



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

Processo nº	13864.720204/2013-75
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1301-003.225 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	25 de julho de 2018
Matéria	SIMPLES NACIONAL - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente	PALLEBRAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS DE MADEIRA LTDA. - ME
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2009

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-MPF. EMISSÃO E PRORROGAÇÃO. IRREGULARIDADE. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

As eventuais irregularidades na emissão e prorrogação do MPF não acarretam nulidade do lançamento, nem do processo administrativo.

ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Eventual erro de enquadramento legal não causa nulidade do lançamento, se os fatos estiverem descritos de forma clara e correta, permitindo ao sujeito passivo o exercício do direito de defesa.

REGISTROS CONTÁBEIS E FISCAIS. DECLARAÇÕES. CONTADOR. RESPONSABILIDADE.

Os registros em livros fiscais e contábeis do contribuinte realizados pelo contador, bem como as declarações apresentadas ao Fisco produzem efeitos como se feitas pelo próprio contribuinte, que responde pelos dados ali inseridos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS.

Configura omissão de receita a existência de valores creditados em contas mantidas em instituições financeiras, cuja origem o contribuinte, apesar de regularmente intimado, não conseguir comprovar.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Não cabe multa qualificada na hipótese de omissão de receita apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade, e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso, reduzindo a multa a 75% apenas para a omissão de receita apurada com base em depósitos bancários.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelsinho Kichel, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Carlos Augusto Daniel Neto. Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por **PALLEBRAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS DE MADEIRA LTDA. - ME**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 01-29.140, da 2ª Turma da DRJ - Belém, que negou provimento à impugnação da recorrente e manteve contra ela o lançamento que exigia crédito tributário decorrente de omissão de receitas.

As infrações apuradas pela autoridade lançadora estão descritas no Termo de Verificação e Constação Fiscal (fls. 2.338 a 2.343), de que se extrai o seguinte trecho:

10. Da mesma forma, com relação as receitas de vendas de produtos de fabricação própria, tendo em vista o contribuinte não ter apresentado as notas fiscais de vendas do período e os valores das notas fiscais registrados no livro Caixa não refletir a realidade, selecionamos os 7 maiores clientes da empresa, que correspondeu aproximadamente 85% do faturamento do período, com base nos controles da RFB, para procedimento de circularização;

11. Neste procedimento, solicitamos as empresas circularizadas as cópias das notas fiscais, emitidas pela Pallebrás, bem como, os comprovantes de pagamentos das referidas notas, cujo resultado está demonstrado abaixo:

<u>Cliente</u>	<u>Valor - R\$</u>
Anchortec	388.950,00
Cerviflan	293.188,35
Faurecia	283.050,90
Flexcoat	58.579,50
Hoganas	108.182,50
Induscabos	247.156,00
PLP	<u>681.263,44</u>
Total	2.060.370,69

12. Observamos que todos valores das notas fiscais obtidas na circularização, embora, registrados no Livro Caixa estavam sempre a menor, conforme o valores apurados na circularização de R\$ 2.060.370,69 e os registrados no Livro de R\$ 134.893,69, portanto, constata-se uma omissão de receita de R\$ 1.925.477,00;

13. A propósito, a DASN/2010 transmitida à RFB, relativo ao ano-calendário de 2009, o contribuinte não declarou nenhuma receita no período, portanto, não houve recolhimento do tributo. Ainda, no mesmo período, curiosamente, observamos 4 (quatro) retificadoras, ora incluindo as receitas e ora as excluindo, conforme demonstradas abaixo: (grifo do original)

(...)

16. Em 15.08.2012, após a decisão desfavorável na justiça, o contribuinte apresentou todos extratos bancários solicitados pela fiscalização, relativo ao ano-calendário de 2009, cujos documentos tinham sido objeto de medida judicial para não exibição ao fisco;

17. Com os extratos bancários disponíveis, relacionamos os créditos/depósitos bancários, efetuados em 2009, no montante de R\$ 9.717.720,37, e intimamos o contribuinte a justificar a origem dos recursos utilizados nestas operações, através de documentos hábeis e idôneos, mediante o Termo de Intimação fiscal, lavrado em 03.09.2012, cuja ciência ocorreu em 06.09.2012;

(...)

25. Finalmente, com as documentações fornecidas/obtidas pelo contribuinte, pelos bancos e na circularização, elaboramos a planilha de apuração de créditos sem origens comprovadas, na qual consta os créditos/depósitos bancários e as deduções consideradas (transferências e empréstimos bancários, as receitas não declaradas e as omitidas), conforme a planilha anexa;

26. Da referida planilha, apuramos os seguintes valores omitidos: a) receitas escrituradas e não declaradas - R\$ 397.617,31 - b) receitas omitidas - R\$ 1.925,477,00 - c) depósitos bancários não comprovados - R\$ 4.287.445,49, que compõem o Demonstrativo da Receita Acumulada.

No lançamento, as infrações "a" e "b" foram reunidas sob o título **omissão de receita - receita não escriturada**; e a infração "b" foi denominada **omissão de receita - depósito bancário não escriturado**. Para ambas, aplicou-se multa qualificada (150%).

A irresignação levou a recorrente a impugnar o lançamento. Mas a DRJ - BEL negou provimento à impugnação, em acórdão assim resumido:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano calendário: 2009

DEPÓSITO BANCÁRIO

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

PALLEBRAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS DE MADEIRA recorreu da decisão. Afirmou que existe irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. Este teria sido extinto sem que houvesse prorrogação de prazo para que a recorrente apresentasse a documentação hábil a comprovar sua boa-fé. Ademais, quando da lavratura do auto de infração, o prazo do MPF já estava expirado. Trata-se de erro formal insanável, diante do qual o lançamento deve ser anulado.

No mérito, reconheceu a existência de erros, mas a responsabilidade por eles atribuiu ao contador. Disse que as irregularidades foram sanadas mediante entrega de declarações fiscais, em que foi realizado o autolançamento do valor devido de R\$ 449.332,85, referente ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Portanto, teriam sido declarados os débitos anteriormente omitidos.

Disse que não foi juntada aos autos a memória de cálculo do lançamento. Ao lavrar o auto de infração, o fiscal autuante deixou de juntar aos autos a memória de cálculo, procedendo ao lançamento do crédito tributário de forma aleatória, sem respeitar o regime de tributação da recorrente. É que no período a que se refere o lançamento, a recorrente era optante do lucro presumido, conforme DIPJ/2010, transmitida em 24/08/2012. Portanto, o lançamento deveria ter sido feito naquela sistemática de tributação.

Haveria também irregularidade na fundamentação legal.

Por outro lado, alegou a impossibilidade de quebra de sigilo bancário. Disse que os dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001 são inconstitucionais e que continua sendo necessária a prévia autorização judicial para acesso do Fisco aos dados relativos à movimentação bancária. Não obstante, afirmou ter prestado as informações solicitadas pela Fiscalização, apresentando os extratos bancários, que comprovariam que os valores questionados não correspondem às receitas da empresa, mas sim a empréstimos concedidos por instituições financeiras. Para confirmar essa afirmação, tentou identificar a origem de cada depósito, associando todos eles a empréstimos recebidos. Assim, inexistiria omissão de receitas.

Quanto à penalidade, acusou a ausência de fundamentação legal para imposição da multa de 150%, que teria sido aplicada porque a recorrente não apresentou os documentos solicitados pela Fiscalização.

Com essas alegações, pugnou pela reforma da decisão recorrida e a anulação do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Mandado de Procedimento Fiscal - MPF

Não são novas as questões envolvendo nulidade do lançamento por vícios no MPF, ou nulidade do lançamento decorrente da falta de rigorosa observância do MPF pela autoridade lançadora.

Nas ocasiões em que foi chamada a se manifestar sobre a matéria, esta Turma invariavelmente se posicionou no sentido de que as irregularidades no MPF não projetavam nenhum efeito sobre o lançamento e tampouco sobre a obrigação tributária. No processo nº 15215.720152/2013-15, do qual fui relator, manifestei-me nos seguintes termos:

Vários são os vícios suscitados pelo recorrente como causa de nulidade do lançamento e do processo administrativo. O primeiro deles se refere à ausência de mandado de procedimento fiscal - MPF específico que estendesse o recorrente o alcance da fiscalização.

O MPF, no tempo em que era exigido, não passava de um instrumento de controle administrativo. Assim, eventuais irregularidades em sua emissão, prorrogação de vigência, ou ampliação de objeto não eram aptos a projetar qualquer efeito sobre o lançamento ou sobre o processo.

A consequência que poderia advir de um daqueles vícios cingia-se ao plano funcional, podendo dar ensejo, nos casos de extrema gravidade, a uma medida de ordem disciplinar, mas sem acarretar a invalidade do lançamento, se este, que é ato vinculado, fosse realizado por servidor competente, e se da irregularidade não tivesse resultado prejuízo para o contribuinte.

Malgrado os argumentos trazidos no recurso, não há razão para afastar o entendimento desta Turma e também da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, que, no recente Acórdão nº 9101-003.253, se posicionou no sentido de que irregularidades no MPF não viciam o lançamento. Eis a ementa, na parte que diz respeito à matéria aqui examinada:

MPF. PRORROGAÇÕES. COMPLEMENTAR. DILIGÊNCIAS. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO.

O Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em instrumento interno de planejamento, controle e gerência das atividades de fiscalização, disciplinado por atos internos da Receita Federal dispondo sobre prazos e condições para a emissão, prorrogação e complementação do MPF, mas que não têm o condão de alterar a competência do auditor fiscal quanto à atividade vinculada e obrigatória do lançamento, atribuída pelo art. 142 do CTN.

Do voto do ilustre Conselheiro relator se extrai a seguinte afirmação:

Sobre o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), trata-se de mero instrumento interno de planejamento, controle e gerência das atividades de fiscalização, disciplinado por atos internos da Receita Federal que não têm o condão de alterar a competência do auditor fiscal quanto à atividade vinculada e obrigatória do lançamento, atribuída pelo art. 142 do CTN. Por isso, eventual deficiência na ciência, no curso de Fiscalização, sobre qualquer dos MPF emitidos (tanto de fiscalização quanto de diligências), não implica em nulidade.

Isso porque, no decorrer da ação fiscal, o que se deve observar é se a Contribuinte tomou a devida ciência do Termo de Início da Fiscalização, dos Termos de Continuidade da Ação Fiscal, e do Auto de Infração, conforme previsto nos artigos 7º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF) 2, o que ocorreu no caso concreto.

No caso em tela, as supostas irregularidades não foram sequer demonstradas. Mas ainda que existissem, não tornariam inválido o lançamento.

Quanto à alegação de que o encerramento da fiscalização não permitiu à recorrente apresentar documentos capazes de demonstrar sua boa-fé, cabe dizer que os referidos documentos poderiam ter sido trazidos com a impugnação, sem nenhum prejuízo à recorrente.

Forma de tributação

A recorrente alegou que a forma de tributação correta seria o lucro presumido, conforme opção feita na DIPJ/2010, transmitida em 24/08/2012. Admitiu a existência de irregularidade, mas responsabilizou o contador. Alegou também a ausência de memória de cálculo e defeito na fundamentação legal.

Em primeiro lugar, eventuais erros cometidos pelo contador, no exercício de sua atividade profissional, são de responsabilidade do empresário que o contrata. É nesse sentido o artigo 1.177 do Código Civil:

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Quanto à forma de tributação, as declarações de fls. 13 a 19 e 20 a 52 revelam que desde de 2008 a recorrente se encontrava no Simples Nacional. Além disso, a alegada "opção" pelo lucro presumido para o ano base 2009 se fez tardivamente, ou seja, em 24/08/2012. Se não bastasse esse fato, a "opção" foi formalizada após o início da ação fiscal, que se deu em 24/04/2012 (fls. 53 e 54). Portanto, o lançamento havia de ser feito, como de fato foi, nas regras do Simples Nacional.

Não procede, por outro lado, a alegação de que nos autos não há memórias de cálculo. Foram elaborados diversos quadros e planilhas demonstrando a apuração do crédito tributário, conforme se constata às fls. 2.296 a 2.337. Ademais, no corpo do auto de infração existem tabelas explicitando a composição do crédito tributário, ou seja, o tributo, os juros e a multa.

Por último, a suposta irregularidade na fundamentação legal, além de carecer de efetiva demonstração, ainda que existisse, só invalidaria o lançamento se dela decorresse real prejuízo ao direito de defesa. Estando os fatos corretamente descritos, em princípio, será válido o lançamento.

O fato colhido no lançamento, e do qual a recorrente havia de se defender, é a omissão de receitas apurada de forma direta, mediante notas fiscais emitidas pela própria recorrente; e a omissão de receitas apuradas com base em presunção firmada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Ambas as situações foram claramente descritas no Termo de Verificação e Constação Fiscal de fls. 2.338 a 2.343, permitindo à recorrente exercer o direito de defesa.

Omissão de receitas

Como se disse, a infração que rendeu ensejo ao lançamento foi a omissão de receitas. Parte dos valores omitidos foi comprovada pelas notas fiscais da própria recorrente, às quais a autoridade lançadora teve acesso, intimando os principais clientes da Pallebras, que forneceram as notas fiscais e os respectivos comprovantes de pagamento das mercadorias.

No que concerne a essa parte, não existe contestação específica. A recorrente responsabilizou o contador e afirmou ter confessado o débito.

A outra parte da omissão foi apurada com base em depósitos bancários. Quanto aos depósitos, alegou a recorrente a constitucionalidade da quebra do sigilo bancário pela autoridade lançadora, bem como a constitucionalidade da própria Lei Complementar nº 105/2001. No mérito, sustentou que todos os valores creditados eram empréstimos concedidos por instituições financeiras.

Não procede a alegação de quebra de sigilo bancário. Embora tenha havido requisição do Fisco diretamente às instituições financeiras, os extratos bancários que constam dos autos foram trazidos pela própria recorrente. Assim, ao apresentar os extratos, a recorrente abriu mão do suposto direito ao sigilo contra a Fazenda, tornando ociosa qualquer discussão acerca da matéria.

Quanto à origem dos depósitos, a recorrente afirmou tratar-se de empréstimos. Seriam empréstimos todos os depósitos incluídos no lançamento.

A Fiscalização, ao examinar os extratos, encontrou o total de R\$ 9.717.720,37 em valores creditados nas diversas contas. Desse montante, excluíram-se os créditos que a autoridade lançadora identificou como transferências entre bancos (entre contas do mesmo titular), empréstimos e resgates de aplicações (fl. 2.333). Remanesceu sem comprovação de origem a soma de R\$ 4.287.445,49.

Por sua vez, a recorrente, sem apresentar qualquer documento específico que pudesse ser associado individualmente a cada depósito, afirmou que todos eles se originaram de empréstimos obtidos junto aos bancos. Na peça recursal, existe uma relação de valores, totalizando R\$ 7.548.004,15 (superior, portanto, ao valor objeto de lançamento), na qual a recorrente explicita a origem de cada depósito.

Tal relação, entretanto, é destituída de valor probatório. Primeiro, porque não se faz acompanhar da respectiva prova documental, que poderia dar ensejo à realização de diligência. Depois, porque indica que grande parte dos depósitos decorre de desconto de duplicata.

Desconto de duplicata, como se sabe, é antecipação de receita feita pelo banco, que cobra antecipadamente os juros por essa operação. É claro que existe aqui uma espécie de empréstimo, mas o que essa operação revela, sobretudo, é a existência de uma receita de venda de mercadorias ou de prestação de serviço.

Assim, caberia à recorrente, que alega desconto de duplicata, demonstrar que a respectiva receita fora regularmente contabilizada e oferecida à tributação, não podendo ser tributada em duplicidade. No caso concreto, a recorrente, embora alegasse desconto de duplicata, não demonstrou que as receitas já haviam sido tributadas, o que vem corroborar as conclusões da autoridade lançadora.

Portanto, tem-se como caracterizada a omissão de receitas, tal como consta do auto de infração.

Multa qualificada

A recorrente se insurgiu contra a aplicação de multa qualificada. O Termo de Verificação e Constatação Fiscal assim descreveu a conduta dolosa da recorrente:

27. Com indícios de crimes contra Ordem Tributária, em tese, com a sistemática de registro parcial de notas fiscais emitidas em 2009, gerando uma omissão de R\$ 1.925.477,00, somente com as notas fiscais identificadas durante o procedimento de circularização efetuada pela fiscalização e os valores registrados no Livro Caixa do respectivo período, bem como, a prática reiterada de constantes alterações nas declarações do Simples Nacional (retificadoras), ora com valores e ora zerados, com objetivo de confundir o fisco.

28. Essa prática sujeita a formalização de processo de representação fiscal p/fins penais, com base na Lei nº 8.137/90, a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, com base no parágrafo 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e a caracterização de fraude definido no art.72 da Lei nº 4.502/64. (fl. 2.342)

Tem razão a autoridade fiscal. A prática ilícita não foi esporádica, nem eventual, mas se reproduziu ao longo do ano de 2009, sendo pouco provável que os administradores dela não tivessem conhecimento e com ela não tivessem consentido.

Isso, entretanto, se aplica à omissão de receitas provada de forma direta por meio das notas fiscais emitidas pela recorrente, e pelos valores escriturados nos livros fiscais e contábeis mas não lançados na DASN. A qualificação da multa, todavia, não cabe para omissões apuradas por presunção baseada em depósitos bancários. Nesse sentido a Súmula CARF nº 34:

Súmula CARF nº 34 (VINCULANTE): Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

No presente caso, não se verificou a presença de interpresa pessoa, o que afasta, de plano, a possibilidade de qualificação da multa para a segunda infração. Portanto, afasta-se a multa qualificada para a omissão de receitas apuradas com base de depósitos bancários, devendo ser reduzido o percentual a 75%.

Conclusão

Pelo exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade, para, no mérito, dar parcial provimento, reduzindo a multa a 75% apenas para a omissão de receita apurada com base em depósitos bancários.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior