valores declarados/ contabilizados/ tributados.

Por isso é que as contas bancárias da fiscalizada estavam sempre recheadas de depósitos efetuados por pessoas físicas (e/ou outras pessoas jurídicas que não as construtoras em questão), conforme relatório do banco Bradesco anexado às fls. 07 a 14 deste Termo de Verificação, depósitos esses que, embora intimada, re-intimada e re-re-re-intimada, a contribuinte jamais conseguiu comprovar sua origem (tendo admitido isso, inclusive, na resposta à última intimação), a não ser com meras alegações.

7. Diante da falsidade das informações prestadas conscientemente pela Recorrente à fiscalização, esta entendeu, corretamente, ter havido dolo na omissão de receitas e lavrou a multa qualificada, conforme determinado pela legislação:

TRATANDO-SE DE PRÁTICAS REITERADAS DE INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA E DE OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS DOLOSAS QUE, EM TESE, CONSTITUEM TAMBÉM EM CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA, EFETUOU- SE O AGRAVAMENTO DAS MULTAS RELATIVAMENTE AOS VALORES NÃO DECLARADOS, NOS TERMOS DO INCISO II DO ARTIGO 42 DA LEI 9.430/1996 (TEXTO ORIGINAL). DE SE CITAR:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - [...];*

*- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

8. Por esses motivos, entendo correta a aplicação da multa qualificada neste caso e voto por negar provimento ao recurso voluntário quanto a esta questão.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu