



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11634.720253/2012-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-000.695 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2017
Matéria IPI
Recorrente FERRAGIERI TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

Este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme súmula CARF n° 2.

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA

Preenchidos os requisitos legais trazidos pelo Decreto n° 3.724/2001 para obtenção das informações financeiras do contribuinte, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal por causa da existência de RMF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA .

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa só se manifestam com o processo administrativo, que se inicia com a impugnação do auto de infração.

Não existe cerceamento do direito de defesa durante o procedimento de fiscalização, procedimento inquisitório que não se admite o contraditório.

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO SUJEITO PASSIVO. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, nos termos do art. 121, do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. MOVIMENTAÇÕES BANCÁRIAS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A presunção legal de omissão de receitas nos casos de depósitos bancários de origem não comprovada, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, é de caráter relativa, ou seja, o contribuinte pode realizar prova em contrário.

No entanto, caso o contribuinte não realize comprovação em contrário, a presunção disposta no artigo 42, da Lei nº 9.430/96, consolida-se para o caso em discussão.

INAPLICABILIDADE DE MULTA QUALIFICADA. ARBITRAMENTO DE LUCRO

Para a aplicação da multa disposta no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n. 9.430/1996, faz-se necessário a comprovação do intuito de fraude.

Nos casos de aplicação da multa apenas pela falta de escrituração da movimentação bancária, esta circunstância é suprida pelo arbitramento do lucro do contribuinte, sendo indevida a multa qualificada.

IPI. LANÇAMENTO REFLEXO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, é devida, por decorrência, a exigência do IPI correspondente e dos respectivos consectários legais, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Ângelo Abrantes Nunes, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Bianca Felícia Rothschild, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

FERRAGIERI TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA - ME recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância (Acórdão 14-38.647) que julgou improcedente a impugnação apresentada, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

Trata-se de exigência reflexa de IPI decorrente de lançamento de IRPJ em razão de suposta omissão de receitas com base em depósitos bancários sem comprovação de origem, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

A exigência de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) encontra-se formalizada no processo 11634.720819/2011-18.

Por bem retratar o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Contra a empresa epigrafada foi lavrado o auto de infração de fls.2121/2133, que se prestou a exigir o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e respectivos consectários legais, relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2007 e 2008, em razão da constatação de falta de lançamento do imposto caracterizada pela saída do estabelecimento de produtos sem emissão de nota fiscal, apurada por meio de presunção legal de omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários.

O crédito tributário exigido está composto dos seguintes montantes:

TRIBUTO	TRIBUTO (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA (R\$)	TOTAL (R\$)
IPI	1.331.920,98	506.736,91	1.997.881,42	3.836.539,31
TOTAL (R\$)	1.331.920,98	506.736,91	1.997.881,42	3.836.539,31

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos deu-se como a seguir demonstrado:

• *IPI: Arts. 24, II, III, 25, II, 34, II, 122, 123, I, b, e II, c, 127, 130, 131, II, 199 e parágrafo único, 200, IV, 202, III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02).*

Os juros de mora foram lançados com fundamento no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96 e as multas de ofício, aplicadas essencialmente à razão 150% do valor dos respectivos tributos, foram lançadas com fundamento no que dispõe o art. 80, caput e § 6º, II da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelos art. 13 da Lei nº 11.488/07.

O procedimento de fiscalização e as conclusões dele decorrentes foram relatadas no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 664 a 674.

Relatou a autoridade fiscal que o procedimento de fiscalização foi realizado tendo em vista que a contribuinte apresentou movimentação financeira em suas contas bancárias incompatível com a receita declarada. A contribuinte foi intimada, relativamente aos anos-calendário (AC) de 2007 e 2008, a apresentar os atos constitutivos e alterações posteriores, DIPJ, DCTF e Dacon, os livros Diário e Razão, Registro de Entradas, Registro de Saídas, livro de Apuração de ICMS, Prestação de Serviços e Inventário,

extratos bancários, arquivos contábeis digitais, etc. A contribuinte apresentou os documentos solicitados, com exceção dos extratos bancários e dos arquivos digitais.

Como não foram apresentados os extratos bancários solicitados, foram expedidas as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) para o Banco Real, Unibanco, Safra, Itaiú, Coop. Créd. Livre Admi. Regional de Mandaguari, Coope. De Créd. Livre Adm. Agri Sicred Agroempres. A fiscalização constatou que não houve o registro contábil de nenhuma conta bancária relativa aos bancos citados.

A contribuinte foi intimada a comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias e nada apresentou.

Foram excluídos dos depósitos questionados pelo fisco os valores das receitas declaradas, tributando-se a diferença como omissão de receita proveniente de depósitos bancários de origem não comprovada, exigindo-se o IRPJ, CSLL, PIS e Cofins no processo 11634.720819/2011-18 e o IPI no presente processo.

Foi exigida a multa de 150% e foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais, processo nº 11634.720861/2011-39.

Notificada do lançamento, a contribuinte, representada pelo procurador João Fernando de Alvarenga Reis (fl. 709), ingressou com a impugnação de fls. 690 a 708, alegando:

- Havia financiamento de produção e a movimentação financeira era decorrente de empréstimos disfarçados em sua maioria de operações de fomento. Informou à Receita Federal as empresas com as quais havia efetuado empréstimos para que ela pudesse investigar a origem das movimentações financeiras (634/638);*
- Nulidade do auto de infração em função da violação do sigilo fiscal. Inconstitucionalidade da Lei Complementar (LC) nº 105, de 2001;*
- A RMF foi expedida com fundamento no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, sem especificar qual das hipóteses do citado dispositivo justificaria tal requisição. A falta dessa informação prejudica a impugnação, caracterizando violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório;*
- Partindo do pressuposto que o enquadramento devia ter sido feito em razão da não apresentação de documentos solicitados nos termos de intimação fiscal, ou seja, hipótese do inciso I do art. 33, não há embasamento legal para a expedição da RMF. Informou ao autuante a justificativa da não apresentação dos documentos o que descaracteriza a hipótese contida no artigo anteriormente citado e desautoriza a expedição da RMF;*
- A RMF é nula por falta de requisitos legais. Não consta na RMF o código de acesso à interne, tal como determina o art. 4º, § 7º, do Decreto nº 3.724, de 2001;*
- Nulidade decorrente de erro na base de cálculo. 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 a que faz jus. Considerando-se a sua opção pelo lucro presumido, a omissão de receita não pode servir de base de cálculo para mensurar a renda, devendo ser aplicada a alíquota no percentual definido na Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 24;*

-
- *É inválida a presunção de omissão de receitas, pois a contribuinte informou ao autuante que os recursos eram relativos a financiamento de produção e indicou as empresas de fomento mercantil que fariam os referidos empréstimos disfarçados de operação de fomento. A partir dessa indicação, cabia à fiscalização averiguar essas informações. Por se tratar de simulação de operação de fomento obviamente não existiam documentos para comprovar a origem e razão dos recursos depositados;*
 - *A fiscalização considerou como omissão de receita operações que correspondem a empréstimos feitos junto a terceiros com cheques próprios, transações entre a impugnante e demais empresas, cujos sócios se confundem, fato que não caracteriza omissão de receitas. Diante do erro evidente, descoberto sem maior esforço, e diante da impossibilidade de se averiguar caso a caso a ocorrência ou não de omissão de receita, tal presunção deve ser descartada;*
 - *Cumprido salientar que para a obtenção dos documentos referentes às operações de financiamento e verificação a legalidade dos juros cobrados já há diversas ações judiciais em andamento em face das empresas (WS, AM Créd e Cobrafas) que operaram os maiores valores conforme relatório anexo;*
 - *Resta evidenciado pelo princípio da capacidade contributiva subjetiva que não há possibilidade de tais recursos serem considerados como omissão de receita;*
 - *As multas lançadas são indevidas pois não restou comprovada a intenção de fraudar o fisco;*
 - *Solicitou que seja deferida a juntada de documentos posteriores ao presente processo à medida que a impugnante vem promovendo ações judiciais em face das empresas financiadoras para apresentação dos documentos.*
 - *Requeru que seja intimada a impugnante na pessoa de seu representante legal e de seus procuradores das decisões do referido processo sob pena de nulidade do processo administrativo.*

Analisando a impugnação apresentada, o colegiado *a quo* julgou-a improcedente.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 22 de outubro de 2012 (fl. 769), apresentando recurso voluntário em 21 de novembro de 2012 (fls. 770-788), reafirmando exatamente os termos de sua impugnação. Salienta-se que não há qualquer questionamento específico em relação à exigência de IPI, pelo contrário, tratando-se da exigência de tributo, a impugnação apresentada é idêntica à da exigência principal (IRPJ).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Dessa forma, preenchidos os pressupostos legais para sua admissibilidade, dele conheço.

1 DO JULGAMENTO DO PROCESSO PRINCIPAL (IRPJ)

Tratando-se de auto de infração reflexo, baseado nos mesmos elementos de prova, em relação à preliminar de nulidade, arguição de decadência e omissão de receitas, adoto o fundamento do voto condutor do acórdão 1302-001.536 (processo 1634.720819/2011-18) que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%:

1. Da alegação de inconstitucionalidade de dispositivo legal

Alega a recorrente a nulidade do auto de infração por terse o AFRFB utilizado de prova ilícita para embasar a investigação fiscal, qual seja, a utilização de extratos de movimentação bancária solicitados por RMF, com fundamento no art. 6º, da Lei Complementar nº. 105/2001, protegidos por sigilo bancário.

Contudo, em que pese todo o arrazoado pela recorrente, é certo que a autoridade fazendária está adstrita à aplicação do comando legal sob pena de responsabilidade funcional.

Neste sentir, a Lei Complementar nº. 105/2001, em seu art. 6º, possui o seguinte texto:

[...]

Tal dispositivo legal foi regulamentado pelo Decreto nº. 3.724/2001, que em seu art. 4º, §1º, define o instrumento formal por meio do qual poderá a autoridade fiscal exercer sua prerrogativa, qual seja, a Requisição de Informação sobre Movimentações Financeiras (RMF), trazendo o art. 3º e os demais parágrafos do mesmo art. 4º várias disposições atinentes aos requisitos formais da Requisição.

Analisando os autos, verifico estarem preenchidos os requisitos legais nas RMFs expedidas, razão pela qual não há que se falar em ilegalidade na obtenção das informações de movimentações bancárias da recorrente.

A constitucionalidade do dispositivo legal é discutível, sendo inclusive objeto de análise em ADI no Supremo Tribunal Federal, entretanto, até que haja a manifestação definitiva daquele tribunal quanto a matéria, não compete a esse Conselho se manifestar sobre tal desiderato, em respeito ao entendimento já sumulado transcrito abaixo:

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

No mesmo sentido, é incabível a análise de constitucionalidade de dispositivo legal, por previsão expressa do art. 26A do Decreto nº 70.235/72, senão vejamos:

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.

A decisão proferida no RE nº 389.808/PR, utilizada na argumentação da recorrente, ainda não preenche o requisito da definitividade exigido pelo art. 62A do RICARF (Portaria MF nº 256/2009):

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Dessa forma, tem-se a impossibilidade deste Conselho de realizar qualquer juízo de valor sobre a constitucionalidade do tema, razão pela qual voto pelo desprovimento do recurso neste ponto.

2. Da inexistência de nulidade do procedimento fiscal por se embasar em informações advindas de RMF

A recorrente argumenta a nulidade do lançamento tributário, pois este se fundamentou em extratos bancários requisitados às instituições financeiras através de RMF sem que houvesse o preenchimento dos requisitos necessários para tanto.

Analisando os autos e os procedimentos seguidos pelo AFRFB, concluo que se encontram presentes todos os requisitos legais exigidos para solicitação de expedição de RMF (fls. 180/183, 184/582), razão pela qual não há que se falar em ilegalidade na obtenção das informações de movimentações bancárias da recorrente.

Esclareço.

Em primeiro lugar, saliento que a recorrente foi diversas vezes intimada a apresentar sua documental contábil, fiscal e bancária (fls. 02/14), sendo que se manteve inerte quanto à apresentação de seus extratos bancários e documentos correlatos. Ou seja, mesmo intimada e reintimada, não apresentou quaisquer documentos relacionados a sua movimentação financeira.

O fato de que supostamente os documentos estariam em posse do contador não pode ser arguido como impeditivo e justificativa para não apresentação de documentação bancária, mormente porque bastaria ter pessoalmente requisitado às instituições financeiras.

Além disso, na Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (fls. 180/183), houve o enquadramento de sua fundamentação legal no inciso VII, do art. 3º, do Decreto nº 3.724/2001, ante a ausência de apresentação dos extratos bancários solicitados pelo AFRFB de origem, que assim versa:

Art. 2º. (...) 5º. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

Art. 3º. Os exames referidos no §5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (...)

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

O art. 33, da Lei nº. 9.430/96, utilizado como fundamento da expedição da RMF, assim preceitua em seu inciso I:

*Art. 33. (...) I - embargo 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; (...). (grifo não original).*

Assim, vê-se que no presente caso houve configuração do exposto no inciso I, do art. 33, da Lei nº. 9.430/96, pois mesmo depois de diversas vezes intimado a apresentar seus extratos bancários, a empresa recorrente permaneceu inerte.

Outrossim, houve cumprimento pelo AFRFB quanto ao disposto no art. 4º, § 5º, do mesmo Decreto n.º 3.724/2001, que determina o seguinte:

Art. 4º. (...) §5º. A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encarregado da execução do procedimento fiscal ou pela chefia imediata. (grifo não original).

Logo, verifico que na Requisição (fls. 180/183) feita pelo AFRFB existiu identificação das instituições financeiras destinatárias das RMFs, bem como quais as informações seriam requisitadas, e o relatório no qual foram expostas as razões para expedição da RMF, cujo seguinte trecho merece destaque (fl. 183):

Demos início a ação fiscal, através do Termo de Início da Ação Fiscal, cientificado ao contribuinte em 05 de novembro de 2010, para apresentação dentre outros elementos, dos extratos e demais documentos relativos à movimentação bancária.

Decorrido o prazo o contribuinte apresentou, em 25 de novembro de 2010, parte dos documentos solicitados, sem apresentar quaisquer documentos relativos a sua movimentação bancária, o que ocasionou nova intimação recebida em 28 de janeiro de 2011, não atendida pelo contribuinte até a presente data, que não encaminhou quaisquer extratos ou documentos bancários.

Tendo em vista a necessidade de se efetuar circularização para obter, diretamente nas instituições financeiras detentoras das contas bancárias, a identificação da origem dos recursos e de sua destinação, imprescindível para o prosseguimento da

ação fiscal, vez que a quantificação da matéria tributável porventura existente e a correta identificação do sujeito passivo apenas serão possíveis com a obtenção dos comprovantes de saques e depósitos bancários, requer o acesso as suas contas bancárias e demais documentos correlatos, nos termos da Lei Complementar n.º 105/2001, regulamentada pelo Decreto n.º 3.724/2001. (grifo não original).

Dessa forma, tem-se que foi devidamente exposta pela origem a motivação necessária para a expedição de RMF no caso, bem como explicada por ele a utilização do art. 33, da Lei n.º 9.430/96, no relatório acima colacionado, encontrando-se presente todos os requisitos legais para a requisição das informações bancárias da recorrente.

Ademais, não há que se falar em nulidade dos RFMs pois não contém o código de acesso à internet. Muito embora tal previsão tenha por objetivo permitir à instituição financeira a possibilidade de verificar a autenticidade e conteúdo da requisição no sítio eletrônico da RFB, ou seja, mesmo que não houvesse tal informação pouco impacto haveria no procedimento fiscal uma vez confirmada a autenticidade dos documentos, as alegações da recorrente não sustentam.

Basta observar que em cada RMF emitida (fls. 184/582) tem ao final um código denominado ‘*código da RMF*’, o qual permite a verificação e consulta do documento pela internet.

Ademais, incabível a arguição de violação ao princípio do contraditório da ampla defesa, pois a recorrente foi intimada diversas vezes a apresentar seus extratos bancários, bem como a apresentar documentos que comprovassem a origem das receitas verificadas em suas contas correntes após a expedição da RMF discutida (fls. 583/585, 590/611, 618/620 622/624, 639/640).

No entanto, mesmo cumprindo algumas dessas intimações, a empresa recorrente permaneceu inerte quanto à comprovação cabal, por meio de apresentação documental, da origem das receitas verificadas em suas contas bancárias.

Outrossim, não fossem tais fatos suficientes, é reconhecido por este Conselho que a fase de fiscalização que se desenrola até a lavratura do auto de infração constitui procedimento inquisitorial, de forma que não há de se falar em contraditório ou ampla defesa antes da apresentação de impugnação. Vejamos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa só se manifestam com o processo administrativo, iniciado com a impugnação do auto de infração. Não existe cerceamento do direito de defesa durante o procedimento de fiscalização, procedimento inquisitório que não admite contraditório. LEI Nº 10.174/2001. APLICAÇÃO RETROATIVA. O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente (Súmula CARF nº 35). DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO FATO GERADOR. A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Em se tratando de imposto de renda com base em depósitos bancários não justificados, o fato gerador não se dá pela constatação de

depósitos bancários creditados em conta corrente do contribuinte, mas pela falta de comprovação da origem dos valores ingressados no sistema financeiro .(CARF. Acórdão n.º. 2201002.402, processo n.º. 10640.001765/200255. Relator: FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA. Data da Publicação: 17/07/2014). (grifo não original).

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA ETAPA QUE ANTECEDE LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Só se discute cerceamento do direito de defesa a partir do momento em que tal direito pode ser exercido. Ou seja, a partir da etapa de impugnação. Não se fala em violação aos direitos A ampla defesa e ao contraditório na fase de investigação que antecede A lavratura do auto de infração. (...) (CARF. Acórdão n.º. 3302002.291, processo n.º. 11968.000793/200730. Relator: ALEXANDRE GOMES. Data da Publicação: 16/07/2014). (grifo não original).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa só se manifestam com o processo administrativo, iniciado com a impugnação do auto de infração. Não existe cerceamento do direito de defesa durante o procedimento de fiscalização, procedimento inquisitório que não admite contraditório. (...). DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO FATO GERADOR. DESNECESSIDADE DE O FISCO COMPROVAR RENDA CONSUMIDA. A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Em se tratando de imposto de renda com base em depósitos bancários não justificados, o fato gerador não se dá pela constatação de depósitos bancários creditados em conta corrente do contribuinte, mas pela falta de comprovação da origem dos valores ingressados no sistema financeiro. 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. (Súmula CARF nº 26). (CARF. Acórdão n.º. 2201-002.395, processo n.º. 10215.720627/200965. Relator: LUCIVALDO MOURAO CAVALCANTE. Data da Publicação: 30/07/2014). (grifo não original).

Logo, não há que se falar em qualquer prejudicialidade em desfavor da recorrente neste ponto, pois esta foi reiteradamente intimada a apresentar a documentação necessária ao deslinde do procedimento fiscal, sendo-lhe concedido por mais de uma vez prazo complementar.

Destaco, ainda, que analisando os autos, não se pode dizer que foi tolhido à recorrente o direito de exercer sua ampla defesa e o contraditório, pois todos os fatos que motivaram o lançamento tributário, bem como toda a fundamentação do auto de infração, lhe foram cientificados, oportunizando-lhe a apresentação de impugnação e recurso voluntário nos prazos legais, não existindo qualquer vício neste sentido que possa ser arguido.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário quanto a este argumento, pois não há vício ou nulidade no lançamento tributário por ter o AFRFB utilizado de RMF durante o procedimento fiscalizatório.

3. Da inexistência de nulidade do procedimento fiscal por erro na base de cálculo

A recorrente alegou nulidade do presente processo administrativo fiscal decorrente de erro na base de cálculo do lançamento tributário, pois o AFRFB teria considerado os depósitos nas instituições financeiras como sua renda, não levando em consideração a opção da contribuinte pelo lucro presumido e a aplicação do art. 15, da Lei n.º 9.249/95, que assim prescreve:

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 art.s 30 a 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Vale lembrar que, após ter conhecimento de toda a movimentação financeira da recorrente, o AFRFB a intimou diversas vezes para apresentar documentos que comprovassem cabalmente a origem dos recursos que ingressaram em suas contas bancárias (fls. 583/585, 590/611, 618/620 622/624, 639/640).

A recorrente nada esclareceu.

Portanto, com fundamento no art. 42, da Lei n.º 9.430/96, as receitas que não tiveram sua origem comprovada foram consideradas omissão de receitas, conforme a presunção legal prevista.

Dessa forma, foi apresentada a Representação Fiscal para Fins de Exclusão do Simples Nacional (fls. 653/655) contra a empresa contribuinte, a qual foi efetivada pelo Ato Declaratório Executivo n.º 69/2011 (fl. 656), que excluiu a contribuinte do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/07/2007, sendo-lhe concedido o prazo de trinta dias, a contar da data da ciência, para contestar a citada exclusão.

A ciência do referido ato foi dada em 30/11/2011 (fl. 657) e não foi apresentada qualquer defesa pela recorrente, razão pela qual a exclusão tornou-se definitiva.

Em seguida a recorrente foi intimada (fls. 661/663) para que, em 05 (cinco) dias, comunicasse qual o regime de tributação para o período de 01/07/2007 a 30/08/2008.

Assim, não tendo se manifestado quanto ao regime de tributação que seria adotado devido sua exclusão do SIMPLES, e tendo em vista a ausência do registro e contabilização das contas bancárias (fls. 57/179 – Livros Razão), a contabilidade da recorrente foi declarada imprestável para apuração do Lucro Real e imprópria para apuração do Lucro Presumido, enquadrando-se na hipótese prevista no art. 530, II, “a”, do RIR/1999, que transcrevo a seguir:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano- calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando: (...)

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

Ressalto que a recorrente não se insurgiu expressamente contra o arbitramento do seu lucro, mas contra suposto erro na base de cálculo do lançamento, uma vez que os depósitos bancários não deveriam ser considerados renda para fins de apuração do seu lucro, bem como não teria sido levado em conta sua opção pelo regime do lucro presumido.

Lembro que não houve qualquer manifestação quanto ao regime a ser tributado com relação ao período em que foi excluída do SIMPLES e, ainda, quanto aos períodos de setembro a dezembro de 2008, declarou-se imprestável sua contabilidade, contra o que não se recorreu.

Resta consignar, ainda, não ser possível considerar a alegação da recorrente de que houve confusão com os conceitos de renda e receita, uma vez que ao considerar sua movimentação bancária estar-se-ia se considerando receitas de terceiros que apenas transitavam em sua conta.

Isto pois, a recorrente meramente argumenta de forma genérica, além de não instruir devidamente seu recurso a fim de demonstrar de maneira cabal quais seriam as receitas consideradas como base de cálculo do lançamento tributária que não lhe pertenciam, possibilitando os devidos ajustes acaso fosse possível.

Portanto, quanto às alegações da recorrente, entendo correto o entendimento emitido no r. Acórdão nº. 1438.646, proferido em 20/09/2012 pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), cujos fundamentos transcrevo abaixo (fl. 858):

Assim, correto o arbitramento do lucro, no qual o IRPJ e a CSLL não incidem diretamente sobre o total da receita omitida, mas sobre o valor resultante da aplicação do coeficiente de apuração do lucro arbitrado sobre a receita bruta.

Já a base de incidência da Cofins e do PIS é o montante de receita omitida, não se constatando qualquer erro na sua apuração.

Ante o exposto, voto no sentido de desprover o recurso voluntário neste ponto. Dessa forma, restam prejudicadas as alegações da recorrente quanto ao ponto de mérito (fls. 891/893) de redução da base de cálculo para aferição da renda pelo lucro presumido, nos termos do acima fundamentado.

4. Da inexistência de nulidade do procedimento fiscal quanto à presunção de omissão de receitas. Depósitos bancários de origem não comprovada.

A recorrente alega no recurso voluntário (fls. 876/894) que a presunção de omissão de receitas não é válida pois os referidos recursos seriam relativos a financiamento de produção, tendo indicado as empresas de fomento mercantil que fizeram os referidos empréstimos disfarçados de operação de fomento.

Alegou ainda que não tinha em sua posse documentos para comprovar a origem e razão dos recursos depositados junto a suas contas-corrente, não existindo, inclusive, tempo hábil ou mesmo recursos humanos disponíveis para averiguar os depósitos identificados pela Receita Federal, devendo ser desconsiderada a presunção de omissão de receita.

A presunção de omissão de receitas, atacada pela recorrente, tem como base a aplicação do art. 42, da Lei nº. 9.430/1996, *in 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. (grifo não original)

No caso, trata-se de presunção legal que provoca a inversão do ônus da prova, cabendo então, à contribuinte comprovar o engano ou equívoco da RFB quanto ao contido no Auto de Infração lavrado.

Ora, verifica-se nos autos que houve movimentação financeira da recorrente à margem de sua contabilidade, sendo que mesmo intimada diversas vezes (conforme termos de intimação de fls. 583/585, 590/611, 618/620 622/624, 639/640), não logrou em comprovar a origem daqueles recursos.

Logo, há presunção legal quanto à omissão de receita de tais valores que não têm origem comprovada.

Posteriormente, em sede de sua impugnação, e também no recurso voluntário, arguiu a recorrente que obteve recursos através de supostos empréstimos com empresas de fomento mercantil e empresas cujos sócios se confundem com os seus, juntando planilha onde aponta os supostos repasses referidos (fls. 818/823).

Entretanto, não é possível que se considere suas alegações apenas com respaldo na planilha apresentada, pois esta não está acompanhada de nenhum documento hábil e idôneo capaz de corroborar seus lançamentos e a efetividade das operações, tais como contratos, documentos contábeis das empresas que demonstrassem a contabilização e declaração das operações à RFB, e outros.

Em outras palavras, a planilha por si só não é documento hábil e idôneo a corroborar e comprovar que as receitas ali apontadas tiveram como origem os empréstimos alegados pela recorrente.

Foi exatamente neste sentido que decidiu o r. Acórdão proferido pela DRJ de origem, nos seguintes termos (fls. 856/857):

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 analisou os extratos bancários e excluiu os valores relativos a transferências entre contas de mesma titularidade, empréstimos e suprimentos, depósitos e desconto de duplicatas estornados em face de sua devolução e não efetivação, empréstimos em conta garantida e financiamentos concedidos pelas instituições bancárias, depósitos e créditos inferiores a R\$ 1.000,00 e, ainda, descontos de cheques de emissão da própria fiscalizada. Depois, intimou a empresa a esclarecer e comprovar adequadamente a origem dos recursos depositados em suas contas-correntes e a contribuinte não comprovou os valores questionados pelo fisco. Na fase impugnatória não apresentou qualquer documento que comprovasse a origem dos depósitos bancários tributados. O demonstrativo de fls. 818 a 823 não é hábil para comprovar a origem dos depósitos 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.

Resta, dessa forma, prejudicada a sua alegação quanto à suposta inexistência de renda tributável nas suas contas bancárias devido empréstimos para financiamento de sua produção, haja vista não existir comprovação documental nos autos que a suporte.

Outrossim, não se pode dizer que o AFRFB não especificou na movimentação financeira da recorrente quais os lançamentos realizados em suas contas bancárias foram considerados como receitas omitidas, pois houve a elaboração de planilha na qual se detalhou todos os lançamentos que deveriam ter sua origem justificada e comprovada (fls. 590/612).

Portanto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no ponto relativo à alegação de nulidade do procedimento fiscal quanto à presunção de omissão de receitas, bem como quanto à inexistência de renda tributável, conforme termos acima delineado.

5. Da alegação de falta de capacidade contributiva subjetiva da recorrente

Aduziu a recorrente, ainda, que tendo em vista o princípio da capacidade contributiva, não seria possível considerar a omissão de receitas que lhe é imputada, pois não se coaduna com a realidade fática acerca de seus bens e rendas.

Essa alegação não merece provimento, até porque o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele vinculado ao fato gerador, conforme dita o art. 121, do CTN, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Logo, muito embora eventualmente seus bens não demonstrem exteriorização de riqueza na proporção da receita omitida, é incontroverso que a recorrente recebeu recursos em suas contas bancárias que não tiveram sua origem comprovada.

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar o recurso voluntário neste ponto, existindo capacidade tributária do sujeito passivo neste caso.

6. Da multa qualificada de ofício

Segundo o TVF (fl. 673), houve a aplicação da multa qualificada sobre o lançamento tributário, nos seguintes termos:

a) (...).

b) da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no § 1º do art. 44, da Lei nº. 9.430/96, e artigo 957, inciso II, do Decreto nº. 3.000/99 (RIR/99).

O §1º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96, aplicado ao caso em análise, prevê o agravamento da multa, nos seguintes termos:

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. (...) (grifo não original)*

Ainda, como fundamento do agravamento da multa neste caso, foi aplicado o contido no inciso II, do art. 957 do RIR/99, *in verbis*:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44): [...]

*II - de cento e cinquenta por cento, **nos casos de evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

O AFRFB entendeu que “a omissão de receitas apurada nos anos-calendário de 2007 e 2008, nos moldes em que foi realizada, ou seja **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 crime contra a ordem tributária (...)” (fls. 673) (grifo não original).

Logo, é conclusão lógica de que o AFRFB qualificou a multa de ofício, com fundamento no art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96, pois a recorrente não escriturou toda sua movimentação bancária, bem como não justificou a origem dos recursos que ingressaram em suas contas bancárias, mesmo reiteradamente intimada.

Entretanto, em que pese a fundamentação do AFRFB, entendo que não deve ser mantida a multa qualificada pois, como se denota dos autos, houve o arbitramento do lucro da recorrente sobre o mesmo fundamento da multa qualificada, qual seja, falta de escrituração da movimentação bancária e comprovação da origem dos recursos ali verificados, conforme consta do TVF (fls. 670/671):

Por outro lado, as irregularidades na escrituração contábil com a falta de registro das operações bancárias e a recusa do contribuinte em fornecer informações sobre a movimentação financeira, embora devidamente intimado e reintimado a apresentar, evidenciam claramente sua subsunção à luz do disposto no artigo 29, incisos II, V e VIII, da Lei Complementar n.º 123/2006, determinadores da exclusão do Simples Nacional pela inobservância da obrigatoriedade de escrituração das contas bancárias (...).

Face ao exposto, o Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Londrina, expediu o ADE-Ato Declaratório Executivo n.º 069, de fls. 656 a 657, cientificado ao contribuinte em 30 de novembro de 2011, que impôs a exclusão de ofício da empresa em tela do SIMPLES NACIONAL (...).

Considerando a exclusão do regime de tributação do SIMPLES NACIONAL, conforme descrito no parágrafo anterior, o contribuinte foi intimado em 09 de dezembro de 2011, às fls. 661 a 663, a informar o regime de tributação a ser adotado para o período de 01 de julho de 2007 a 31 de agosto de 2008, haja vista que para o período de 01 setembro de 2008 a 31 de dezembro de 2008 a empresa optou pelo regime do Lucro Presumido (...).

Ocorre, porém, que decorrido o prazo de 05 (cinco) dias para que o contribuinte se manifestasse sobre o regime de tributação para o período em que foi excluído do regime do SIMPLES NACIONAL, nos termos do ADE 069 acima descrito, tal manifestação não ocorreu, e considerando que embora o contribuinte tenha optado pelo regime de lucro presumido para o período de setembro de 2008 a dezembro de 2008, tal regime não pode ser aplicado, pois sua escrituração contábil está imprópria, conforme se deflue da análise dos livros razão contábeis, de fls. 57 a 179, onde se verifica a completa ausência do registro e da contabilização das contas bancárias, bem como a recusa do contribuinte em fornecer informações sobre a movimentação financeira, embora devidamente intimado e reintimado a apresentar.

Assim sendo, não resta outra alternativa para a fiscalização senão a de desclassificar a escritura contábil e tributar o contribuinte no período de 01 de julho de 2007 a 31 de dezembro de 2008, pelo regime de Lucro Arbitrado, tributação esta que é concretizada pela emissão de Auto de Infração. (grifos não originais).

Dessa forma, é incontroverso que existiu o arbitramento do lucro neste caso pela ausência do registro e da contabilização das contas bancárias em nome da recorrente.

Tem-se que a tributação pelo regime do Lucro Arbitrado, por si mesmo, já pune de certa forma o contribuinte, justamente por arbitrar um lucro que a empresa obteve em determinado período, o que costuma ser maior do que se verificaria pelo regime de tributação do Lucro Real ou do Lucro Presumido.

Com efeito, o cálculo do lançamento tributário feito sobre o lucro arbitrado é deveras superior do que se fosse feito em relação ao lucro real da empresa, cuja aferição não foi possível pela declaração de imprestabilidade da contabilidade da recorrente. Logo, aplicar a multa qualificada em caso de lucro arbitrado é, de certa forma, punir o contribuinte em duplicidade, pelo que esta não deve persistir por ser caso de incidência de lucro arbitrado.

Em sentido paralelo ao entendimento ora esposado está a Súmula nº. 96, do CARF, segundo a qual a falta de apresentação de documentação contábil não justifica, por si só, o agravamento da multa na situação de arbitramento dos lucros da recorrente quando essa omissão motivou o arbitramento. Vejamos o conteúdo da referida Súmula:

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Isto pois, segundo as decisões que levaram a sumular tal entendimento, a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração justificariam o arbitramento do lucro do contribuinte e, portanto, por si só, não poderiam servir ao mesmo tempo para a qualificação da multa de ofício, ou do contrário, estar-se-ia punindo o contribuinte duas vezes pelo mesmo fato.

Ou seja, no presente caso, uma vez que a falta de escrituração da movimentação financeira e comprovação da origem dos depósitos em conta bancária pela recorrente motivou o arbitramento dos seus lucros, estes mesmos fatos não podem servir de fundamento para qualificação da multa de ofício aplicada, ou haveria do mesmo modo dupla penalização do contribuinte, uma vez que a tributação pelo lucro arbitrado já aumenta a carga tributária.

Dessa forma, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada, a fim de incidir apenas a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre todo o lançamento tributário.

6.1. Da Inexistência de Fundamentação para Qualificação da Multa

Mesmo já sendo suficientes os fundamentos lançados acima a fim de afastar a qualificação da multa de ofício, é relevante observar que no item 4 do TVF (fls. 673) o AFRFB apenas apresenta de forma sucinta que a omissão de receitas verificada nos autos configuraria crime contra a ordem tributária, nos moldes da Lei n.º 8.137/90.

Entretanto, não restaram demonstrados quais os fatos aos quais o fiscal se referia, ou seja, quais foram as ações realizadas pela recorrente que caracterizaram os ilícitos previstos nos art. 1º, I, e art. 2º, I, ambos da Lei n.º 8.137/90.

Deveria a autoridade fazendária ter sido mais diligente apontando expressamente os fatos verificados e que lhe levaram a conclusão da existência da prática de crime contra a ordem tributária.

Portanto, como não houve a descrição dos fatos que no entender do Fisco caracterizariam a prática de crime contra a ordem tributária prevista na Lei n.º 8.137/90, entendo que inexistem fundamentos para justificar a qualificação da multa de ofício aplicada.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada, a fim de incidir apenas a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre todo o lançamento tributário

2 DAS ALEGAÇÕES ESPECÍFICAS À EXIGÊNCIA DE IPI

No que diz respeito à exigência de IPI, conforme já relatado, a recorrente não traz sequer um argumento específico.

Especificamente em relação ao IPI, a formalização da exigência se deu em conformidade com o parágrafo 2º, do art. 448 do RIPI/2002¹.

Desse modo, mantém-se integralmente o lançamento correspondente.

¹ Art. 448. Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

§1º Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes desse artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento. (Incluído pelo Decreto nº 4.859, de 14.10.2003)

§2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no § 1º. (Incluído pelo Decreto nº 4.859, de 14.10.2003)

Processo nº 11634.720253/2012-13
Acórdão n.º **1301-000.695**

S1-C3T1
Fl. 820

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a penalidade para o percentual de 75%.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto