



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



**Processo nº** 11634.720239/2012-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-006.272 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de dezembro de 2022  
**Recorrente** COMERCIAL UNIPLACAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Ano-calendário: 2007, 2008

**INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.**

Não cabe às instâncias administrativas apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

**NULIDADE**

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

**OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS.**

Apuradas receitas cuja origem não seja comprovada, estas serão consideradas provenientes de vendas não registradas.

**IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS**

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, cobra-se, por decorrência, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito, o IPI correspondente, com os consectários legais.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. 150%. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA. ÔNUS DA ACUSAÇÃO. INEXISTÊNCIA NOS AUTOS.**

A simples omissão de receita não autoriza a qualificação da multa, de modo que é imprescindível a comprovação inequívoca da prática de conduta dolosa por parte do contribuinte com o evidente intuito de fraudar a fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte tão somente para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa que entendeu pela manutenção da multa de ofício qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Rafael Taranto Malheiros, Eduardo Monteiro Cardoso, e Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

## **Relatório**

O presente processo retorna a este Colegiado após julgamento realizado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), cuja decisão, por maioria de votos, foi pela reforma do acórdão n.º 1301-002.987, proferido em 12/04/2018, o qual havia excluído da autuação a infração de omissão de receitas, a partir de valores obtidos em depósitos bancários informados por meio de Requisição de Movimentação Financeira (“RMF”) em desacordo com o disposto no artigo 3º do Decreto n.º 3.724/2001, cuja redação menciona as hipóteses previstas no art. 33 da Lei n.º 9.430/1996, nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 1424 do *e-processo*):

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. DECRETO Nº 3.724/2001. INTERPRETAÇÃO RESTRICTIVA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. HIPÓTESE PREVISTAS NO ART. 33 DA LEI Nº 9.430/96. EMISSÃO DE RMF BASEADA EM SIMPLES NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

O acesso à movimentação financeira do contribuinte, autorizado pela Lei Complementar n.º 105, de 2001, implica fiel obediência aos ditames do Regulamento correspondente (Decreto n.º 3.724, de 2001). No caso vertente, em que o referido acesso se deu com suporte nas hipóteses descritas no art. 33 da Lei n.º 9.430, de 1996, seria necessário o aporte de documentação capaz de indicar condutas que permitissem concluir pela intenção deliberada do contribuinte de obstaculizar o andamento da ação fiscal (embaraço), sendo insuficiente, à evidência, a mera comprovação do não atendimento de intimação para apresentar extratos bancários.

É importante mencionar que se trata o presente processo de lançamento que exige Imposto sobre Produtos Industrializados decorrente de suposta omissão de receitas. A exigência é mero reflexo do lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e reflexos de

CSLL, PIS e Cofins) a que se refere o processo 11634.720840/2011-13, o qual também se encontra com o presente relator e será julgado na presente sessão.

Assim, é importante destacar que muito embora tenham sido instaurados processos administrativos específicos, ambas as autuações decorrem de uma suposta omissão de receitas, identificada a partir de informações obtidas via RMF, a qual fora em um primeiro momento considerada indevido, no que resultou no cancelamento integral da exigência por este Conselho Administrativo.

À época, segundo apurou o Conselheiro Relator da Turma Ordinária, com base em alegação do próprio contribuinte, *a autoridade fiscal não indicou em qual hipótese prevista no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, teria se enquadrado o caso concreto* (fls. 1436 do *e-processo*).

E sob sua ótica, tal vício somente seria sanado caso o próprio relatório fiscal utilizado de suporte para o RMF contivesse a indicação suficiente da hipótese descrita na norma, o que não verificou-se no caso concreto, como se observa pelos trechos do acórdão ora reformado (fls. 1485 do *e-processo*):

Analisando o sucinto relatório (fls. 438439), entendo que o fato ali contido que pode ser enquadrado nas hipóteses elencadas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, é a não apresentação, por parte do contribuinte, dos extratos e documentos bancários requeridos pela autoridade fiscal em sua intimação. Vejase a redação dessa hipótese, prevista no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430/96:

*I – embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;*

Pois bem, em sua defesa, aduz a recorrente que a não apresentação dos documentos se deu porque o rol de elementos solicitados pelo Fisco não estavam à sua disposição.

A meu ver, independentemente disso, entendo extremamente frágil a interpretação dada pela autoridade fiscal de que a mera não apresentação dos extratos e documentos bancários por parte do fiscalizado seja suficiente para se expedir a RMF e possibilitar ao Fisco o acesso direto dessas informações junto às instituições financeiras.

Assim, com base em tais argumentos, entendeu-se que (fls. 1437 do *e-processo*) *a obtenção dos elementos de prova em que se baseia o presente lançamento, quais sejam, os*

*extratos bancários de onde se extraíram os depósitos tributados na forma do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, se deu forma ilícita.*

Concluindo com isso (fls. 1437 do *e-processo*):

Por consequência, entendo que o lançamento encontra-se maculado por um vício insanável, implicando o cancelamento integral da exigência.

Em que pese o exposto, consoante anteriormente informado, sobredito entendimento restou reformado por decisão da CSRF, cuja conclusão foi no sentido de que a não apresentação dos extratos bancários pelo contribuinte, quando intimado, seria suficiente para justificar a emissão da RMF, desde que haja procedimento fiscal em curso e o exame dos documentos seja indispensável. Veja-se o que consta do acórdão da CSRF (fls. 1495/1498 do *e-processo*):

E mais, a julgar pelo fragmento das razões de decidir do voto condutor do acórdão 1302-000.489, citado pelo Relator do recorrido, o ponto nevrálgico repousa naquilo que se exige/exigiria para que fosse configurado o “**embaraço à fiscalização**” previsto no inciso I do artigo 33 da Lei 9.430/96, hipótese em que, uma vez verificada, autorizaria o Fisco o acesso à movimentação financeira do fiscalizado, à teor do inciso VII do artigo 3º do Decreto 3.724/2001 c/c artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

Pois bem.

No caso dos autos, o contribuinte foi intimado em 5/11/2010 (fls. 2/4), por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias e dentre outros elementos, os “*extratos de toda movimentação bancária em papel e em meio digital e demais documentos contábeis e bancários em papel*”. Na sequência, ante ao não atendimento da intimação fiscal, o recorrido foi **reintimado**, por meio do Termo de Intimação Fiscal de fls. 7/9, a apresentar, no prazo de novos 20 (vinte) dias, os “*extratos de toda movimentação bancária em papel e em meio digital e demais documentos contábeis e bancários em papel, tais como cópias de cheque, depósitos, empréstimos, desconto de duplicatas e demais comprovantes das operações bancárias*”

Somente em 9 de março de 2011, quando transcorridos aproximadamente 120 dias desde a primeira intimação, é que o autuante se viu obrigado a recorrer diretamente às instituições financeiras para conseguir o acesso à movimentação bancária do fiscalizado.

Voltando à questão normativa, o artigo 6º da LC 105/2001 estabelece duas condições para que o Fisco possa acessar a movimentação bancária diretamente junto às instituições financeiras. São elas:

i) Haver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso; e ii) Seja considerado indispensável o exame desses documentos pela autoridade administrativa competente.

Embora a primeira condição já se apresentasse bastante objetiva, ainda assim o Decreto 3.754/2001 buscou regulamentar ambas as circunstâncias, além de exigir, no § 2º de seu artigo 4º, fosse a RMF precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

Enquanto a regulamentação da primeira condição encontra-se no artigo 2º, as hipóteses nas quais são consideradas indispensáveis os exames desses documentos estão elencadas no artigo 3º, em seus 12 incisos.

Com isso, pode-se dizer que por força do § 2º encimado há uma exigência de prévia intimação do fiscalizado que é comum a todas as 12 hipóteses então elencadas.

No caso em exame, interessa-nos aquela prevista no inciso VII, que nos remete ao artigo 33 da Lei 9.430/96, onde são elencadas hipóteses nas quais a Administração Tributária pode instituir Regime Especial para o cumprimento de obrigações por parte do sujeito passivo.

Dentre essas 7 hipóteses adicionais, a do item I, que conceitua ou caracteriza o “embaraço à fiscalização” que pode dar ensejo ao referido Regime Especial, é aquela tratada nestes autos e a que merece especial atenção. Confira-se sua redação:

I - **embaraço à fiscalização**, caracterizado pela **negativa não justificada de exibição** de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela **não fornecimento de informações sobre** bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e **demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública**, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

De plano, percebe-se, da dicção do dispositivo, que o legislador, **para esse fim**, não fez maiores exigências quanto a necessidade de contextualizar a “*negativa não justificada de exibição*” de documentos ou o “*não fornecimento de informações sobre ...movimentação financeira*”; ou mesmo quanto a demonstrar o elemento subjetivo da conduta adotada pelo sujeito passivo.

Aperceba-se que a justificativa para a sua não apresentação deve repousar em situação que foge inteiramente ao domínio do intimado, a exemplo de ter, comprovadamente, solicitado os extratos junto à instituição financeira; e esta, dentro do prazo por ela acordado, ainda não os ter entregue.

Nesse sentido, negativas do tipo “não os tenho”, “os perdi na enchente”, “os ratos comeram”, “não sabia que deveria guarda-los” ou “solicitei ao banco que ainda não me entregou”, **desacompanhadas das providências** cabíveis com vistas a atender à intimação, não me parece que são justificativas a impedir ao Fisco que se socorra, diretamente, às instituições financeiras, o que dirá do mero silêncio em face da intimação recebida.

Pelo contrário, a julgar pela abrangência ou amplitude dos casos, como, por exemplo, na parte final do dispositivo, que ao remeter às hipóteses do artigo 200 do CTN admite caracterizado o embaraço quando “*necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção*”, penso que o intuito desse artigo 33, cujas hipóteses foram abraçadas, sem ressalvas, pelo já citado inciso VII do Decreto 3.754/2001, foi o de apenas conferir uma maior efetividade ao procedimento fiscalizatório, o que não se confunde com o rigor para a imposição de multas, no casos em que a lei exige a demonstração da intencionalidade do agente. É dizer, o acesso ao dados bancários, longe de se estar impingindo qualquer penalidade ao sujeito passivo, presta-se a instrumentalizar a atuação do Fisco, que está, inclusive, obrigado a mantê-los sob sigilo a teor do artigo 198 do CTN.

Note-se que muito embora haja uma proteção constitucional ao sigilo de dados e ao direito à liberdade, a legislação infraconstitucional houve por bem, observados por óbvio os limites constitucionais, assegurar ao Estado, **em seu papel fiscalizatório**, plenas condições de desenvolver seu mister, seja relativizando o direito ao sigilo de dados, no caso do acesso à movimentação financeira, seja flexibilizando o direito à

liberdade, no caso da implementação das medidas previstas no § 2º do artigo 33 da Lei 9.430/962, que trata do Regime Especial para o cumprimento de obrigações pelo sujeito passivo.

Nesse rumo, vejo como suficiente a não apresentação, quando intimado, dos extratos bancários para dar azo à emissão da RMF, sempre que preenchidas as demais condições e exigências formais previstas naquele decreto regulamentar.

Por fim, cumpre destacar que o assunto não é novo neste Colegiado, que na sessão de 12/12/18, no acórdão de nº 9202-007.438, decidiu, à unanimidade, que a expedição da RMF deveria ser precedida de intimação ao sujeito passivo para prestar informações sobre a sua movimentação financeira, necessárias à execução do Mandado de Procedimento Fiscal, **sendo que a legislação não estipularia quantidade de intimações a serem feitas pela Fiscalização. Confira-se sua ementa:**

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). POSSIBILIDADE DE EMISSÃO DE RMF.

A expedição da RMF deve ser precedida de intimação ao sujeito passivo para prestar informações sobre a sua movimentação financeira, necessárias à execução do Mandado de Procedimento Fiscal. A legislação não estipula quantidade de intimações a serem feitas pela Fiscalização.

Hipótese em que, o contribuinte foi regularmente intimado a prestar as referidas informações, mas não o fez a contento.

Nesse mesmo sentido o acórdão de nº 9202-009.589, relativo ao processo 11080.000107/2010-10, julgado na sessão de 23/06/2021, assim ementado:

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). POSSIBILIDADE DE EMISSÃO DE RMF.

A expedição da RMF deve ser precedida de intimação ao sujeito passivo para prestar informações sobre a sua movimentação financeira, necessárias à execução do Mandado de Procedimento Fiscal. A legislação não estipula quantidade de intimações a serem feitas pela Fiscalização.

Hipótese em que, o contribuinte foi regularmente intimado a prestar as referidas informações, mas não o fez a contento.

Pois bem, superada a questão da validade do RMF, mas levando em conta a existência de outros argumentos de defesa constantes do recurso voluntário, os quais não foram analisados em razão do entendimento inicialmente adotado de que as informações obtidas seriam inválidas, os autos retornam ao presente colegiado para prosseguimento do julgamento.

Vejamos então os pontos argumentados pela defesa e constantes do recurso voluntário (fls. 1390/1405 do *e-processo*):

### **2.1.2 Da violação por inconstitucionalidade dos dispositivos legais - Inconstitucionalidade da Lei Complementar 105/01**

A Receita Federal através de RMF (Requisição de Movimentação Financeira) solicitou às instituições financeiras extratos da movimentação realizada pela Impugnante junto às respectivas instituições.

Em que pese os dispositivos legais que embasam a adoção de tal procedimento (Lei Complementar 105/01 regulamentada pelo Decreto 3.724/01) a mesma viola a Constituição Federal no que concerne às garantias relativas ao sigilo bancário.

Neste sentido, recente entendimento do Supremo Tribunal Federal destacou a referida inconstitucionalidade:

SIGILO DE DADOS - AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção - a quebra do sigilo - submetida ao crivo de órgão equidistante - o Judiciário - e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS - RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal - parte na relação jurídico-tributária - o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte. (STF - RE 389.808/PR - Pleno - Rei. Min. Marco Aurélio Mello - J. 15.12.2010)

Como se vê resta evidenciado que é impossível o acesso do fisco às informações bancárias da Impugnante sem que tal circunstância viole direito ao sigilo bancário garantido pela Constituição Federal.

[...]

#### **2.1.2 Da violação de sigilo por falta de motivação na expedição da RMF - Impossibilidade de defesa**

[...]

#### **2.1.3 Da violação decorrente do não enquadramento nas hipóteses legais - Não incidência do art. 33 da Lei 9.430/96**

[...]

#### **2.1.4 Da violação de sigilo por nulidade do ato administrativo - nulidade da RMF por falta de requisitos legais**

[...]

### **2.2 Da Nulidade Decorrente de Erro Na Base de Cálculo**

Conforme consta do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (fls. 06), o Auditor Fiscal considerou os depósitos em seu valor nominal, ou seja, como renda, não levando em consideração a opção de declaração pelo lucro presumido à que fazia jus a Impugnante.

[...]

Há de se afirmar ainda que os depósitos bancários foram considerados pelo auditor como omissão de receita nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96 conforme relatado no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal.

É indiscutível que omissão de receita é diferente de omissão de renda já que no conceito jurídico-tributário RECEITA é diferente de RENDA.

Sendo assim, considerando a opção da Impugnante pelo Lucro Presumido, a presumida omissão de receita no auto de infração não pode servir de base de cálculo para mensurar a renda, devendo ser aplicada alíquota no percentual definido pela legislação tributária.

Neste sentido dispõe o art. 15 da Lei 9.249/95:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Apenas após a aferição da renda nos termos do Lucro Presumido poderia, pois, aplicar o Auditor as alíquotas dos impostos devidos, bem como das multas estipuladas.

Finalmente, cumpre salientar que a legislação que trata da omissão de receitas dispõe sobre a base de cálculo a ser aplicada nos referidos casos.

Assim rege o art. 24 da Lei 9.249/96:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que correspondera omissão.

Evidenciado, o erro sofre, pois, de nulidade o referido auto de infração.

[...]

### **2.3.1 Da Nulidade Por Inexistência da Presunção de Omissão**

O Auditor Fiscal lavrou o presente auto de infração baseado na presunção de omissão de receita pela impugnante.

Todavia, tal presunção não é válida à medida que a Impugnante informou que os referidos recursos eram relativos à financiamento de produção, indicando ainda as empresas de fomento mercantil que fariam os referidos empréstimos disfarçados de operação de fomento.

Dada a simulação de operações de fomento feitas pelas referidas empresas não havia obviamente documentos junto à Impugnante para comprovar a origem e razão dos recursos depositados junto à conta corrente.

Por outro lado, não havia tempo hábil ou mesmo recursos humanos disponíveis, e tampouco possibilidade legal - em virtude do sigilo bancário - de averiguar os depósitos identificados pela Receita Federal.

Todavia, a Impugnante não se furtou à suas obrigações e indicou precisamente todas as empresas das quais obteve recursos, sendo, a partir de tal momento obrigação da fiscalização averiguar estas informações, sob pena de descaracterizar-se a omissão de receita.

[...]

### **2.3.2 Da inexistência da presunção de omissão por erros da fiscalização - Impossibilidade de identificar quais depósitos são omissão de receita – Ônus da Receita Federal**

Por outro lado, conforme se verifica dos documentos que a Impugnante junta aos *autos* é possível verificar que a *Receita* considerou *como omissão* de receita operações que evidentemente não o são.

Tais operações compreendem empréstimos feitos junto à terceiros com cheques próprios, transações entre a Impugnante e demais empresas cujos sócios se confundem, fato que não caracteriza em absoluto omissão de receita.

Diante do erro evidente, descoberto sem maior esforço - o que presume a existência de muitos outros - e diante da impossibilidade de se averiguar caso a caso a ocorrência ou não de omissão de receita tal presunção deve ser descartada completamente.

[...]

### **3. DA INEXISTÊNCIA DE RENDA TRIBUTÁVEL - VALORES PARA FINANCIAMENTO DA PRODUÇÃO**

Conforme explicitado no item 1 supra a Impugnante ao longo do ano de 2007 e 2008 ante as necessidades impostas pelo mercado e pela crise mundial que havia se instalado efetuou diversos empréstimos junto à empresas de fomento visando garantir sua produção e a continuidade de suas atividades.

Cumprido salientar que atualmente as atividades da Impugnante estão paralisadas em função da incapacidade de financiar sua produção.

Sendo assim, não é possível que a Receita atribua à tais financiamentos o condão de receita tributável que não são.

Ora, apenas a renda é suscetível de tributação, e considerando que as receitas eram decorrentes de empréstimos para pagamentos das despesas operacionais - legalmente dedutíveis - não há possibilidade de se que tais receitas sejam passíveis de tributação.

Entretanto, *insta frisar* que a despeito da informação feita pela *impugnante no que concerne à empresas que deram origem aos valores* depositados em conta corrente, em *nenhum momento a Receita* expediu intimação para que as mesmas apresentassem a documentação.

A maior prova, aliás, de que tais recursos eram financiamento produção repousa no fato de que todas as operações de factoring deve por impositivo legal, ser registradas junto ao COAF com *vistas* à prevenir lavagem de dinheiro.

Certamente as referidas operações NÃO estão registradas junto à COAF o que, de per si, levanta suspeitas sobre sua legitimidade.

Finalmente cumpre salientar que para obtenção dos documentos referentes às operações e verificação da legalidade dos juros cobrados já há diversas ações judiciais em andamento em face das empresas (WS, AM Cred e Cobrafas que operaram os maiores valores conforme relatório (doe. anexo).

Nos próximos dias haverão de ser propostas as *demais* medidas judiciais contra as demais empresas.

Entretanto, a defesa da Impugnante resta prejudicada ante a necessidade de obtenção judicial dos documentos.

[...]

### **4. DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - NÃO CONSUMO DA RENDA SUPOSTAMENTE AUFERIDA**

[...]

## **6. DA IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO**

O Auditor Fiscal lançou diversas multas em razão da presunção de omissão de receita.

Todavia, tais multas são indevidas quando não restar suficientemente comprovada a intenção de fraudar o fisco.

Neste sentido dispõe o Enunciado 14 do CARF:

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.

Diante desta circunstância, não há que se falar em lançamento da multa de ofício.

Dentre todos, cumpre esclarecer que os pontos “2.1.2”, “2.1.3” e “2.1.4” já se encontram superados, tendo em vista que foram objeto do primeiro acórdão proferido por esta Turma Ordinária, posteriormente reformado pela CSRF, razão pela qual somente serão analisados os demais argumentos pendentes de análise e apreciação.

É o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Antes de mais nada, é importante reiterar que o presente processo administrativo (nº 11634.720239/2012-10) se refere a um lançamento de IPI, o qual é mero reflexo do lançamento, dito “principal”, lavrado para cobrança do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e objeto do processo administrativo nº 11634.720840/2011-13, também distribuído ao presente Relator e que serão julgados conjuntamente.

A referida vinculação foi determinada após solicitação expressa do Conselheiro Relator responsável pela elaboração do primeiro acórdão, veja-se (fls. 1421 do *e-processo*):

Senhora Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento,

O presente processo foi distribuído a este Conselheiro para relatoria e julgamento. Trata-se de lançamento que exige Imposto sobre Produtos Industrializados decorrente de suposta omissão de receitas. A exigência é mero reflexo do lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e reflexos de CSLL, PIS e Cofins) a que se refere o processo 11634.720840/2011-13.

Em consulta no sítio do CARF ao andamento do processo principal, constatei que esse aguarda distribuição (Sedis/Cegap/CARF).

Considerando que:

- a exigência de IPI é reflexa do IRPJ e a competência da 1ª Seção para apreciação do recurso é expressa (Art. 2º, inciso IV, do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 – RICARF);

- o art. 6º, § 1º, inciso III, do Anexo II do RICARF permite que o processo principal e o reflexo sejam julgados em conjunto;

- os §§ 2º e 3º do art. 6º do Anexo II do RICARF, permitem que o conselheiro que se considere prevento solicite a distribuição do processo conexo ou principal, Requeiro a Vossa Senhoria que o processo 11634.720840/2011-13 seja distribuído a mim distribuído, nos termos dos §§ 2º e 3º do art. 6º do Anexo II do RICARF, para julgamento em conjunto com o presente feito.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto Conselheiro

Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara

Perceba-se, portanto, que ambos os autos decorrem de um mesmo fato (suposta omissão de receitas identificada a partir de informações obtidas via RMF) do qual resultou duas consequências: (A) lavratura de auto de infração para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, objeto do processo administrativo nº 11634.720840/2011-13; e (B) lavratura de auto de infração para cobrança de IPI, objeto do processo administrativo nº 11634.720239/2012-10, objeto dos presentes autos.

O contribuinte, contudo, apresentou recurso voluntários com argumentos idênticos para ambos os processos administrativos, razão pela qual, inclusive, a própria DRJ/RPO reproduziu em seu acórdão as razões de decidir do processo relacionado ao lançamento dito “principal”, veja-se (fls. 1367 do *e-processo*):

A impugnação apresentada neste processo traz os mesmos argumentos trazidos por ocasião da impugnação do lançamento principal, relativo ao IRPJ e tributação conexa, tratados no processo nº 11634.720840/2011-13, que já foi objeto de julgamento nessa mesma sessão, conforme acórdão nº 14-38.227, cujos termos seguem reproduzidos [...]

Não foi apresentado um único argumento sequer especificamente contra o lançamento do IPI, matéria objeto dos presentes autos e a respeito da qual a fiscalização se manifestou da seguinte (1286/1288 do *e-processo*):

### 3.2 DO IPI APURADO SOBRE A OMISSÃO DE RECEITAS

Considerando que a pessoa jurídica COMERCIAL UNIPLACAS LTDA tem como atividade a industrialização de móveis de madeira, e que a receita de fabricação de produtos é preponderante em sua receita operacional declarada, o contribuinte foi intimado em 20 de outubro de 2011, as f. Is. 1138 a 1142, a esclarecer e identificar a origem dos recursos carreados à suas contas bancárias, identificando a natureza/origem de cada operação, tabela de incidência da TIPI e respectiva alíquota do IPI porventura incidente em cada operação.

Em sua resposta de 25 de outubro de 2011, às fls. 1143, o contribuinte entregou os livros de apuração de IPI, nos termos dos documentos de fls. 1149 a 1253, porém não identificou, em relação aos recursos carreados às contas bancárias, a origem e incidência do IPI, bem como a sua classificação na TIPI e

respectiva alíquota, e nesse caso tais recursos serão totalmente tributados como operação de industrialização, aplicando-se a maior alíquota destacada nas vendas de produtos com incidência de IPI no período fiscalizado, consoante o previsto nas normas legais de apuração desse imposto.

atendimento e fornecimento das informações solicitadas sobre suas contas bancárias.

dois estabelecimentos que promoveram saídas de produtos industrializados, a matriz e a filial, a saída de produtos da filial não é significativa, e ocorreu em apenas um mês, em pequeno montante, durante o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, e assim a apuração do IPI deverá ser concentrada no estabelecimento matriz, o que propiciará um aproveitamento mais igualitário dos créditos do contribuinte e da apuração do IPI.

Assim, demonstra-se a seguir o IPI incidente sobre a receita omitida, nos termos da Tabela 04. a seguir:

**Tabela 04. Demonstrativo do IPI incidente sobre a omissão de receita apurada:**

MES E ANO	VALOR DA OMISSÃO	VALOR DECLARADO	Omissão de Receita a tributar	IPI Incidente sobre a omissão - Alíquota de 10%
jan-07	345.520,97	309.980,37	35.540,60	3.554,06
fev-07	530.959,82	82.322,25	448.637,57	44.863,75
mar-07	873.708,19	372.874,72	500.833,47	50.083,34
abr-07	582.373,57	361.008,12	221.365,45	22.136,54
mai-07	442.290,57	331.586,53	110.704,04	11.070,40
jun-07	976.592,51	457.585,39	519.007,12	51.900,71
jul-07	1.041.899,50	325.553,17	716.346,33	71.634,63
ago-07	1.362.091,91	290.351,26	1.071.740,65	107.174,06
set-07	1.531.750,48	190.844,32	1.340.906,16	134.090,61
out-07	1.849.428,06	589.881,01	1.259.547,05	125.954,70
nov-07	2.560.682,16	531.821,44	2.028.860,72	202.886,07
dez-07	1.503.730,94	395.680,59	1.108.050,35	110.805,03
jan-08	2.278.011,17	790.703,34	1.487.307,83	148.730,78
fev-08	1.699.826,46	419.976,30	1.279.850,16	127.985,01
mar-08	2.276.640,51	467.397,68	1.809.242,83	180.924,28
abr-08	3.731.702,15	913.080,11	2.818.622,04	281.862,20
mai-08	5.128.770,59	720.867,60	4.407.902,99	440.790,29
jun-08	3.875.966,91	1.024.349,56	2.851.617,35	285.161,73
jul-08	3.934.383,04	808.363,48	3.126.019,56	312.601,95
ago-08	4.451.496,43	533.323,78	3.918.172,65	391.817,26
set-08	1.730.661,38	762.441,66	968.219,72	96.821,97
out-08	315.797,10	116.813,00	198.984,10	19.898,41
nov-08	268.225,44	239.395,88	28.829,56	2.882,95

### 3.2.1 DO I.P.I. APURADO NO ESTABELECIMENTO MATRIZ

Considerando o disposto na Tabela 04. supra, torna-se necessário proceder-se a recomposição do Livro Registro de Apuração de IPI do estabelecimento matriz, que será feita de conformidade com o disposto na Tabela 05. a seguir, ficando desde já o contribuinte cientificado de que deverá efetuar os correções e adequações em seu Livro Registro de Apuração de IPI, conforme descrito a seguir:

Tabela 05. Reconstituição do Livro Reg.de Apuração de IPI do estab. Matriz

Período Apur.	Saldo Credor Anterior	001- Por Entradas Merc.Nacional	009- Por Saldas Merc.Nac	IPI s/Receitas Omitidas	Saldo Credor p/o Per. Seg.	Saldo Devedor a Recolher no mês	(-) IPI declarado /Recolhido	(=) IPI exigido em Auto de Infração
jan/07	26.557,06	11.734,62	11.845,31	3.554,06	22.892,31	0,00		0,00
fev/07	22.892,31	264,49	2.005,54	44.863,75	0,00	23.712,49		23.712,49
mar/07	0,00	8.539,66	4.685,97	50.083,34	0,00	46.229,65		46.229,65
abr/07	0,00	1.651,27	22.397,81	22.136,54	0,00	42.883,08		42.883,08
mai/07	0,00	17.675,96	26.798,34	11.070,40	0,00	20.192,78	1.309,91	18.882,87
jun/07	0,00	38.024,01	31.882,38	51.900,71	0,00	45.759,08		45.759,08
jul/07	0,00	26.354,71	25.719,22	71.634,63	0,00	70.999,14		70.999,14
ago/07	0,00	18.408,30	10.888,88	107.174,06	0,00	99.654,64		99.654,64
set/07	0,00	13.082,62	10.217,89	134.090,61	0,00	131.225,88		131.225,88
out/07	0,00	20.564,54	47.998,83	125.954,70	0,00	153.388,99	10.273,02	143.115,97
nov/07	0,00	56.316,35	56.218,78	202.886,07	0,00	202.788,50		202.788,50
dez/07	0,00	29.349,26	32.242,54	110.805,03	0,00	113.698,31	2.795,71	110.902,60
jan/08	0,00	66.400,86	68.872,03	148.730,78	0,00	151.201,95	2.471,17	148.730,78
fev/08	0,00	31.488,86	36.300,55	127.985,01	0,00	132.796,70	4.811,69	127.985,01
mar/08	0,00	40.873,72	41.433,34	180.924,28	0,00	181.483,90	559,62	180.924,28
abr/08	0,00	80.385,98	81.778,74	281.862,20	0,00	283.254,96	1.392,76	281.862,20
mai/08	0,00	61.767,49	63.066,12	440.790,29	0,00	442.088,92	1.298,63	440.790,29
jun/08	0,00	77.284,16	85.970,82	285.161,73	0,00	293.848,39	8.686,66	285.161,73
jul/08	0,00	63.597,43	68.234,29	312.601,95	0,00	317.238,81	4.636,86	312.601,95
ago/08	0,00	44.180,64	40.715,64	391.817,26	0,00	388.352,26		388.352,26
set/08	0,00	47.045,20	65.659,87	96.821,97	0,00	115.436,64	15.149,67	100.286,97
out/08	0,00	5.168,66	6.940,42	19.898,41	0,00	21.670,17	1.771,76	19.898,41
nov/08	0,00	4.658,20	21.257,61	2.882,95	0,00	19.482,36	16.599,41	2.882,95
dez/08	0,00	25.018,57	44.133,89	0,00	0,00	19.115,32	19.115,32	0,00

Mais uma vez, não foi apresentado um único argumento sequer a respeito dos fatos e das considerações acima transcritas.

Por tal razão, assim como feito pela instância *a quo*, nos valem os fundamentos por nós utilizados no acórdão proferido no processo administrativo nº 11634.720840/2011-13, alterando-se tão somente as remissões às folhas do processo digital, oportunidade na qual levaremos em conta as folhas do presente processo.

Vejamos então, em tópico específico, cada um dos argumentos constantes do recurso voluntário do contribuinte, os quais deixaram de ser apreciados antes do julgamento da CSRF.

### **Inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001**

Segundo defende o contribuinte em seu recurso, os dispositivos legais que embasaram a Requisição de Movimentação Financeira do contribuinte seriam inaplicáveis, posto que editados em flagrante violação ao texto da Constituição Federal no que concerne às garantias relativas ao sigilo bancário.

Sucedem que, como muito bem pontuado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto ("DRJ/RPO"), *não compete à autoridade julgadora*

*afastar o direito positivado sob pretexto de alegados vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade na sua gênese (fls. 1372 do e-processo).*

Trata-se de previsão legal expressa constante do artigo 25 da Lei n.º 11.941/2009, a qual inseriu o artigo 26-A no Decreto n.º 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 25. O Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Além do mais, nos termos da Súmula CARF n.º 2, *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Por esta mesma razão deixarão de ser analisados os argumentos voltados para ausência de capacidade contributiva do contribuinte no presente caso.

Cumprе destacar ainda que o próprio acórdão reformado pela CSRF já teria se manifestado sobre a questão, apresentando as razões pelas quais esse pedido de nulidade não merecia acolhimento, veja-se (fls. 1429/1431 do *e-processo*):

Em seu recurso voluntário, aduz a recorrente que o lançamento seria nulo em razão da quebra de seu sigilo bancário sem autorização judicial, procedimento que entende ser inconstitucional.

Entre os direitos e garantias fundamentais, a Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, XII, assegura que “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.” Entre os dados cuja a inviolabilidade está assegurada, nos dizeres da recorrente, encontra-se o sigilo bancário, somente sendo admitido seu acesso, com ordem judicial, para fins criminais.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições: a) para fins de investigação criminal; b) mediante ordem judicial.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições: a) para fins de investigação criminal; b) mediante ordem judicial.

O ponto principal do recurso em que se baseia o recurso é se o legislador ordinário poderia ter editado a Lei Complementar n.º 105, de 2001 e a Lei n.º 10.147, de 2001,

outorgando poderes à Administração para requisitar a movimentação financeira dos contribuintes. Mais, além desta indagação há que se verificar se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração que é, tem competência para conhecer e julgar questões afetas à constitucionalidade das leis.

Inicialmente, observo que sancionada determinada lei ela entra no sistema jurídico e presume-se constitucional até que seja declarada sua inconstitucionalidade, retirando-a do sistema ou impedindo sua aplicação em relação ao caso concreto, isto é “*inter partes*”. Por outro lado, o Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional, contudo, o mesmo não se aplica em relação à Administração. A razão desta lógica é que o Estado Administração não pode avocar para si a prerrogativa de julgar a constitucionalidade ou não de lei. Tal prerrogativa, por força das previsões contidas nos artigos 97, 102, I, compete ao Poder Judiciário.

À luz do artigo 103, I, da Constituição Federal, o chefe do Poder Executivo, no caso o Presidente da República, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade sustentando que determinada lei viola da Constituição. Contudo, nem o Presidência da República e tampouco os demais órgãos da Administração podem deixar de cumprir lei sob o pretexto de que esta viola norma Constitucional. Neste sentido, à luz do artigo 26A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a seguir transcrito, os Conselheiros do Carf somente podem deixar de aplicar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade após o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, em controle concentrado ou difuso, por decisão definitiva, ter reconhecido a inconstitucionalidade da norma.

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

....

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

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

[...]

Sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

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

De todo modo, analisando o tema, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 601314, e nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859 garantiu ao Fisco o acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial, nos termos da Lei Complementar nº 105 e do Decreto nº 3.724, de 2001.

Quanto ao procedimento para acesso às informações bancárias diretamente pela Receita Federal, convém tecer alguns comentários adicionais.

A respeito da suposta quebra de sigilo bancário, convém reforçar que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, estabelece que as informações e

documentos obtidos pela RFB junto às instituições financeiras serão conservados em sigilo.

No mesmo sentido, o mesmo diploma legal estabelece em seu art. 1º, § 3º, VI, que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos seus arts. 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 10.

Para preservar a inviolabilidade do direito constitucional que as pessoas têm à intimidade e à privacidade, preceitua o § 5º do art. 5º da precitada LC que: "As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor". Relativamente ao sigilo fiscal, vigora o art. 198 do Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar, que, no seu caput, de acordo com a nova redação atribuída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, assim dispõe: "Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades". Portanto, as informações bancárias sigilosas são transferidas à administração tributária da União sem perderem a proteção do sigilo.

Em resumo, no que tange às questões que envolvem os demais princípios constitucionais e inconstitucionalidade de leis apontadas pela recorrente, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Desse modo, rejeito a arguição de inconstitucionalidade suscitada.

Corroborando com o tudo quanto exposto, convém destacar que o pedido de reconhecimento de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001 não merece prosperar.

### **Da Nulidade Decorrente de Erro Na Base de Cálculo**

Na visão do contribuinte, ainda que admitida a tributação com base em informações obtidas via RMF, o auto de infração seria nulo pois a Autoridade Fiscal teria considerado os valores em seu valor nominal, não levando em consideração o regime de tributação pelo lucro presumido.

Segundo consta do próprio recurso voluntário (fls. 1395/1396 do *e-processo*), *considerando a opção da Impugnante pelo Lucro Presumido, a presumida omissão de receita no auto de infração não pode servir de base de cálculo para mensurar a renda, devendo ser aplicada alíquota no percentual definido pela legislação tributária.*

O acórdão recorrido da DRJ/RPO, por outro lado, confirmou a autuação por considerar que o lançamento observou o regime de apuração do lucro informado pelo contribuinte em sua DIPJ, qual seja, do próprio lucro presumido.

Com efeito, o contribuinte não tem razão ao afirmar que teria havido um erro na base de cálculo, de modo que não houve qualquer desrespeito ao regime de apuração pela Autoridade Fiscal, a qual, em que pese ter considerado as omissões de receitas em seus valores nominais, aplicou os percentuais de presunções legalmente estabelecidos.

Veja-se o que consta do relatório de fiscalização (fls. 1283/1286 do *e-processo*):

Considerando que a pessoa jurídica COMERCIAL UNIPLACAS LTDA acima referenciada apresentou declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo Lucro Presumido Trimestral, nos anos-calendário de 2007 a 2008, nos termos das cópias de fls. 41 a 98, foi confrontada a movimentação *bancária* representada pelos recursos aportados nas contas correntes bancárias discriminada no item 2. *supra*, com as vendas declaradas pela *pessoa* jurídica, já que a existência de recursos creditados em conta bancária, cuja origem não seja comprovada por intermédio de documento hábil e idôneo, caracteriza omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da lei nº 9.430/96.

Para maior clareza, demonstra-se as receitas contabilizadas pelo contribuinte, nos termos de suas declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, de fls. 41 a 98, bem como as apresentadas no livro razão contábil de fls. 99 a 433, as quais são totalizadas mensalmente na Tabela 02. a seguir:

[...]

Confrontando-se as receitas declaradas pela pessoa jurídica na Tabela 02. acima e os aportes de recursos constantes da Tabela 02. constante da intimação recebida pelo contribuinte em 09 de agosto de 2011, de fls. 1088 a 1126 constatou-se que esses últimos são significativamente superiores à receita declarada pelo fiscalizado, que foi objeto de intimação e reintimação para comprovar e justificar a origem de tais aportes, sendo que até a presente data não forneceu explicação alguma em relação aos recursos aportados nas suas contas *bancárias*.

A adoção dessa prática - movimentação de recursos da própria atividade em contas bancárias em montantes superiores aos apresentados em sua contabilidade e declarações de IRPJ - caracteriza a manutenção de ativos fora da escrituração da pessoa jurídica em apreço, matéria impositiva do imposto de renda e demais consectários, a título de omissão de receita.

Posto isso, sem que fossem apresentados informações e documentos hábeis e idôneos que comprovassem e dessem suporte às transações, aptos a identificar as operações e as partes intervenientes, procedeu-se a consolidação dos recursos aportados nas contas bancárias da pessoa jurídica, nos termos da **Tabela 03.** a seguir demonstrada, onde, depois de excluídos os valores da receita declarada e comprovada pela pessoa jurídica em suas declarações de renda, **Tabela 02.** acima, bem estará evidenciada a omissão de receita mensal, base de cálculo do IRPJ-Imposto de Renda Pessoa Jurídica, da CSLL-Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, das contribuições ao PIS e à COFINS e do Imposto s/Produtos Industrializados, que serão exigidos em Autos de Infração correspondentes.

Na referida **Tabela 03**, a seguir, urge *esclarecer* que os recursos aportados nas contas bancárias foram considerados em seu valor nominal como omissão de receita, já que a pessoa jurídica ora fiscalizada não apresentou custos e/ou despesas porventura não consignados na apuração de seus resultados econômico-fiscais, que desde que correlacionados com sua atividade operacional, poderiam vir a reduzir o valor objeto de tributação.

**Tabela 03. Demonstrativo Consolidado da Omissão de Receita Apurada**

MES E ANO	VALOR DA OMISSÃO	VALOR DECLARADO	Omissão de Receita a tributar
jan-07	345.520,97	309.980,37	35.540,60
fev-07	530.959,82	82.322,25	448.637,57
mar-07	873.708,19	372.874,72	500.833,47
<b>1º Trim.2007</b>	<b>1.750.188,98</b>	<b>765.177,34</b>	<b>985.011,64</b>
abr-07	582.373,57	361.008,12	221.365,45
mai-07	442.290,57	331.586,53	110.704,04
jun-07	976.592,51	457.585,39	519.007,12
<b>2º Trim.2007</b>	<b>2.001.256,65</b>	<b>1.150.180,04</b>	<b>851.076,61</b>
MES E ANO	VALOR DA OMISSÃO	VALOR DECLARADO	Omissão de Receita a tributar
jul-07	1.041.899,50	325.553,17	716.346,33
ago-07	1.362.091,91	290.351,26	1.071.740,65
set-07	1.531.750,48	190.844,32	1.340.906,16
<b>3º Trim.2007</b>	<b>3.935.741,89</b>	<b>806.748,75</b>	<b>3.128.993,14</b>
out-07	1.849.428,06	589.881,01	1.259.547,05
nov-07	2.560.682,16	531.821,44	2.028.860,72
dez-07	1.503.730,94	395.680,59	1.108.050,35
<b>4º Trim.2007</b>	<b>5.913.841,16</b>	<b>1.517.383,04</b>	<b>4.396.458,12</b>
jan-08	2.278.011,17	790.703,34	1.487.307,83
fev-08	1.699.826,46	419.976,30	1.279.850,16
mar-08	2.276.640,51	467.397,68	1.809.242,83
<b>1º Trim.2008</b>	<b>6.254.478,14</b>	<b>1.678.077,32</b>	<b>4.576.400,82</b>
abr-08	3.731.702,15	913.080,11	2.818.622,04
mai-08	5.128.770,59	720.867,60	4.407.902,99
jun-08	3.875.966,91	1.024.349,56	2.851.617,35
<b>2º Trim.2008</b>	<b>12.736.439,65</b>	<b>2.658.297,27</b>	<b>10.078.142,38</b>
jul-08	3.934.383,04	808.363,48	3.126.019,56
Ago-08	4.451.496,43	533.323,78	3.918.172,65
set-08	1.730.661,38	762.441,66	968.219,72
<b>3º Trim.2008</b>	<b>10.116.540,85</b>	<b>2.104.128,92</b>	<b>8.012.411,93</b>
out-08	315.797,10	116.813,00	198.984,10
Nov-08	268.225,44	239.395,88	28.829,56
Dez-08	11.645,17	527.863,23	0,00
<b>4º Trim.2008</b>	<b>595.667,71</b>	<b>884.072,11</b>	<b>227.813,66</b>

Desse modo, correto o procedimento fiscal.

**Da inexistência da presunção de omissão por erros da fiscalização - Impossibilidade de identificar quais depósitos são omissão de receita – Ônus da Receita Federal**

Um outro argumento do contribuinte é de que a Receita Federal teria considerado como omissão de receitas operações que não o seriam e que neste caso o ônus da prova, quer dizer, a responsabilidade pela demonstração e efetiva comprovação do fato seria da própria fiscalização.

Nesse sentido, afirma que como não houve a averiguação individualizada dos depósitos realizados a presunção da omissão deveria ser descartada.

Todavia, não concordamos com tais alegações.

Em verdade, a competência da Autoridade Fiscal em tais casos é comprovar a existência dos depósitos bancários não escriturados e cuja origem, portanto, não pode ser comprovada. Trata-se de presunção legal com lastro nos próprios extratos bancários, considerados então prova indiciária.

Com a edição da Lei nº 9.430/1996, mais especificamente por meio do artigo 42, a movimentação bancária mantida ao largo da escrituração contábil da empresa ou sem comprovação da origem, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário, cujo ônus probatório é do próprio contribuinte.

Não há que se falar em necessidade de comprovação de sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte, conforme redação de Súmula editada por este próprio Conselho Administrativo, veja-se:

Súmula CARF nº 26. A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No curso do procedimento de fiscalização a Autoridade Fiscal intimou por diversas vezes o contribuinte a esclarecer os montantes não identificados em sua contabilidade, de maneira precisa e individualizada, como se observa pelo termo de verificação e encerramento da ação fiscal, *in verbis* (fls. 1281/1283 do *e-processo*)

Considerando que os bancos acima forneceram as informações das contas correntes acima, acompanhadas dos respectivos extratos e demais documentos, esses foram analisados e constatou-se que a movimentação bancária apresentou um montante superior à receita apresentada na sua contabilidade, onde se verificou, ainda, a não

contabilização do total dessa movimentação, constatando-se apenas o registro contábil parcial das operações do banco Real em 2008.

Na auditoria da movimentação bancária constante da Tabela **01**. supra, procurou-se determinar o real fluxo de entrada de novos recursos nas referidas contas correntes bancárias, e assim foi elaborada a Tabela **02**. constante da intimação entregue ao contribuinte em 09 de agosto de 2011, de f Is. 1088 a 1126, onde, na referida tabela, na coluna de valor estão discriminados os *créditos referente* a depósitos, descontos e demais entradas de recursos, identificados com a letra "C", sendo que na mesma coluna, com sinal negativo, acham-se discriminados os débitos relativos a estornos e devoluções de cheques depositados e demais operações que vieram a reduzir os valores de créditos sujeitos à comprovação, identificados com a letra "D".

Nessa mesma Tabela **02**. foram excluídos as transferências entre contas da mesma titularidade e demais valores cuja efetiva *entrega e* origem foram devidamente comprovadas, tais como empréstimos e suprimentos, depósitos e desconto de duplicatas estornados face a sua devolução e não efetivação, empréstimos em conta garantida e financiamentos concedidos pelas instituições bancárias, e considerando a insignificância em valores globais, em contraste com a quantidade de ocorrências, foram excluídos os valores dos depósitos e créditos inferiores a R\$.1.000,00 (Um mil reais) de maneira que se propiciasse ao intimado uma melhor condição de atendimento.

Tendo em vista o levantamento dos valores a serem objeto de comprovação pelo contribuinte, listados já citada Tabela **02**., intimou-se, em 09 de agosto de 2011, o contribuinte a justificar e comprovar a origem dos recursos aportados em sua conta bancária, nos termos da intimação de f Is. 1088 a 1126, na qual foi instado a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, os elementos/informações a seguir:

- a) Documentos hábeis e *idôneos*, coincidentes em *datas e valores*, esclarecedores das origens dos recursos creditados nas contas bancárias mantidas à margem da escrita contábil, especificadamente dos registros indicados constantes da Tabela **02**, operações que, por força de presunção legal, representam origens/aportes de novos *recursos* financeiros;
- b) Documentos hábeis e *idôneos*, coincidentes em *datas e valores*, esclarecedores da destinação dos recursos *sacados das* contas bancárias mantidas à margem da escrita contábil, que possam representar custos e/ou despesas porventura não consignados em sua escrituração comercial e fiscal e, por consequência, não exibidos à fiscalização, incorridos nos anos-calendário de 2007 e 2008.

E de se constar que, na intimação recebida pelo contribuinte em 09 de agosto de 2011 e citada no *"caput"* do parágrafo anterior, solicitou-se ainda que as informações requeridas deveriam ser respaldadas pela apresentação dos respectivos comprovantes que deram suporte às transações, aptos a identificar as operações e as partes intervenientes, e demais documentos que se reputar *necessários* para o completo atendimento da intimação:

Em 16 de agosto de 2011, o fiscalizada apresentou expediente de fls. 1127 a 1128 , solicitando cópia dos extratos bancários relativos aos lançamentos da **Tabela 02**. constante da intimação recebida em 09 de agosto de 2011, além de prazo adicional para responder a intimação, não obstante o fato de que os lançamentos contidos na referida tabela fossem cópia fiel do extrato bancário.

E digno de nota que o contribuinte solicitou prazo de 150 (cento e cinquenta) dias para atender a intimação por ele recebida em 09 de agosto de 2011, em se tratando de movimentação bancária de sua própria titularidade, e considerando ainda que, desde o início da fiscalização, em 09 de novembro de 2010, já haviam sido solicitados os

extratos bancários, sendo sua obrigação a sua contabilização em seus livros diário e razão, fato esse que não ocorreu.

No entanto, em 22 de agosto de 2011, nos termos da comunicação ao contribuinte e protocolo de entrega de fls. 1129 a 1132, foram disponibilizados todos os extratos bancários obtidos por RMF junto as instituições bancárias, disponibilizando-se mais 20 (vinte) dias adicionais para atendimento da intimação.

Decorridos mais de trinta dias da última intimação sem qualquer resposta, em 28 de setembro de 2011, às fls. 1133 a 1136, o contribuinte foi reintimado a apresentar os elementos e informações solicitados na intimação por ele recebida em 09 de agosto de 2011, sendo que as fls. 1137 solicitou mais 30 dias de prazo para apresentar a documentação, o que não ocorreu até a presente data.

Como se percebe, o contribuinte foi intimado a apresentar documentação capaz de suportar as transações identificadas e relacioandas em uma tabela, o que até o encerramento da fiscalização nao ocorreu.

Logo, não há que se falar em nulidade por erro da fiscalização a qual impossibilitasse a identificação dos depósitos considerados na infração da omissão de renda.

### **Da Inexistência de Renda Tributável - Valores para Financiamento da Produção**

Conforme já fora possível vislumbrar do tópico anterior, o contribuinte insiste em defender que os valores identificados a partir dos extratos bancários não poderiam ser considerados como omissão de receita, tendo em vista a comprovação das operações as quais lhe deram causa.

Todavia, assim como também já exposto, o contribuinte foi intimado por diversas vezes a apresentar a documentação apta a comprovar tais operações, não o tendo feito.

Defende, por exemplo, que algumas operações compreendem *empréstimos junto à terceiros com cheques próprios, transações entre a Impugnante e demais empresas cujos sócios se confundem, fato que não caracteriza em absoluto omissão de receita* (fls. 1400 do *e-processo*).

Nada obstante, o relatório de fiscalização revel que a Autoridade Fiscal tratou de proceder a todas as exclusões que não representassem operações passíveis de serem consideradas omissão de receitas, *in verbis* (fls. 1282 do *e-processo*):

Na auditoria da movimentação bancária constante da Tabela **01**, supra, procurou-se determinar o real fluxo de entrada de novos recursos nas referidas contas correntes

bancárias, e assim foi elaborada a Tabela **02**, constante da intimação entregue ao contribuinte em 09 de agosto de 2011, de f Is. 1088 a 1126, onde, na *referida* tabela, na coluna de valor estão discriminados os *créditos referente* a depósitos, descontos e demais entradas de recursos, identificados com a letra "C", sendo que na mesma coluna, com sinal negativo, acham-se discriminados os débitos relativos a estornos e devoluções de cheques depositados e demais operações que vieram a reduzir os valores de créditos sujeitos à comprovação, identificados com a letra "D".

Nessa mesma Tabela **02**, foram excluídos as transferências entre contas da mesma titularidade e demais valores cuja efetiva *entrega e* origem foram devidamente comprovadas, tais como empréstimos e suprimentos, depósitos e desconto de duplicatas estornados face a sua devolução e não efetivação, empréstimos em conta garantida e financiamentos concedidos pelas instituições bancárias, e considerando a insignificância em valores globais, em contraste com a quantidade de ocorrências, foram excluídos os valores dos depósitos e créditos inferiores a R\$.1.000,00 (Um mil reais) de maneira que se propiciasse ao intimado uma melhor condição de atendimento.

Em um outro trecho do recurso, o contribuinte informa que uma outra parte dos recursos seriam relativos à financiamentos de produção, os quais todavia teriam sido declarados como empréstimos disfarçados. Explica ainda que por causa da simulação empreendida por tais empresas, não existiram documentos para comprovar a origem e razão dos recursos depositados em sua conta.

Sucedo que, conforme vislumbrado, em tais casos, o ônus da prova é do contribuinte, o qual, *in casu*, não cumpriu com o exigido pela legislação.

Além disso, adverte que não teve tempo hábil, recursos humanos disponíveis, nem tampouco possibilidade legal – em virtude de sigilo bancário – de averiguar os depósitos identificados pela fiscalização. Tal afirmação, contudo, causa espécie, tendo em vista que a fiscalização teve início no ano de 2010 e até hoje não foi apresentado um único elemento de prova adicional, quer dizer, decorridos aproximadamente 12 anos. Quanto ao sigilo, ressalte-se que todos os valores foram identificados na conta corrente do próprio contribuinte, razão pela qual ele haveria de ter a prova da sua origem.

Por esse aspecto, com relação ao mérito propriamente da discussão, tem-se que deve ser integralmente mantido tudo aquilo já aduzido pela DRJ/RPO, cuja argumentação segue abaixo transcrita (fls. 1375 do *e-processo*):

A Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, anteriormente citada, estabeleceu uma presunção legal relativa de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, não comprovados com documentação hábil e idônea, constituem receita omitida. Referida presunção legal relativa (*juris tantum*) provoca a chamada "inversão do ônus da prova", cabendo à contribuinte provar que o fisco está equivocado.

Cumpra ao fisco, em tais circunstâncias, tão-somente provar o indício, como foi feito. A relação de causalidade, entre ele e a infração imputada, é estabelecida pela própria lei, o que torna lícita a inversão do ônus da prova e a conseqüente exigência atribuída à contribuinte de demonstrar que tais valores não são provenientes de receitas omitidas.

A comprovação da origem dos valores depositados em conta corrente bancária deve ser detalhada, coincidente em data e valores. Deve ficar claro que o numerário teve origem em valores já tributados pela empresa ou em valores não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

No caso presente, a fiscalização intimou a empresa a esclarecer e comprovar adequadamente a origem dos recursos depositados em suas contas-correntes e a contribuinte nada comprovou. Na fase impugnatória não apresentou qualquer documento que comprovasse a origem dos depósitos bancários tributados.

Ficou bastante claro no processo que não restou comprovada essa origem durante a ação fiscal. Portanto, a materialidade do fato gerador ficou evidenciada.

Assim descabido qualquer questionamento acerca da possibilidade de utilização dos valores dos depósitos como base de cálculo dos tributos lançados.

Deve-se esclarecer que, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, não há mais que se comprovar evidências de sinais exteriores de riqueza, pois a própria lei determina, nesses casos, que os valores depositados constituem receita. Não estão sendo tributados os depósitos bancários, mas a receita que eles representam por expressa disposição legal. Os depósitos são o sinal de exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de receita, quando não comprovada a origem financeira dos recursos utilizados.

Quanto aos valores que se alega serem relativos a empréstimos e transações que não representam receita, cabe à contribuinte a sua comprovação com documentação hábil e idônea coincidente em datas e valores, o que não ocorreu até a presente data. Os documentos de fls. 1376 a 1399 se referem à empresa José Natal Ferrari Madeiras, e não à contribuinte.

Assim, tem-se por legal e válido o lançamento fiscal perpetrado pela Autoridade Fiscal para o qual o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar a efetividade e legitimidade dos valores considerados como omissão de receita.

### **Da Impossibilidade de Lançamento da Multa de Ofício**

A respeito da multa de ofício aplicada na sua forma qualificada, ou seja, de 150%, o contribuinte adverte que a simples omissão de receita não autoriza a sua aplicação, sendo imprescindível ao caso a comprovação por parte da Autoridade Fiscal da intenção de fraudar o fisco.

Cita inclusive a Súmula CARF nº 14, cuja redação segue abaixo:

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.

No termo de encerramento e verificação da ação fiscal não constam maiores explicações ou razões pelas quais a multa aplicada ao caso deveria ser do tipo qualificada.

A respeito do tema, consta um único parágrafo informado a respeito da multa aplicada (fls. 1289 do *e-processo*):

O valor do tributo devido, cobrado por meio de lançamento de ofício, terá os seguintes acréscimos:

- a) dos juros SELIC determinados pelo artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, e artigo 953 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99);
- b) da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, e artigo 957, inciso II, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Além disso, foi elaborado um tópico sobre a representação fiscal para fins penais o qual dispõe sobre a constatação do ilícito, em tese, praticado, senão vejamos (fls. 1289 do *e-processo*):

#### **4. DA CONSTATAÇÃO DO ILÍCITO, EM TESE, PRATICADO**

A omissão de receitas apurada no anos-calendário de 2007 e 2008, nos moldes em que foi realizada - declaração ao fisco federal de somente parte da receita operacional do contribuinte ora fiscalizado, para elidir o recolhimento dos tributos federais devidos sobre tal omissão, em tese, caracteriza a prática de crime contra a ordem tributária, definido pelos artigos 1º, inciso I, e 2º, inciso I, ambos da Lei nº 8.137/90

Assim, em cumprimento ao determinado pelo artigo 1º da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011, será formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais para apuração do ilícito em tese apurado, mediante PAF protocolado sob nº 11.634.720.848/2011-80, em face das seguintes pessoas:

[...]

A nosso ver, nenhum dos trechos acima demonstra ou tampouco comprova o evidente intuito de fraude do sujeito passivo. E nem se diga que a referida constatação estaria no decorrer de todo o relatório, pois muito embora seja verdade que o contribuinte tenha omitido receitas na sua contabilidade, não houve qualquer menção a condutas comprovadamente cometidas de forma fraudulenta. O que houve em verdade foi a falta de escrituração de valores em contabilidade, não se sabe se por omissão ou comissão, nem tampouco se por equívoco ou propositadamente. Consta dos autos – é verdade – a informação de que o contribuinte fora

intimado por diversas vezes a apresentar a referida documentação, mas não o fez, sempre requerendo a concessão de prazo adicional para atender aos termos da fiscalização.

Por tal razão, entendo extremamente frágil a imputação da multa de ofício qualificada no presente caso, diante da ausência de comprovação do evidente intuito fraudulento do contribuinte, o que parece demandar prova robusta e inequívoca da conduta perpetrada.

Assim, entendo que a multa deve ser resultada ao seu patamar normal de 75%.

### **Conclusão do acórdão**

Por todo o exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte tão somente para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo