



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720122/2011-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.572 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2021
Recorrente CIRÚRGICA CLIMAZA - COMÉRCIO DE MATERIAIS MÉDICOS E HOSPITALARES LTDA EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

CRÉDITOS BANCÁRIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. HIPÓTESE DE PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.

No caso, a fiscalização atuou conforme previsão do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 e caracterizou a hipótese de presunção legal de omissão de receitas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

DRJ. COMPETÊNCIA. MATÉRIA. NULIDADE INOCORRÊNCIA.

Na época do julgamento de primeira instância, as competências eram distribuídas pelas DRJ conforme a matéria. No caso, a DRJ/Salvador era competente para apreciar e julgar a impugnação apresentada pela contribuinte.

Desta forma, não se configurou hipótese de nulidade da decisão de piso.

INTIMAÇÃO DA ADVOGADA. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EXTRAPOLAÇÃO DO PRAZO. INOCORRÊNCIA.

No caso vertente, não houve a extrapolação do prazo para a realização do procedimento fiscal conforme legislação de regência.

REQUISIÇÃO DE ESPONTANEIDADE. INOCORRÊNCIA.

No caso, não se configurou a hipótese de inação da fiscalização por período superior a 60 (sessenta) dias. Portanto, não houve a requisição de espontaneidade por parte da contribuinte.

DCPMF. UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PARA PROCEDIMENTOS FISCAIS. PREVISÃO LEGAL. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DOS JULGADORES ADMINISTRATIVOS. SÚMULA CARF Nº 02.

A utilização das informações advindas da DCPMF para a instauração de procedimentos fiscais tem previsão legal e, desta forma, não pode deixar de ser aplicada pelas autoridades julgadoras no âmbito do processo administrativo fiscal em razão de alegação de inconstitucionalidade, conforme Súmula CARF nº 02.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. COMPROVAÇÃO.

Na espécie, a fiscalização comprovou a conduta dolosa que dá azo à qualificação da multa para 150%. O fato de a contribuinte ter atendido as intimações da fiscalização não afasta a qualificação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, indeferir o pedido de intimação da advogada, afastar as arguições de nulidade dos autos de infração e da decisão recorrida e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Leticia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e tributos reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS) relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos no ano-calendário 2008. Os lançamentos de ofício foram acompanhados da qualificação da multa de ofício (150%).

Em apertada síntese, a autoridade fiscal constatou que a contribuinte, que havia apurado o IRPJ com base no Lucro Presumido, omitiu receitas ao longo dos quatro trimestres do período fiscalizado.

As infrações foram determinadas a partir da movimentação financeira. Contudo, a autoridade fiscal constatou a ocorrência de duas situações fáticas distintas: (i) movimentação financeira (Banco do Brasil) que estava registrada na contabilidade mediante artifício, com a contrapartida lançada de forma simulada na conta Caixa; e (ii) contas bancárias (BESC e UNIBANCO) mantidas à margem da contabilidade.

Inicialmente, a fiscalização constatou que parte da movimentação financeira (Banco do Brasil) encontrava-se registrada na contabilidade em contrapartida da conta Caixa. Entretanto, tal contrapartida não correspondia aos históricos registrados nos extratos bancários, conforme se verifica no seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal:

O presente procedimento fiscal foi motivado em face do flagrante descompasso, evidenciado ainda na fase de análise e programação, entre a movimentação financeira e as receitas declaradas/tributadas. Consoante levantamento então realizado, os créditos/depósitos informados pelas instituições bancárias, atinentes ao ano de 2008, registram montante na ordem de R\$ 5.500.000,00, enquanto que a receita declarada em torno de R\$ 1.700.000,00. Neste cenário, obviamente, um viés da investigação centrou-se na movimentação financeira, notadamente a realizada junto a instituições bancárias.

As análises iniciais, empreendidas à luz dos livros e documentos fiscais coligidos do contribuinte, revelaram aparentes descompassos entre registros efetuados e os fatos vislumbrados a partir dos assentos analisados. Em operações de créditos/depósitos bancários, por exemplo, evidenciadas em extratos de contas correntes, observou-se que o registro do fato na escrita comercial, via de regra, não se conforma com o fato indicado no extrato, notadamente quando a operação efetivamente não se originava da conta Caixa.

Fatos dessa natureza foram contabilizados a crédito da conta Caixa, a despeito de os assentos indicarem não ser essa a derradeira origem dos recursos. Circunstância idêntica também se observou nas operações que ensejaram a saída de recursos de contas bancárias, onde sistematicamente o registro contábil processado não se conforma com o fato indicado no extrato, ou seja, movimentações bancárias efetivamente não destinadas a suprir o Caixa, a exemplo de transferências entre contas bancárias ou saídas/saques processados por intermédio de cheques liquidados via sistema de compensação, foram lançados a débito do Caixa e, via de regra, sem registro correspondente de saída, a crédito da aludida conta contábil.

Releva anotar que na sistemática de contabilização adotada, embora não se coadune com a boa técnica contábil, não há problema/repercussão quando constam no Caixa também lançamentos que indiquem a efetiva origem ou destinação dos recursos, de forma que o saldo da aludida conta reste não afetado. Não obstante, na escrita que o contribuinte mantém não foi possível identificar, via de regra, os lançamentos que representem a derradeira origem ou destinação dos recursos.

[...]

Assim, ao cabo das análises empreendidas restou configurada a prática que consiste em dissimular, na escrita comercial, fatos inerentes à movimentação financeira. Valeu-se da sistemática manjada de escriturar créditos/depósitos bancários, e também saídas de recursos das contas correntes, em contrapartida da conta Caixa, não refletindo fidedignamente movimentações, na essência, de natureza extra-caixa. É consabido que esta sistemática é adotada, via de regra, para dissimular fatos/operações, onde os

lançamentos a débito da conta Caixa e a crédito de bancos, além de dissimular o evento da saída, prestam-se para encobrir recursos de origem não comprovada, que aportam em contas mantidas em instituições financeiras, e que, por sua vez, são dissimulados por lançamentos a crédito da conta Caixa e a débito de conta bancária.- grifei

Diante da constatação da prática acima, a fiscalização procedeu à apuração dos créditos tributários conforme previsão do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Sobejamente delineada a aludida prática, e que esclarece o descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas/tributadas, resta mensurar as matérias com implicações tributárias, no caso a partir de créditos/depósitos bancários de origem não comprovada. Nesta seara, mediante o item 4 da Intimação Fiscal nº 01 (fls. 9 a 26) especificamos um rol de operações cujo registro contábil aparentemente não se conformava com o evento indicado no extrato bancário e intimamos o contribuinte à esclarecê-las cabalmente. Releva anotar que foram especificadas apenas operações cujos históricos consignados nos extratos indicavam movimentações extra-caixa, a despeito dos lançamentos processados na escrita comercial consignarem como origem a conta Caixa. Destarte, todos os demais créditos/depósitos bancários, a exemplo dos consignados sob os históricos de depósito em dinheiro ou cheques, não foram objeto de questionamento. Essas movimentações, sequer questionadas, praticamente já se equivalem às receitas declaradas/tributadas.

Na esteira da exigência formalizada pelo item 4 da Intimação Fiscal nº 01 adveio o relatório acostado às fls. 44 a 55, mediante qual o contribuinte esclarece alguns dos créditos/depósitos bancários questionados. Na forma do relatório apresentado, indicou um rol de recebimentos, vinculados as respectivas notas fiscais emitidas, cujos recursos deram causa a créditos/depósitos questionados. Não obstante, o aludido levantamento consigna a data de recebimento do recurso, sem, todavia, vinculá-los a crédito/depósito questionado. Neste cenário, empreendemos a necessária vinculação, identificando inicialmente os eventos onde a data e o valor recebido correspondiam a crédito/depósito questionado. Em procedimento contínuo, acerca dos recebimentos não vinculados pelo cotejamento inicial, procedeu-se à vinculação com créditos/depósitos de mesma data ou próxima, a despeito de o valor não corresponder exatamente a crédito/depósito na berlinda [...]

A partir das informações prestadas pela contribuinte no curso da ação fiscal, a autoridade administrativa considerou que a contribuinte logrou comprovar apenas parte dos lançamentos bancários questionados. No TVF, a fiscalização relacionou tanto os lançamentos comprovados, quanto os não comprovados.

Quanto à segunda situação fática identificada, ou seja, a manutenção de contas bancárias à margem da contabilidade, a fiscalização intimou a contribuinte a comprovar a origem dos recursos. Segundo a autoridade fiscal:

Neste cenário, o contribuinte não logrou comprovar todos os demais créditos/depósitos consignados nas contas bancárias mantidas à margem da escrita. A despeito dessa configuração e sempre na busca da verdade real, por ocasião das análises finais ainda empreendemos levantamentos no sentido de esclarecer operações na berlinda. Nesta seara realizou-se cruzamento das movimentações nas diversas contas bancárias, escrituradas ou não, com o fito de identificar créditos/depósitos advindos de suas próprias contas e que como tal não configuram aporte de novos recursos financeiros. Em outro viés relacionamos os documentos fiscais emitidos com os créditos bancários consignados nos extratos, objetivando também esclarecer a origem de recursos depositados nas contas bancárias mantidas à margem da escrita. - grifei

Novamente, a autoridade fiscal relacionou os lançamentos bancários cujas origens foram devidamente comprovadas e aqueles que careciam de comprovação e, desta forma, configuravam hipótese de omissão de receitas.

Quanto à qualificação da multa, registrou a autoridade fiscal:

A multa de ofício qualificada aplicável ao caso em tela está prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, e tem como pressuposto para sua aplicação a existência de “evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”.

Os fatos levantados no procedimento fiscal conduzem para a conclusão indubitável de que o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte, onde mediante prática reiterada e sistematizada, deixou de oferecer à tributação receitas da sua atividade econômica, ao longo de diversos períodos de apuração, circunstâncias que não deixam dúvida quanto à voluntariedade da conduta. Não apenas deixou de oferecer à tributação fatos imponíveis inerentes à atividade, como utilizou artifício destinado a evitar o conhecimento pela Administração Tributária, mantendo a margem da escrituração fatos inerentes à movimentação financeira ou dissimulando-os mediante sistemática de registro concebida para tal intento. Assim, resta sobejamente configurada a vontade deliberada do Administrado de furtar-se ao cumprimento das respectivas obrigações de natureza tributária.

A contribuinte insurgiu-se contra os lançamentos de ofício e apresentou impugnação. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso que resume as alegações lançadas pela impugnante:

A contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração em 18 de março de 2011 (fl. 587) e, em 18 de abril de 2011, protocolizou a impugnação de fls. (589 a 604), sob as seguintes alegações:

I – DOS FATOS

– faz um breve relato do procedimento fiscal;

II – DO DIREITO

Das provas que instruem o processo administrativo. As presunções e indícios como meios de provas e suas repercussões jurídicas diante do Direito Tributário.

– é importante ressaltar a questão ligada à prova carreada para os autos, qual seja, a sua presunção para fins de lançar tributo;

– a fiscalização tentou fazer prova de suposta omissão de receitas decorrente de “depósitos bancários de origem não comprovada” abrangendo o período de 01/01/2008 a 31/12/2008, em que, no entender dos agentes fiscais, realizou-se operações à margem dos assentos contábeis e fiscais;

– da mesma forma, não se admite também a coleta de cheques depositados, TED's, transferências e cobranças, como relatado pela fiscalização, como provas cabais de movimentação financeira não tributada;

– a contabilidade para empresa de porte pequeno não exige toda a formalidade que cabe às empresas de médio e grande porte;

– eventuais falhas contábeis não significam intenção de reduzir tributos, mas reduzir a carga de gastos administrativos na elevada carga de obrigações tanto principais quanto acessórias impostas pelos entes fiscalizadores do país em todos os níveis (cita o art. 146

caput, inciso III, alínea “d”, da Constituição Federal, que estabelece competência à Lei Complementar para a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte);

– tal prática não serve de prova para se chegar na conclusão de que houve suposta omissão de receitas, justamente porque se baseia em presunções e indícios que não servem para o Direito Tributário, devido ao bem protegido, qual seja, a propriedade;

– esclarecidas estas premissas, importante adentrar em algumas questões ligadas às provas no mundo do Direito, mormente no Direito Tributário, principiando citação e conceituação dos tipos de prova, para depois fazer algumas considerações sobre as figuras das presunções e dos indícios (transcreve doutrina, inicialmente sobre a separação clássica das provas quanto ao objeto)

– diretas e indiretas, em seguida sobre a prova no Direito Tributário);

– no âmbito do procedimento administrativo, a prova há de ser feita em toda a sua extensão, consoante esquemas rígidos, de tal modo que assegure, com todas as garantias possíveis, as prerrogativas constitucionais de que desfruta o contribuinte brasileiro;

– não poderiam os Auditores-Fiscais basearem-se apenas em extratos bancários para efetuar o lançamento. Em outro falar, os agentes fiscais desconsideraram a possibilidade de transferências entre contas; que não se pode sacar e ficar com o dinheiro no cofre e depois depositar. Não há qualquer objeção em tal prática. Caso houvesse, restariam violados os direitos de propriedade, da livre iniciativa, da não intervenção do Estado, etc., garantidos na CF (transcreve trecho doutrinário no sentido de que, nos dias atuais, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a administração de provar as ocorrências que se afirma terem existido);

– a partir dos referidos ensinamentos doutrinários, tem-se que no procedimento administrativo são admitidos os meios de prova tidos como idôneos no processo comum. Salvo melhor juízo, os auditores-fiscais se valeram apenas de extratos bancários para efetuar o lançamento tributário;

– a doutrina e a jurisprudência rechaçam qualquer possibilidade deste meio de provas servir como fato gerador do imposto de renda. São meras presunções de que o fato realmente aconteceu, basearem-se em prova indireta. Deveria ter ido profundamente buscar outros elementos, mas não. Ficou restrito somente àquelas;

– simplesmente presumir que o fato realmente tenha acontecido ou que sua materialidade tenha sido efetivada não é o mesmo que exibir a concretude de sua exigência, mediante prova direta, conferindo-lhe segurança e certeza. E esta prova direta o fisco não fez (discorre sobre prova, indícios e presunções, inclusive trazendo mais trechos doutrinários);

– presunções e indícios não resultam em verdade material, nem tampouco na verdade jurídica. Necessita, portanto, de segurança e certeza na relação, se atingidas estas metas, a partir deste momento o agente administrativo poderia autuar o suposto infrator. A rigor, nestes casos, envolvendo de um lado o Estado-Administração e do outro o cidadão, há imperiosa necessidade de preservação da ordem jurídica (transcreve o art. 142 do CTN e ementas de julgados administrativos sobre prova baseada em presunção);

– estando ausente a verdade material sobre o fato, seguramente a tipicidade não estará presente, e por corolário, restará nulo o auto de infração; – jamais pode ser permitido que se defina a relação lei caso concreto através de indícios e/ou presunções. São necessárias provas robustas e inabaláveis, repita-se, que o façam. Assim tem-se que os extratos bancários, na tentativa de comprovar a omissão de receitas por parte da

Impugnante, não são suficientes para comprovar suposta omissão de receitas (cita jurisprudência administrativa);

– em casos mais extremados, como o de contas fantasmas, o próprio TRF da 4ª Região, através da sua 2ª Turma, por unanimidade de votos, nos autos do AC n.º 96.04.243268/RS, em julgamento acerca do Imposto de Renda, envolvendo omissão de receitas e arbitramento, entende que o arbitramento deve se pautar na diferença entre os depósitos e retiradas em tais contas;

– diante das razões apresentadas, o ato fiscal reputa-se nulo, por ter se sustentado em indícios, e não em provas concretas e contundentes, atitude que contraria a lei e os melhores princípios de direito tributário e administrativo;

III – DA INDEVIDA APLICAÇÃO DA MULTA NO PERCENTUAL DE 150%

– para que haja um agravamento da multa é imprescindível que tenha havido em evidente intuito de fraude, o que os auditores-fiscais em todo o processo nada provaram;

– a impugnante não se enquadra nos art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502 de 1964 (transcritos), porquanto não usou do dolo ou má fé na sua conduta. Todos os três artigos têm por ponto básico a conduta dolosa para ser considerada Má-fé, Fraude ou Conluio, o que nunca aconteceu no presente processo;

– no caso da impugnante, nunca houve dolo, pois não teve a vontade livre e consciente de lesar o fisco. O Conselho de Contribuintes tem emitido diversos acórdãos determinando quando devem ser majoradas as multas ou não (transcreve enunciados no sentido de que não cabe a qualificação da multa de ofício quando não comprovada pela fiscalização a ocorrência de fraude);

– a aplicação da multa tão alta viola o princípio do não confisco constante no artigo 150, II, “c”, da Constituição Federal (cita julgado do STF sobre a inconstitucionalidade do art. 3º e seu parágrafo único da Lei n.º 8.846 de 1994 que prescrevia a aplicação de multa no percentual de 300% pela não emissão de nota fiscal);

IV – DA REPRESENTAÇÃO PENAL

– a representação penal a que se refere o art. 83 da Lei n.º 9.430 de 1996 estabeleceu limites para os órgãos da administração fazendária, ao determinar que a remessa ao Ministério Público dos expedientes alusivos aos crimes contra a ordem tributária, definidos nos art. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 1990, somente será feita após a conclusão do processo administrativo fiscal;

– portanto, está demonstrada a impossibilidade de qualquer tentativa de representação penal enquanto não se tornar definitivo o lançamento tributário.

V – DO APROVEITAMENTO DO PRESENTE RECURSO À TRIBUTAÇÃO REFLEXA DE CSLL, PIS E COFINS

– a presente impugnação estende-se à tributação reflexa da CSLL, do PIS e da Cofins, eis que as rubricas lançadas são as mesmas do lançamento principal;

VI – DOS PEDIDOS

– diante do exposto, requer:

a) seja cancelado o auto de infração, uma vez que não se pode presumir que os simples depósitos e/ou créditos nos extratos bancários de contas correntes da impugnante podem ensejar omissões de receitas, eis que não podem ser considerados como provas a ponto de ensejar a tributação do imposto de renda e tendo seus reflexos na CSLL, PIS e Cofins;

- b) a impossibilidade de imposição da multa de ofício, no patamar de 150%, já que não foram exaustivas as provas buscadas e em razão do seu efeito confiscatório, contrariando o art. 150, IV da CF/88;
- c) pugna pela produção de outros documentos que venham a ser obtidos até o julgamento definitivo do processo administrativo fiscal;
- d) a suspensão da representação fiscal para fins penais enquanto não concluída a discussão na esfera administrativa.

A impugnação foi julgada improcedente. O Acórdão nº 15-35.194 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador – DRJ/SDR, ora vergastado, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. ARGUIÇÃO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.

A apreciação e declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo é prerrogativa reservada ao Poder Judiciário, sendo vedada sua apreciação pela autoridade administrativa em respeito aos princípios da legalidade e da independência dos Poderes.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Configuram omissão de receitas sujeita à tributação os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em que o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LUCRO PRESUMIDO

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição para o PIS/Pasep

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido CSLL

Em se tratando de tributação decorrente, deve ser observado o que for decidido para o Auto de Infração principal, uma vez que todas as exigências tiveram o mesmo suporte fático.

MULTA DE OFÍCIO.

Presentes os atos previstos na legislação de regência, torna-se aplicável multa de ofício qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, apresentou as seguintes alegações:

- **Preliminar. Vício de competência:** aduziu a recorrente que a DRJ/SDR seria incompetente para apreciar a impugnação, tendo em vista a localização do domicílio da contribuinte no Estado de Santa Catarina. Competente seria a Delegacia de Julgamento de Florianópolis/SC. Desta forma, estaria configurada a hipótese de nulidade da decisão de piso;

- **Do afastamento da multa de ofício:** a recorrente alegou que a fiscalização não teria dado ciência de Mandado de Procedimento Complementar ao final do prazo para o procedimento fiscal estipulado no Mandado de Procedimento Fiscal original. Ademais, teria recuperado a espontaneidade durante o procedimento fiscal, nos termos da Súmula CARF nº 75, em razão de terem passado mais de 60 (sessenta) dias em que a fiscalização teria permanecido inerte.

- **Dos fundamentos jurídicos:** a contribuinte alegou, inicialmente, que a utilização de dados bancários seria ato arbitrário e que a mera movimentação bancária, “*sem a análise de outros elementos, como estoque, livro de entradas e saídas de mercadorias e etc, não pode corroborar a existência de receita operacional não tributada*”. Ademais, o cancelamento dos autos de infração deveria obedecer ao artigo 9º, VII, do Decreto-Lei nº 2.471/1988.

- **Da inaplicabilidade da multa qualificada:** argumentou a contribuinte que a fiscalização não teria trazido “*dados precisos*” para comprovar a conduta dolosa e fundamentar a aplicação da multa exasperada. A contribuinte também teria atendido a todas as intimações e as apurações teriam sido fundadas nos elementos probatórios fornecidos pela fiscalizada, de forma que a qualificação da multa seria imprópria. Ademais, os indícios de omissão de receitas não seriam suficientes para a qualificação da multa, conforme Súmula CARF nº 14.

Ao final, a contribuinte pugnou pela reforma da decisão de piso para que se declare a insubsistência dos autos de infração. Requereu, também, o deferimento da apresentação de memoriais e sustentação oral e a citação da advogada.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata o presente feito de lançamento de ofício de IRPJ e tributos reflexos em razão de omissão de receitas. As infrações foram determinadas a partir da movimentação financeira. Contudo, a autoridade fiscal constatou a ocorrência de duas situações fáticas distintas: (i) movimentação financeira (Banco do Brasil) que estava registrada na contabilidade mediante artifício, com a contrapartida lançada de forma simulada na conta Caixa; e (ii) contas bancárias (BESC e UNIBANCO) mantidas à margem da contabilidade.

Os lançamentos de ofício foram fundados da presunção legal veiculada pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, *verbis*:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

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

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

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Passo à apreciação das alegações da recorrente.

Preliminar. Vício de competência.

Neste tópico, a contribuinte alegou, em apertada síntese, que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador não seria competente para o julgamento em primeira instância da impugnação apresentada pela contribuinte.

Segundo a contribuinte, o critério para a determinação da competência seria o local de seu domicílio e, como está localizada em município do Estado de Santa Catarina, a unidade da RFB competente para o julgamento seria a DRJ de Florianópolis/SC.

Neste sentido, a incompetência da autoridade julgadora configuraria hipótese de nulidade da decisão conforme artigo 59 do Decreto nº 70.235/72:

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 conseqüência.

§ 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. (grifei)

Tenho que a tese da contribuinte não deva prosperar.

Inicialmente, observo que a competência para proferir decisões de primeira instância no âmbito do processo administrativo fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/72 é privativa do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme dispõe o artigo 6º da Lei nº 10.593/2002, com redação dada pela Lei nº 11.457/2007:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) **elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal**, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

[...] (grifei)

Quanto à organização administrativa da RFB para a distribuição de competência das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, estava em vigor no momento do julgamento de primeira instância (31/03/2014) a Portaria RFB nº 1.006/2013. Esta portaria distribuía a competência das DRJ de acordo com a matéria:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, resolve:

Art. 1º Estabelecer a competência por matéria das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) e relacionar as matérias de julgamento por Turma, conforme os Anexos I e II a esta Portaria.

Art. 2º A identificação dos processos a serem distribuídos às DRJ, de acordo com as prioridades estabelecidas na legislação, a competência por matéria e a capacidade de julgamento de cada unidade, ficará a cargo da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial.

Art. 3º O disposto nesta Portaria aplica-se, inclusive, aos processos protocolizados anteriormente à sua edição.

Art. 4º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 5º Fica revogada a Portaria RFB nº 1.916, de 13 de outubro de 2010. (grifei)

Portanto, a distribuição das competências para julgamento de primeira instância observava a matéria e não o critério do local do domicílio alegado pela contribuinte.

No caso específico da DRJ de Salvador, o Anexo I da Portaria determinava as seguintes matérias:

Tributos administrados pela RFB, exceto:

I - IPI-V, II, IE e demais impostos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação;

II - ITR.

Assim, tem-se que a DRJ Salvador era competente para a apreciação da impugnação e emissão do acórdão recorrido.

Neste ponto, portanto, voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso.

Do afastamento da multa de ofício.

Neste tópico, a contribuinte, inicialmente, aduziu que não foi observado o prazo limite para a realização do procedimento fiscal conforme Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.2.01.00-01226-4, “*uma vez que foram expedidos documentos de ampliação de prazo, sem a intimação do contribuinte*”. Cito suas palavras:

Trata-se de ato viciado, que macula toda a validade do procedimento adotado pelo auditor fiscal responsável, na medida em que o referido procedimento deflagra a legislação de regência, a qual determina que, em não sendo possível concluir a ação fiscal no prazo previsto pelo MPF, o auditor deverá pedir prorrogação expedindo-se Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, dando-se ciência ao contribuinte antes de expirado o prazo.

Todavia, penso que a tese da contribuinte não encontra respaldo nos elementos de prova e na legislação de regência. Vejamos.

De acordo com o artigo 11 da Portaria RFB n.º 11.371/2007, em vigor durante o procedimento fiscal, o prazo para o cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal era de 120 (cento e vinte) dias:

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - **cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;**

II - sessenta dias, no caso de MPF-D. (grifei)

Ora, segundo os documentos juntados aos autos, a contribuinte tomou ciência do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 09.2.01.00-01226-4 por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 07/12/2010. E tomou ciência dos autos de infração em 18/03/2011. Portanto, o procedimento de fiscalização não extrapolou o prazo de 120 dias previsto na legislação de regência.

Ademais, apenas para argumentar, vale destacar que a jurisprudência do CARF é sólida no sentido de que eventuais vícios no Mandado de Procedimento Fiscal não afetam a validade dos autos de infração, pois trata-se de mera organização administrativa interna da RFB. Neste sentido, trago à colação precedentes desta Turma:

VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento. (Acórdão CARF n.º 1401-001.700, de 11/08/2016)

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor - Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta - se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF. (Acórdão CARF n.º 1401-005.306, de 16/03/2021)

Outra alegação da contribuinte é que a fiscalização teria ficado inerte por mais de 60 (sessenta) dias e, desta forma, teria recuperado a espontaneidade, nos termos da Súmula CARF n.º 75. Reproduzo excerto da peça recursal:

Além disso, a auditoria fiscal intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos em 05/01/2011 e o apresentou a atuação fiscal em 18/03/2011, tendo ficado inerte por mais de 60 (sessenta) dias, o que também corrobora a recuperação de espontaneidade, nos termos da Súmula n.º 75.

Novamente, vejo que a tese da contribuinte não encontra respaldo nos elementos de prova juntados aos autos e na legislação de regência.

Compulsando os autos, vejo que a autoridade fiscal concedeu em 27/01/2011 dilação de prazo para o atendimento do Termo de Intimação Fiscal n.º 01. Este ato configura a hipótese de prorrogação do procedimento fiscal para fins de afastamento da espontaneidade, conforme dicção do artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. (grifei)

Portanto, a contagem do prazo de 60 dias mencionado pela contribuinte não teria como termo inicial o dia 05/01/2011, mas o dia 27/01/2011. Desta forma, a ciência dos autos de infração em 18/03/2011 estaria dentro do prazo previsto pela legislação de regência.

Também vale destacar, *obiter dictum*, que a reaquisição da espontaneidade por parte do contribuinte não teria como consequente a nulidade dos autos de infração. Vejamos a redação da Súmula CARF n.º 75:

A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O que a súmula determina é que a inércia da fiscalização faz com que a contribuinte readquirir a espontaneidade. Ou seja, caso ela tenha declarado ou pago crédito tributário durante o procedimento fiscal, até o decurso do prazo mencionado, o pagamento e a declaração serão considerados pela autoridade fiscal como realizados espontaneamente pelo sujeito passivo. Assim, deverão ser considerados no momento da autuação.

Portanto, em relação ao presente tópico, voto por afastar as arguições de nulidade dos autos de infração.

Dos fundamentos jurídicos.

A primeira matéria sustentada pela contribuinte neste tópico foi a constitucionalidade da quebra de sigilo que teria motivado a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal.

Como se vê, a motivação para expedição do Mandado de Procedimento Fiscal decorreu da quebra de sigilo bancário do contribuinte, em razão da apresentação de informações bancárias pelas instituições financeiras, conforme destacado acima.

Ocorre, porém, que a movimentação bancária da Recorrente, sem a análise de outros elementos, como estoque, livro de entradas e saídas de mercadorias e etc., não pode corroborar a existência de receita operacional não tributada, além de constituir, a quebra de sigilo bancário, ato arbitrário, vedado pela Constituição Federal.

Além disso, a Corte Suprema já reconheceu a repercussão geral em casos de quebra de sigilo bancário, como se vê do despacho proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 601314/SP:

A tese da contribuinte não deve prosperar.

À partida, vale salientar que as autoridades julgadoras não têm competência para se manifestar acerca da constitucionalidade de normas legais, conforme inteligência da Súmula CARF nº 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Quanto à possibilidade de utilização das informações advindas da DCPMF para a fiscalização, há previsão legal expressa no artigo 5º, § 4º da Lei Complementar nº 105/2006, *verbis*:

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

[...]

§ 2º As informações transferidas na forma do *caput* deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

§ 3º Não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 4º **Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.**

§ 5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor. (grifei)

No mesmo diapasão é a disposição do artigo 11 da Lei nº 9.311/1996, que trata da antiga Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e

Direitos de Natureza Financeira – CPMF, e prevê a utilização das informações para a fiscalização de outros tributos:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

[...]

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, **facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente**, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. (grifei)

Portanto, encontra amparo legal a abertura de procedimento fiscal em casos nos quais as informações oriundas da DCPMF evidenciem indícios de ilícito tributário. É o caso dos autos, como asseverou a autoridade fiscal:

O presente procedimento fiscal foi motivado em face do flagrante descompasso, evidenciado ainda na fase de análise e programação, entre a movimentação financeira e as receitas declaradas/tributadas. Consoante levantamento então realizado, os créditos/depósitos informados pelas instituições bancárias, atinentes ao ano de 2008, registram montante na ordem de R\$ 5.500.000,00, enquanto que a receita declarada em torno de R\$ 1.700.000,00. Neste cenário, obviamente, um viés da investigação centrou-se na movimentação financeira, notadamente a realizada junto a instituições bancárias.

Impende, portanto, rechaçar a tese da contribuinte.

Ainda no tópico dos fundamentos jurídicos, a contribuinte insurgiu-se contra a utilização dos créditos bancários para a demonstração da ocorrência dos fatos jurídicos tributários e a apuração dos montantes devidos. Cito suas palavras:

Assim, verifica-se que não houve a comprovação efetiva de materialidade e existência do fato gerador, vez que, cabe à auditoria, mesmo nos casos de indícios de omissão de receitas, demonstrar de forma inequívoca a ocorrência do fato gerador, sendo certo que a existência de depósitos bancários não constitui base de cálculo da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda constante da Constituição Federal.

Resta, portanto, demonstrada a ilegalidade do presente auto de infração, que aplicou a regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda em **ocorrências fáticas que não caracterizam efetivo auferimento de renda, ou seja, o contribuinte foi autuado por mera presunção de existência de acréscimo patrimonial, não tendo a fiscalização apresentado provas que embasassem a base de cálculo da exação imputada.**

Nesta matéria, vale lembrar que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 veicula uma presunção legal:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

[...]

Isto significa que, uma vez implementada a hipótese da presunção legal, a fiscalização **comprova a ocorrência do fato jurídico tributário**. Afinal, a presunção nada mais é que uma forma de comprovar o fato presumido a partir de um fato conhecido (presuntivo).

No caso em questão, a fiscalização adotou os procedimentos necessários para a configuração da hipótese legal de presunção de omissão de receitas. Inicialmente, intimou a contribuinte a comprovar a origem dos créditos bancários, descrevendo-os individualmente. Depois, procedeu ao exame de cada lançamento a partir dos elementos de prova e dos esclarecimentos prestados. Por fim, procedeu ao cruzamento de informações para identificar eventuais transferências de recursos que não configurassem auferimento de receitas. Nesse sentido, reproduzo trecho do TVF:

Sobejamente delineada a aludida prática, e que esclarece o descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas/tributadas, resta mensurar as matérias com implicações tributárias, no caso a partir de créditos/depósitos bancários de origem não comprovada. Nesta seara, mediante o item 4 da Intimação Fiscal nº 01 (fls. 9 a 26) especificamos um rol de operações cujo registro contábil aparentemente não se conformava com o evento indicado no extrato bancário e intimamos o contribuinte à esclarecê-las cabalmente. Releva anotar que foram especificadas apenas operações cujos históricos consignados nos extratos indicavam movimentações extra-caixa, a despeito dos lançamentos processados na escrita comercial consignarem como origem a conta Caixa. Destarte, todos os demais créditos/depósitos bancários, a exemplo dos consignados sob os históricos de depósito em dinheiro ou cheques, não foram objeto de questionamento. Essas movimentações, sequer questionadas, praticamente já se equivalem às receitas declaradas/tributadas.

Na esteira da exigência formalizada pelo item 4 da Intimação Fiscal nº 01 adveio o relatório acostado às fls. 44 a 55, mediante qual o contribuinte esclarece alguns dos créditos/depósitos bancários questionados. Na forma do relatório apresentado, indicou um rol de recebimentos, vinculados as respectivas notas fiscais emitidas, cujos recursos deram causa a créditos/depósitos questionados. Não obstante, o aludido levantamento consigna a data de recebimento do recurso, sem, todavia, vinculá-los a crédito/depósito questionado. Neste cenário, empreendemos a necessária vinculação, identificando inicialmente os eventos onde a data e o valor recebido correspondiam a crédito/depósito questionado. Em procedimento contínuo, acerca dos recebimentos não vinculados pelo cotejamento inicial, procedeu-se à vinculação com créditos/depósitos de mesma data ou próxima, a despeito de o valor não corresponder exatamente a crédito/depósito na berlinda.

[...]

Neste cenário, o contribuinte não logrou comprovar todos os demais créditos/depósitos consignados nas contas bancárias mantidas à margem da escrita. A despeito dessa configuração e sempre na busca da verdade real, por ocasião das análises finais ainda empreendemos levantamentos no sentido de esclarecer operações na berlinda. Nesta seara realizou-se cruzamento das movimentações nas diversas contas bancárias, escrituradas ou não, com o fito de identificar créditos/depósitos advindos de suas próprias contas e que como tal não configuram aporte de novos recursos financeiros.

Em outro viés relacionamos os documentos fiscais emitidos com os créditos bancários consignados nos extratos, objetivando também esclarecer a origem de recursos depositados nas contas bancárias mantidas à margem da escrita.

[...]

Vale destacar também que a tributação foi efetuada sobre o Lucro Presumido, conforme opção da contribuinte para o período fiscalizado. Portanto, a base de cálculo do IRPJ não foi composta diretamente pelos créditos bancários. As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram apuradas com a aplicação do percentual de presunção sobre a receita omitida, que foi comprovada conforme acima descrito.

No mesmo sentido, os lançamentos de PIS e COFINS no regime cumulativo foram apurados com base na receita operacional omitida, conforme comprovado pela fiscalização.

Assim, quanto à apuração das bases de cálculo dos tributos constituídos de ofício, a fiscalização atuou conforme as respectivas normas de regência e não há reparos a fazer ao procedimento fiscal.

Também não socorre a recorrente o disposto no artigo 9º do Decreto Lei nº 2.471/1988, posto que a norma legal de presunção de omissão de receitas em base em créditos bancários sem origem comprovada, artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 suso transcrito, lhe é posterior. A norma mencionada pela contribuinte, assim como a jurisprudência colacionada na peça recursal, referem-se a fatos jurídicos tributários ocorridos em períodos de apuração anteriores à introdução da norma que deu fundamento aos autos de infração ora sob exame.

Da inaplicabilidade da multa qualificada.

Neste ponto, a recorrente trouxe duas argumentações, a saber: (i) a fiscalização não trouxe aos autos elementos probatórios capazes de comprovar o dolo e, desta forma, fundamentar a exasperação da multa; e (ii) o atendimento das intimações e apresentação de extratos bancários e outros elementos de prova afastariam a hipótese de qualificação da multa.

Penso que não tem razão a contribuinte.

Sobre a questão do dolo, tenho que o relato da fiscalização, assim como os elementos de prova coletados, são bastante contundentes.

Vale lembrar que a fiscalização encontrou duas situações fáticas quanto à forma da contribuinte de omitir as receitas operacionais cujos recursos eram movimentados nas contas bancárias: (i) movimentação financeira (Banco do Brasil) que estava registrada na contabilidade mediante artifício, com a contrapartida lançada de forma simulada na conta Caixa; e (ii) contas bancárias (BESC e UNIBANCO) mantidas à margem da contabilidade.

Quanto à primeira, é conhecida como *Caixa-Banco, Banco-Caixa*.

Trata-se de um método fraudulento de escriturar na contabilidade lançamentos absolutamente fictícios para mascarar (i) os valores decorrentes de receitas operacionais omitidas da tributação que sejam recebidos em conta bancária e (ii) os pagamentos a terceiros feitos à margem da contabilidade.

Funciona assim:

- quando a contribuinte recebe um valor na conta bancária cuja origem não tenha comprovação, efetua um lançamento na contabilidade a crédito de Caixa e a débito de Banco, de forma a simular que a origem dos recursos seria o Caixa da empresa;

- quando a contribuinte efetua um pagamento à margem da contabilidade com recursos mantidos na conta bancária, efetua um lançamento a crédito de Banco e a débito de Caixa, para simular que a saída de recursos seria para suprir o Caixa da empresa.

Para que não houvesse a possibilidade de confundir tais operações simuladas com verdadeiras operações de suprimento de caixa ou depósito de valores efetivamente lançados no Caixa, a fiscalização teve o cuidado de somente questionar os lançamentos bancários cujos históricos no extrato indicassem que a origem ou a destinação não fossem o Caixa de empresa. É o que explica a autoridade fiscal no seguinte trecho do TVF:

Diante desse delineamento, por intermédio dos itens 4 e 5 da Intimação Fiscal nº 01 (fls. 9 a 26), destacamos um rol de eventos que, aparentemente, à luz de aspectos evidenciados a partir dos extratos bancários, não se conformavam com o registro contábil realizado, culminando na intimação do contribuinte para que fossem apresentados os documentos inerentes a cada operação indicada, com o fito fundamental de elucidá-las cabalmente. Em relação às operações de saídas questionadas, item 5 da aludida Intimação, nada logrou ser apresentado/esclarecido, restando não demonstrados os registros da destinação/saída dos recursos. Já na seara dos créditos/depósitos questionados, item 4 da Intimação, apenas algumas operações restaram elucidadas, consoante relatório apresentado e que consta às fls. 44 a 55.

Assim, ao cabo das análises empreendidas restou configurada a prática que consiste em dissimular, na escrita comercial, fatos inerentes à movimentação financeira. Valeu-se da sistemática manjada de escriturar créditos/depósitos bancários, e também saídas de recursos das contas correntes, em contrapartida da conta Caixa, não refletindo fidedignamente movimentações, na essência, de natureza extra-caixa. É consabido que esta sistemática é adotada, via de regra, para dissimular fatos/operações, onde os lançamentos a débito da conta Caixa e a crédito de bancos, além de dissimular o evento da saída, prestam-se para encobrir recursos de origem não comprovada, que aportam em contas mantidas em instituições financeiras, e que, por sua vez, são dissimulados por lançamentos a crédito da conta Caixa e a débito de conta bancária.

É cristalino que, ao proceder dessa forma, a contribuinte fraudou os livros contábeis por meio de lançamentos contábeis frequentes e em valores relevantes. Não há como se aventar a hipótese de erro escusável.

Da mesma forma, a manutenção sistemática de contas bancárias – com relevante movimentação financeira – à margem da contabilidade durante todo o período fiscalizado configura a conduta dolosa a dar azo à qualificação da multa de ofício.

Essa é a inteligência do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que remete para as hipóteses de fraude, sonegação e conluio tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...] – grifei.

Dada a conduta dolosa da contribuinte acima descrita e sobejamente comprovada pela fiscalização, tem-se, no caso concreto, a configuração do “evidente intuito de fraude” conforme disposto na parte final da Súmula CARF nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Por fim, impende mencionar que o fato da contribuinte ter apresentado os extratos bancários e outros elementos da escrita contábil e fiscal não tem o condão de afastar a aplicação da qualificação da multa. A obstrução da fiscalização por meio de recusa injustificada de apresentação de esclarecimentos e outros elementos à autoridade fiscal é hipótese de agravamento da multa de ofício e não de qualificação. O agravamento da multa de ofício está previsto no parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996:

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Desta forma, voto neste tópico por negar provimento ao recurso voluntário.

Apresentação de memoriais, sustentação oral e direcionamento da intimação para a advogada.

A contribuinte pugnou pelo deferimento da apresentação de memoriais e de sustentação oral de suas razões durante o julgamento do recurso voluntário. Entretanto, tais direitos estão garantidos pelo Regimento Interno do CARF – RICARF e independem de manifestação deste relator ou da Turma.

Quanto ao direcionamento da intimação para a advogada, esta matéria está pacificada no seio deste Conselho por meio da Súmula CARF nº 110:

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

Assim, voto por indeferir o pedido de intimação da advogada.

Conclusão.

Voto por indeferir o pedido de intimação da advogada, por afastar as arguições de nulidade dos autos de infração e da decisão recorrida e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira