



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA TURMA ESPECIAL**

Processo nº 11516.001606/2007-53
Recurso nº 166.371 Voluntário
Matéria Simples
Acórdão nº 191-00.048
Sessão de 11 de dezembro de 2008
Recorrente JUPTER VEÍCULOS LTDA - ME
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO - RJ. I

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

Anos-calendários: 2003 e 2004

Ementa: NULIDADES. FALTA DE CLAREZA E PRECISÃO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA.

Constando dos autos e dos documentos entregues ao contribuinte, quando da lavratura dos Autos de Infração, a identificação de todos os elementos materiais inseridos no artigo 142 do CTN, observado regimento as disposições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), e mais a lavratura de Termo explicitando todo o procedimento fiscal e a aplicação das normas ao lançamento tributário, não há que se argumentar a ocorrência de nulidades por ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO.

É regular o procedimento de fiscalização que após a análise da escrituração contábil do contribuinte examina os extratos bancários para verificar a compatibilidade entre a movimentação financeira e os valores escriturados e declarados ao fisco. Em constatando que a empresa entregou DIPJS sem informar os valores da receita bruta, relevante disparidade entre os extratos e a escrituração apresentada, e não justificando, o contribuinte, a origem dos créditos bancários é lícito proceder ao lançamento por presunção de receita omitida, com fulcro no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

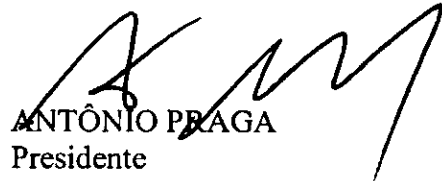
ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

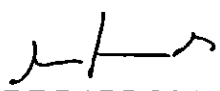
Nos casos de lançamento tributário por presunção legal, o ônus da prova inverte-se e passa ao contribuinte fiscalizado a responsabilidade por descaracterizar o ilícito tributário.

  1

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar e, no mérito NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
Presidente


ANA DE BARROS FERNANDES
Relatora

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Praga (Presidente). Ausente justificadamente, o Conselheiro Roberto Armond Ferreira da Silva.



Relatório

A empresa é revendedora de automóveis e era optante do Simples. Foi fiscalizada em vista de haver entregue DIPJS com valores 'zerados' em relação a três anos-calendários, 2003, 2004 e 2005, em contra posição a relevante movimentação financeira verificada no mesmo período.

Intimada, no início da fiscalização, a apresentar os livros contábeis e fiscais e extratos bancários, entre outros documentos, atendeu à intimação parcialmente, deixando de apresentar o Livro Caixa e/ou Diário e Inventário.

Em flagrante dissonância entre os valores que ingressaram nas contas bancárias da fiscalizada e aqueles valores escriturados nos livros de Saída e Razão apresentados, a fiscalização intimou a contribuinte a vincular os créditos, especificados individualmente em planilhas anexas, aos registros contábeis apresentados (fls. 203 a 209).

A empresa respondeu que *"não possui informações dos anos de 2004 e 2005, referente a despesas e nem Receita, somente movimentação Bancária, para apuração da Tributação na forma do Lucro Real da mesma."* (fls. 210).



Às fls. 211 a 213 consta cópia de Representação Fiscal para Exclusão da contribuinte do Simples e, às fls. 215, cópia do Ato Declaratório Executivo de Exclusão DRFB/FNS nº 18/07, com efeitos a partir de janeiro de 2005.

Na seqüência dos trabalhos, a empresa foi autuada para a exigência dos tributos federais, observado o regime de tributação favorecido do Simples, no que se refere aos anos-calendários de 2003 e 2004, períodos objetos do presente processo administrativo fiscal, com fulcro no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 (fls. 216 a 278).

Impugnado o lançamento tributário, a empresa se insurge, preliminarmente, contra a exclusão do Simples, matéria objeto de outro processo administrativo (nº 11516.001355/2007-15) e que a auditoria arbitrou a movimentação bancária de forma a utilizar o Lucro Real como regime de tributação, mas não considerou as despesas necessárias à percepção da receita, sendo nulo o procedimento fiscal.

Alega que a empresa, por ser optante do Simples, entregou as DIPJS com valores 'zerados', mas que recolhe devidamente os tributos devidos. Acresce que a autoridade fiscal deveria ter compensado, de ofício, os valores já recolhidos com os ora lançados *ex officio*. Não juntou qualquer documento comprobatório dessa alegação.

Insurge-se ainda contra o arbitramento do lucro e contra o procedimento fiscal que, após a exclusão, disse-lhe só ser possível apurar o lucro mediante o regime de tributação pelo Lucro Real. Ainda com referência ao arbitramento, após a exclusão do Simples, diz só ser cabível depois de transitado em julgado a decisão sobre a exclusão ter sido devida. Essas matérias também são específicas para o outro processo administrativo fiscal.

Segue argumentando que a autoridade lançadora não intimou a empresa a regularizar a contabilidade o que inviabiliza a autuação com fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 e que o comércio de automóveis possui legislação específica que determina que seja apurada a diferença entre o valor consignado na nota fiscal de entrada e aquele consignado na nota fiscal de saída.

Tratando-se de comercialização de veículos, a autuação com base na movimentação financeira se distancia da margem de lucro que deveria ser tributada, ferindo o princípio da capacidade contributiva. Há ausência de fato gerador no caso, pois não disponibilidade jurídica do lucro.

Por fim, insurge-se contra a aplicação de multa qualificada, sendo que, no presente processo, essa não foi a multa cominada, e contra a aplicação dos juros à taxa Selic.

A Quinta Turma Julgadora da DRJ do Rio de Janeiro – I, pelo Acórdão nº 12-17.112, reconheceu a procedência do lançamento tributário, afastando qualquer remissão a arbitramento feita pela impugnante por não tratar-se do presente processo, salientando-se, nesse relatório, que juntou ao presente pesquisa dos recolhimentos efetuados pela empresa, entre janeiro de 1993 a novembro de 2007, não encontrando sequer um recolhimento efetuado (fls. 310 a 323). Esclareceu à empresa sobre o cabimento da autuação com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 e a legalidade do procedimento fiscal.



Tempestivamente, às fls. 338 a 364, a empresa autuada ofereceu Recurso Voluntário a esse órgão colegiado. Em suma seguem os pontos de controvérsia argumentados que pretende sejam acolhidos para cancelar os Autos de Infração:

1) a DRJ não analisou com propriedade as argumentações sobre a nulidade da exclusão do Simples, efetuada ao arrepio das normas constitucionais;

2) discorre sobre a nulidade do arbitramento e a imposição da empresa utilizar o regime de tributação de apuração do lucro pelo Lucro Real;

3) entende que o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 introduziu no ordenamento jurídico a inversão do ônus da prova, mas que na autuação não há comprovação da efetiva ocorrência do fato gerador, nem indicação deste, pelo que a autuada não tem como se defender por não saber quais fatos lhe estão sendo imputados; considera, portanto, imprecisa a identificação da infração ocorrida;

4) entende que as disposições do artigo 42 supra citado só cabem quando verificar-se omissão de registro na contabilidade do contribuinte dos valores creditados em conta bancária;

5) faz analogia ao artigo 40 da Lei nº 9.430/96; cita acórdãos relacionados a essa matéria;

6) houve erro na eleição do critério temporal do fato gerador, se o fato gerador não foi identificado;

7) faz analogia a julgado administrativo sobre autuação por pagamento a terceiro não identificado;

8) invoca outro julgado, proferido pela CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais – nº 01/03.496, que faz a distinção entre os lançamentos tributários antes e depois da edição do artigo 42 da Lei nº 9.430/96;

9) o arbitramento não pode ser realizado sem prazo para que o contribuinte faça a escrituração da contabilidade; se a receita omitida é conhecida, não pode ser arbitrada;

10) a recorrente entende que o presente lançamento foi efetuado com base em simples presunção, e afirma que *‘a caracterização de um ilícito pode dar-se por uma de duas vias: por uma presunção legalmente estabelecida ou, então, pela comprovação material, inequívoca, concludente da infração.’*; nas suas palavras, entendeu que o fisco alegou indícios da ocorrência do fato gerador e passou a sustentar, *sem legalidade alguma, a existência de um fato gerador, inexistente perante a lei,...*;

11) invoca o artigo 333 do Código de Processo Civil sobre o ônus da prova;

12) não há como subsistir o arbitramento e a imposição de multa de 150%;

13) propugna pela insubsistência da multa qualificada e ‘exclusão’ da representação fiscal para fins penais.

É o relatório. Passo a expor meu voto.



Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES, Relatora.

Conheço do Recurso Voluntário interposto, por tempestivo, e passo a analisá-lo estando o crédito tributário objeto do presente litígio administrativo – tributo + multa R\$ 278.681,54 –, dentro do limite de alçada para apreciação por essa Turma Especial, de acordo com o definido no inciso I do artigo 2º da Portaria MF nº 92/08.

Primeiramente, deve-se esclarecer à recorrente, como já explicado no acórdão proferido pela DRJ, que não é matéria do presente processo administrativo a exclusão da empresa do regime de tributação favorecido do Simples, nem o arbitramento do lucro realizado porque a empresa não apresentou a contabilidade, nem demonstrou a apuração do lucro pelo regime de tributação do Lucro Real (cujas ementas dos acórdãos citados às fls. 351 e 352 se reportam).

Essas matérias fazem parte do processo administrativo nº 11516.001355/2007-15, razão pela qual não serão abordadas no presente julgamento.

A autuação, objeto de litígio desse processo, observou o regime de tributação do Simples, por se limitar aos anos-calendários de 2003 e 2004, não alcançados pelos efeitos da exclusão.

Outra questão que deve ser abordada preliminarmente, diz respeito ao equívoco da recorrente em repetir que a multa de ofício cominada para as infrações tributárias foi a qualificada (150%), quando nos Autos de Infração está expressamente caracterizada a multa de ofício regular, de 75%.

Quanto às considerações trazidas sobre a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, processo apenso ao presente, não é matéria de litígio tributário..

A Representação Fiscal para Fins Penais deve ser lavrada pela autoridade fiscal sempre que se deparar, em razão do seu ofício, com situações tipificadas na Lei 8.137/90 (Crime contra a Ordem Tributária), tratando-se de uma comunicação do ilícito penal tributário ocorrido, em tese. Compete exclusivamente ao Ministério Público Federal avaliar se os fatos relatados constituem ou não crime tributário e dar início à persecução penal.

Uma vez lavrada, somente poderá ser arquivada em dois casos : pagamento do crédito tributário, por força de lei; ou, declarada a insubsistência do lançamento tributário.

Afastados esses assuntos, estranhos à lide tributária ora debatida, constata-se que, a despeito da magistral exposição feita pela DRJ no acórdão vergastado, a inteligência do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 não foi de todo captada pela recorrente.

Preliminarmente, cumpre afastar a nulidade argüida de que a descrição dos fatos foi imprecisa a ponto de cercear o direito de defesa da empresa, por não serem identificados os fatos geradores da obrigação tributária.



Os fatos enunciados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 275 a 277 são suficientemente claros para afastar qualquer alegação dessa natureza, que os fatos geradores da exação tributária não foram demonstrados, que são imprecisos, ou, pior, que não existem ou não há comprovação, tratando-se de *mera presunção simples*.

Esclareceram os autores do lançamento – fls. 275 e 276:

Diante do exposto, com base no preconizado na legislação vigente, tem-se que os valores depositados em conta bancária mantida pela empresa, e cuja origem não foi devidamente comprovada, representam receita omitida:

[...]

Dessa forma elaborou-se o demonstrativo totalizado por período (fls. 214), sendo que os valores mensais apurados serão considerados receita da atividade da empresa, passando a constituir base de cálculo para a apuração do SIMPLES, através da lavratura do Auto de Infração anexo a esse processo. (grifos não pertencem ao original)

(no intervalo foi reproduzido o artigo 42, §§1º, 2º e 3º, da Lei nº 9.430/96)

A recorrente ora reconhece que o artigo 42 da já citada lei cuida de presunção legal, reconhecendo que nesses casos o ônus da prova para ilidir a tributação inverte-se para o contribuinte, ora ataca o procedimento fiscal como arbitrário e descabido.

Ora, as presunções legais vêm expressas na lei tributária. O próprio legislador destaca situações especiais nas quais os indícios pressupõem a ocorrência do fato gerador, no caso, **a obtenção de receita**. São situações que de tão excepcionais denunciam o ilícito tributário.

Situação deveras conhecida, semelhante à ora analisada, é a constatação do saldo credor do caixa – esta situação é materialmente impossível de ocorrer: se a pessoa jurídica não possui dinheiro em caixa, não poderá fazer o pagamento de despesas. Como pode, então, registrar a contabilidade que a despesa foi paga, sem o respectivo numerário?

A situação é tão absurda, que a norma tributária presume o óbvio: em algum momento houve a omissão de receitas. A norma tributária se incumbe de declarar o indício da omissão: é o saldo credor do caixa.

Semelhantemente ocorre com o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

O numerário depositado em conta bancária, **não justificado** pelo contribuinte interpelado, constitui omissão de receita auferida, fato gerador, portanto, da obrigação tributária.

Novamente, nota-se a seguinte situação excepcional: uma pessoa, jurídica ou física, ao ser fiscalizada, possui ingressos em conta bancária, em valores superiores àqueles informados ao fisco (ou não registrados na contabilidade).

A norma tributária determina, na verificação desta hipótese, que não sendo demonstrada a origem daquele numerário pressupõe-se que constitui receita omitida (o fato gerador da obrigação tributária, não percebido pela recorrente). E a prova, a lei expressamente o declara, caberá ao contribuinte.

As presunções legais, pois, surgem de situações nas quais, com tranqüilidade, os indícios denotam a ocorrência do ilícito tributário.

E a autoridade fiscal colheu as provas dos indícios enunciados na norma tributária: os créditos tributários – não da presunção, em si, pois esta já está declarada como ilícito, pela própria norma.

A presunção, por conseguinte, ergue-se sobre indícios que devem ser devidamente e fartamente provados, como no presente lançamento.

Vale a pena transcrever o artigo 239 do CPP, que conceitua indício:

Art.239.Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.

Este *link* entre os indícios e o fato tributariamente relevante é fornecido pela norma tributária: depósitos não justificados ⇒ omissão de receitas; saldo credor de caixa ⇒ omissão de receitas; passivo fictício ⇒ omissão de receitas, e assim por diante.

As presunções enunciadas na norma tributária não são absolutas (*□juris et □juris*). São presunções legais relativas (*juris tantum*) o que significa que comportam provas em contrário. Estas provas deverão ser apresentadas pelo contribuinte e a própria norma traz esta condição expressa em seu bojo, pois foge à regra geral relativa ao ônus da prova (pertinente ao fisco).

A propósito, o artigo 42 não traz qualquer inovação ao ordenamento jurídico quanto à inversão do ônus da prova. Em todos os casos em que a lei expressamente declare a presunção, o ônus da prova é invertido e, na seara tributária, há muitos casos de presunções legais.

Assim dispõem os artigos 925 e 926 do RIR/99:

Ônus da Prova

Art.924.Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Inversão do Ônus da Prova

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §3º).



Destarte, irrelevante para a aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, no lançamento tributário, a identificação da origem dos ingressos nas contas bancárias ou estabelecer-se qualquer nexos com o faturamento da empresa, ou outro objeto.

E com fulcro no artigo 926 acima reproduzido, quem tem o dever de provar que a origem dos valores depositados em conta de sua titularidade não provém da obtenção de receitas (fato gerador), até então omitidas, é o sujeito passivo da obrigação tributária.

Somente justificando o ingresso de numerários, com documentação hábil, pode ilidir a presunção legal tributária de omissão de receitas. Não o fazendo, entende-se ser mera alegação, inapta para ilidir a tributação contra si imposta.

Observe-se que não cabe invocar o artigo 333 do Código de Processo Civil, sobre ônus de prova, para aplicação no Direito Tributário, em razão da norma específica acima exibida.

Por oportuno, saliente-se que à fiscalizada foi solicitado que justificasse os créditos bancários, cuja relação lhe foi fornecida, e inclusive os vinculasse às receitas escrituradas nos Livros de Saída apresentados, ou ainda ao Razão (fls. 203 a 209). Ao que respondeu, sem nexos, que não dispunha de informações referentes a despesas nem a receitas, dos anos de 2004 e 2005, somente a movimentação bancária para apuração do Lucro Real (fls. 210).

De pronto, ao simples passar de olhos pelas cópias dos livros acostados aos autos (Saída e Razão – fls. 127 a 199) se verifica que a movimentação bancária evidenciada nos extratos de fls. 52 a 126 não foi registrada contabilmente.

E, não se pode esquecer, que a empresa, há vários anos, omitira do fisco federal a percepção de qualquer receita, entregando DIPJS preenchidas com valores totalmente ‘zerados’, como sem atividade comercial. Quanto aos recolhimentos de Simples alegados na impugnação, nunca os fez, conforme comprovou o órgão julgador de primeira instância.

Por conseguinte, constata-se que o lançamento tributário, cuja insubsistência é aclamada, foi realizado nos estritos moldes da norma tributária esculpida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não tendo outra opção legal para a autoridade lançadora, cujo dever é identificar o fato gerador e quantificar a matéria tributária, com os elementos que a norma estipula.

Inadmissível atribuir-se à autuação fiscal realizada contra a empresa um ato administrativo baseado em presunção *simples*, quando explicitamente, e devidamente, está fundamentada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, dispositivo que enuncia uma presunção legal

Tudo em vista da ausência de informações sobre as vendas efetivamente realizadas pela empresa, seja na forma declarada ou registrada contabilmente, em face à movimentação financeira espelhada no período fiscalizado.

Com relação às remissões a acórdãos administrativos pertinentes a outras hipóteses de incidência tributária e procedimentos fiscais a serem utilizados nos lançamentos correlatos (casos de aplicação do artigo 40 da lei nº 9.430/96 e pagamento a terceiros não identificados), não podem ser aplicados, por analogia, à presunção legal que fundamentou a presente autuação, dada a peculiaridade de cada caso.



Bem como a alegação de erro de correspondência do tempo da ocorrência dos fatos geradores ao lançamento tributário – *eleição do critério temporal do fato gerador*, que, confesso, não encontrei justificativa nos autos para ser aventada, visto que não houve tal erro no lançamento realizado. Os valores apurados nos extratos bancários correspondem corretamente aos períodos lançados.

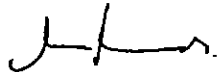
E o acórdão trazido da CSRF nº 01/03.496 trata exatamente de elucidar sobre o cabimento, após a edição da norma legal em questão (art. 42, Lei nº 9.430/96), dos lançamentos tributários com base em depósitos bancários, sem necessidade de qualquer demonstração de nexó entre o crédito e a receita efetivamente auferida. Vale dizer, está no sentido contrário às alegações da recorrente.

Nada mais havendo a considerar.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2008



ANA DE BARROS FERNANDES

