



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

Processo n° 15868.000001/2011-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-001.151 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2014
Matéria SIMPLES - Omissão de Receitas - Depósitos bancários de origem não comprovada
Recorrente FRIGORÍFICO ILHA SOLTEIRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

PRAZO PREVISTO NO ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. PRECLUSÃO EM DESFAVOR DO FISCO. INOCORRÊNCIA. O decurso do prazo fixado para decisão de defesas ou recursos administrativos não autoriza a extinção de crédito tributário lançado, pois não foi estabelecida nenhuma sanção administrativa específica em caso de seu descumprimento. As hipóteses de extinção do crédito tributário está definidas no Código Tributário Nacional e a Súmula CARF nº 11 reconhece que a prescrição intercorrente não se aplica ao processo administrativo fiscal.

SIGILO BANCÁRIO. A utilização de informações de movimentação financeira obtidas regularmente não caracteriza violação de sigilo bancário, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. CONSUMO DA RENDA. 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). ATIVIDADE RURAL. As receitas omitidas devem ser tributadas segundo a sistemática a que se sujeita a contribuinte. Optando pelo Simples, os tributos devidos são calculados a partir da receita bruta, inexistindo qualquer previsão legal de sua redução em razão de atividade rural exercida por pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA. REITERAÇÃO DE PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. INTUITO DE FRAUDE NÃO DEMONSTRADO. A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. RECEITAS DE COMISSÃO. ATIVIDADE SECUNDÁRIA. ALEGAÇÃO DE ERRO. Demonstrada a menor representatividade das receitas auferidas, e presente a alegação de erro na falta de escrituração destas operações e de declaração da receita correspondente, não infirmada pelo Fisco, a dúvida impõe a redução da penalidade aplicada.

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo, de que não apurou base tributável no período. Afastada a qualificação da penalidade, e presente declaração simplificada informando a apuração da contribuinte nos períodos fiscalizados, declara-se a homologação tácita desta nos períodos que distam mais de 5 (cinco) anos da ciência do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos principais exigidos; 3) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, divergindo o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; 4) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à arguição de decadência, votando pelas conclusões o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; e 5) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Marcos Vinícius Barros Ottoni, José Sérgio Gomes e Joselaine Boeira Zatorre.

Relatório

FRIGORÍFICO ILHA SOLTEIRA LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 05/08/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 803.570,25.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa acima citada, foram constatadas as seguintes infrações, relativas ao ano-calendário (AC) de 2006:

- 1) Omissão de receitas de comissões auferidas e não escrituradas;*
- 2) Omissão de receitas provenientes de depósitos bancários, cuja origem não foi comprovada;*
- 3) Diferença de base de cálculo;*
- 4) Insuficiência de recolhimento, tendo em vista o disposto na Lei nº 9.317, de 1996, art. 5º, c/c Lei nº 9.732, de 1998, art. 3º e Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999), arts. 186 e 188.*

Foram lavrados os seguintes autos de infração:

[...]

Consta no Termo de Constatação Fiscal (TCF) que a ação fiscal teve por objetivo o cruzamento de informações com outros fiscos e órgãos congêneres (vendas): Simples, relativamente ao ano-calendário de 2006 e IRPJ, omissão de receitas, relativamente ao AC de 2007.

Foi expedido, em 28/10/2009, o Termo de Início de Fiscalização (TIF), no qual solicitou-se a apresentação do livro Caixa referente ao AC de 2006, os livros Diário e Razão do AC de 2007, livro Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, relativos aos AC de 2006 e 2007.

Em novembro de 2009, foram apresentados os livros Diário, Razão, Registro de Saídas e Apuração do ICMS, relativos aos AC de 2006 e 2007.

Foi solicitado, também, o livro Lalur relativo ao AC de 2007, o qual foi apresentado em 06/01/2010. Solicitou-se, ainda, à Delegacia Regional Tributária, cópia das Guias de Informação e Apuração de ICMS – Gias dos AC de 2006 e 2007, por meio das quais verificou-se que a contribuinte omitiu à Receita Federal receita no valor de R\$ 13.263.226,40 no AC de 2007.

Sendo solicitado, a contribuinte apresentou CD contendo arquivos magnéticos do livro Razão dos AC de 2006 e 2007 e os extratos bancários em papel do Bradesco (ag. 2853, c/c 6620-6, período de 05/2007 a 12/2007; e c/c 4495-4, do período de 01/2006 a 12/2007) e do Banco do Brasil (ag. 2833-9, c/c 12825-4, do período de 01/2006 a 12/2007; e c/c 11448, do período de 01/2006 a 12/2007).

A fiscalização constatou que a escrituração da contribuinte não contemplava toda sua movimentação bancária (escreveu apenas a movimentação do Banco do Brasil e do Bradesco, deixando de registrar a movimentação do Banco Santander/Banespa

e da Nossa Caixa Nosso Banco). Foi expedida a Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) e fazendo a conciliação entre os valores das diversas contas correntes da contribuinte (excluindo-se as transferências entre as contas, empréstimos, financiamentos e encargos de limite de crédito) e conciliando com os valores já contabilizados, apurou-se o valor de R\$ 26.145.792,22, cuja origem deveria ser comprovada.

Sendo intimada, a contribuinte afirmou que, além da atividade principal de indústria frigorífica, exerce também secundariamente a atividade rural, no caso, a intermediação de compra de gado em pé e a sua engorda, apresentando a Alteração Contratual datada de 06/01/2011. Acrescentou que fez parceria com o Frigorífico CJ Ltda de Presidente Prudente, na qual compraria por sua conta e ordem gado magro e o frigorífico remeteria os recursos, pagando ainda a comissão de 5% do montante comprado, além do ressarcimento de mais 25% pela engorda e tratamento dos animais. Apresentou contrato de parceria e informou que, para a citada parceria, arrendou uma propriedade rural próxima à cidade de Ilha Solteira.

Considerou a contribuinte que, dessa forma, a movimentação bancária estaria justificada pela sua receita, pelas operações correspondentes à parceria (mútuo e cessão de crédito de terceiros) e depois das exclusões das transferências de mesma titularidade, liberação de cheques, empréstimos bancários, limites de conta corrente, empréstimos de terceiros. Informou que faria as retificações necessárias (DCTF e DIPJ) e solicitaria o parcelamento do crédito tributário.

A contribuinte foi informada de que estava sob procedimento de ofício e que não seria possível fazer as retificações e solicitar parcelamento.

Sendo novamente intimada, a fiscalizada apresentou uma planilha acompanhada de vários documentos, para justificar a origem dos depósitos efetuados em suas contas correntes.

Depois das respostas da contribuinte foi apurada uma omissão de receitas total no valor de R\$ 5.584.650,83 (sendo R\$ 2.315.436,97 em 2006 e R\$ 3.269.213,86 em 2007). Devido à forma de tributação adotada pela contribuinte (2006 Simples e 2007 lucro real trimestral), o crédito tributário foi constituído em dois processos: para o AC de 2006, o presente processo; e para 2007 o processo nº 15868.000002/2011-37. Foi exigida a multa de 150% no AC de 2006, sobre a omissão de receitas de comissões e sobre as provenientes de depósitos bancários de origem não comprovada, uma vez que a contribuinte omitiu receita reiteradamente.

Notificada da autuação a contribuinte, representada pelo sócio João Cortes, ingressou com a impugnação de fls. 5054 a 5125, alegando:

- Falta de apresentação concludente de exteriorização de riqueza do autuado em razão da movimentação bancária. O arbitramento aplicado baseado em movimentação bancária caracteriza mera presunção e não é suficiente para fundamentar o lançamento tributário;
- O lançamento fiscal deve ser motivado. A presente acusação baseada apenas em extratos de movimentação bancária aponta apenas frágeis indícios de ocorrência do fato gerador, que não podem servir de alicerce seguro para a caracterização do crédito tributário;
- O processo deve conter as provas da infração cometida e estabelecer a relação de causalidade entre a infração cometida, o fato gerador da obrigação e a constituição do crédito tributário;
- Ao se basear exclusivamente no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o agente fiscal ignorou o disposto no art. 5º, § 4º da Lei Complementar nº 105, de 2001, que diz "Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas,

incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos”. O fiscal não levou em consideração o número reduzido de funcionários, os gastos com luz, água, transporte, etc., e invocou o citado art. 42 para concluir pela ocorrência de omissão de receita. Esqueceu-se o fiscal de que exerce secundariamente a atividade rural, ignorou os contratos celebrados entre as partes, não admitindo o que foi estipulado pelas partes, o que é ilegal;

• *Tirar a liberdade contratual do contribuinte para atribuir preço maior de seu produto ou serviço implica em uma tributação com efeito de confisco, violando o princípio estabelecido no art. 150, IV, da CF;*

• *Utilizou-se licitamente da liberdade contratual para celebrar seus contratos de mútuo para obter em regime de parceria a captação de valores necessários a sua atividade secundária que é a criação e engorda de gado do qual se discrimina, separadamente, o que está sendo recebido/pago a título de autêntica “remuneração da atividade”, que configura rendimentos tributáveis nos termos das Leis nº 9.249, de 1995, Lei nº 9.250, de 1995 (art. 17), Lei nº 9.430, de 1996 (art.59), no RIR, de 1999 (art. 406) e na IN SRF nº 257, de 2002, e não na movimentação bancária como quer fazer prevalecer o fiscal;*

• *Ilegalidade da autuação por falta de autorização judicial para quebra de sigilo bancário solicitada pelo fisco. O Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar o recurso extraordinário nº 389.808 sedimentou que não pode haver quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial;*

• *Nulidade da autuação. O auto de infração deve conter os exatos e precisos ditames da lei específica, deve ser fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa. Os princípios da legalidade, da moralidade, da finalidade e da publicidade, devem estar sempre presentes, pois servem de fundamento da atividade administrativa;*

• *Ocorreu a decadência do direito de lançar o PIS, a Cofins e o INSS relativos ao período de 01/2006 a 07/2006, pois o lançamento se deu em 01/08/2011;*

• *Impossibilidade de arbitrar e aferir indiretamente a contribuição do INSS pelo exame baseado em extratos bancários. A contribuição ao INSS deve ser calculada sobre a folha de pagamento, jamais sobre possível movimentação bancária;*

• *A vultosa movimentação financeira apontada adveio da atividade rural configurando rendimentos tributáveis nos termos da Lei nº 9.249, de 1995, Lei nº 9.250, de 1995 (art. 17), Lei nº 9.430, de 1996 (art.59), no RIR, de 1999 (art. 406) e na IN SRF nº 257, de 2002. Com o fito de ajustar a sua situação depois de inúmeras exigências de impossível cumprimento, o autuado achou por bem admitir ao fisco que efetuar a chamada denúncia espontânea prevista no art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação da Lei nº 9.532, de 1997, art. 70. Como se trata de movimentação financeira de atividade secundária, deve prevalecer a tributação sobre esse negócio e não sobre a sua atividade frigorífica, haja visto as deduções e benesses que a própria lei favorece;*

• *Deve ser aplicado o art. 112 do CTN, calculando os tributos com base na atividade rural, ou seja, o IRPJ: 20% da movimentação financeira x 32%= base de cálculo x 15%; CSLL: 20% sobre a movimentação financeira x 32% x 9%; PIS= 20% da movimentação financeira x 0,65%; Cofins=20% da movimentação financeira x 3%;*

- *Em nome dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco a multa deve ser reduzida;*
- *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;*
- *Protesta pela produção de outras provas admitidas em Direito e solicitou que seu representante legal seja intimado de todos os atos do presente recurso.*

É o relatório.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos em acórdão assim ementado:

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ano-calendário: 2006

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para a contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

OMISSÃO DE RECEITAS. SIMPLES.

Tendo a contribuinte declarado valores de receita bruta inferiores aos apurados em procedimento de ofício, procede a cobrança dos impostos e contribuições componentes do Simples calculados sobre a diferença não declarada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

DECADÊNCIA. DOLO. PIS. COFINS. INSS.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação em que o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizado o intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150%.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

NULIDADE.

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

INTIMAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL.

Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele.

Cientificada da decisão de primeira instância em 02/03/2012 (fl. 5502), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 02/04/2012 (fls. 5503/5521), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação.

Inicialmente destaca que houve *inconveniente e censurável arbitramento tributário* na apuração dos tributos exigidos com base em presunção de omissão de receitas, com aplicação concomitante *da descumida multa de 75% e de 150%*, em ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Relacionando as infrações imputadas entende evidente *a forma imprecisa de uma vultosa pretensão fiscal*, em prejuízo à *verdade material, razoabilidade, moralidade e legalidade*, ensejando *incomensurável onerosidade ao contribuinte* e *“confiscando” sem justa causa seu patrimônio*, haja vista a *multa escorchante* que lhe foi aplicada.

Relaciona as exigências mensais, associadas às multas aplicadas, resultante de *aferição indireta sobreposta, lanhando o teor aludido no art. 142 do CTN*. Na seqüência, diz que o lançamento *se deu com desprezo da atividade secundária exercida pelo contribuinte, dito de forma extenuante na fase preparatória dessa averiguação fiscal*, quando *deixou claro que além de exercer atividade frigorífica, exerce também atividade rural*. Entende que *essa não observância em tese configura em arbitrariedade por parte da autoridade fiscal, e conseqüentemente a ilegalidade do ato administrativo*, a teor da Súmula CARF nº 67, expressão de *ponderação mínima imprescindível, segundo depreende os ditames do parágrafo 1º do artigo 846 do RIR/1999, em caso de não comprovação adequada e apropriada para tanto*.

Aduz que a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 *“é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias”*, visto que o lançamento apenas com base em extratos bancários não caracteriza a *disponibilidade econômica de renda e proventos na forma do artigo 43 do CTN*, pois *só existirá acréscimo patrimonial se ocorrer a incorporação de riqueza nova ao patrimônio existente*.

Invoca os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada asseverando que *não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à Lei, não podendo se satisfazer apenas com a existência de uma probabilidade (indício/presunção fiscal)*. Acrescenta que é descabida a exigência de *INSS do empregador sobre a movimentação financeira*, mormente tendo em conta que foram apresentados todos os

documentos hábeis a impedir sua aferição indireta na forma do art. 33, §3º da Lei nº 8.212/91, consoante jurisprudência que cita.

Reitera a necessidade de prova do consumo de renda e transcreve ementas de julgados administrativos contrários à presunção de omissão de rendimentos na ausência desta demonstração.

Discorre sobre a caracterização do lançamento como ato administrativo vinculado e a observância ao princípio da estrita legalidade. Enuncia os princípios constitucionais que protegem o contribuinte mediante transcrição de doutrina, defendendo a observância da *regra-matriz constitucional do tributo* que está sendo exigido. Conclui que *julgar ou interpretar contra os direitos fundamentais do contribuinte divorciado da verdade real é como agredir aos preceitos basilares do ordenamento jurídico*, até porque a autoridade fiscal deve observar as obrigações que lhe são impostas no art. 142 do CTN, além de estar condicionada aos princípios constitucionais.

Reporta-se ao art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 257/2002 para afirmar *legal a exploração de atividade rural por pessoa jurídica que exerce comercialização de produtos rurais de terceiros, devendo apenas segregar contabilmente as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades, bem como demonstrar separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades, podendo optar pela tributação com base no lucro presumido, apurado trimestralmente, observando os procedimentos aplicáveis às demais pessoas jurídicas, e para a determinação do lucro presumido, sobre o valor da receita bruta proveniente da atividade rural aplica-se o percentual de 8%.*

E, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/95, a autoridade tributária deve determinar o imposto devido em razão de omissão de receita de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica, e não, como no presente caso, a partir de movimentação bancária, desmerecendo outros documentos exigidos, como contratos de mútuos e cessão de direitos creditórios, onerando *sobremaneira a exigência fiscal, pois demonstrando essa entrada e saída de capital, resta afastado o presumível acréscimo patrimonial a descoberto*. Cita julgados administrativos neste sentido, diz que *empregou licitamente a liberdade contratual para celebrar seus contratos de mútuo para obter em regime de parceria captação de valores necessários a sua atividade secundária* e entende comprovado que a movimentação bancária não constitui, por si só, fato gerador de imposto de renda, por não caracterizar disponibilidade econômica de rendas ou proventos.

Observa que as *sanções não podem ser desvirtuadas, sob pena de desvio de finalidade*, e assevera que as *penalidades impostas pela fiscalização revela caráter abusivo e confiscatório, demonstrando que o critério utilizado desconsiderou as circunstâncias acima, bem como de qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade*. Diz que *não houve sequer fato ilícito, que o tributo não pode ser utilizado para punir e que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado*.

As multas se prestam a reparar o Estado pelo descumprimento de obrigação tributária, quando é este o caso, e aqui, além de indevida, a multa é exorbitante e confiscatória. A liberdade conferida ao administrador pela lei também lhe atribui o encargo de adotar a providência mais adequada em cada caso, não lhe permitindo agir de forma subjetiva ou manipulando *a regra de Direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos nem*

assumidos pela lei. Conclui que a penalidade é inadequada para a finalidade perseguida porque destrói o bem do qual o fruto é desejada.

Transcreve ementas de julgados administrativos para afirmar que *a fiscalização deve instruir com documentos que comprovem inequivocamente a acusação* que sustenta a qualificação da penalidade. E finaliza pedindo a redução da multa aplicada no percentual de 150%.

Arremata observando que não foi observado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para julgamento da impugnação, na forma do art. 24 da Lei nº 11.457/2007. Entende que este prazo foi estabelecido *para a Fazenda Pública realizar o lançamento definitivo (constituição definitiva) do crédito tributário que julga ter a seu favor, passando a ter o direito de exigir do contribuinte o respectivo crédito*. Reproduz doutrina em favor da caracterização deste prazo como decadencial, diz que seu desrespeito *implica num vício FORMAL do lançamento efetuado*, ensejando sua nulidade.

Observa que o procedimento fiscal somente foi concluído depois de 2 (dois) anos de seu início, e que outros 2 (dois) anos transcorreram até a decisão de mérito de sua defesa. Entende, assim, que o crédito tributário está extinto, em razão da anulação tácita do lançamento, até porque não observado o art. 27, parágrafo único do Decreto nº 70.235/72.

Pede, assim: 1) o cálculo da tributação por critério menos oneroso, a partir da atividade rural não escriturada, apresentando cálculos e invocando o art. 112 do CTN; 2) a exclusão da exigência de *INSS empregador*; 3) a redução da multa de 150% por ausência de prova de dolo e fraude; 4) o reconhecimento de que foi extrapolado o prazo legal para constituição definitiva do crédito tributário; e 5) sustentação oral e produção de todas as provas admitidas em Direito.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente cumpre apreciar a arguição de nulidade do lançamento em razão da inobservância do prazo assim previsto na Lei nº 11.457/2007:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

Como se vê, o dispositivo legal não estipulou a nulidade do lançamento como consequência da inobservância do prazo estabelecido. E as razões para esta omissão estão indicadas nas razões de veto dos §§ 1º e 2º originalmente constantes no art. 24 do projeto de lei submetido à sanção presidencial:

Senhor Presidente do Senado Federal,

Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por inconstitucionalidade e contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei nº 6.272, de 2005 (nº 20/06 no Senado Federal), que “Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nºs 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências”.

[...]

Os Ministérios da Fazenda e da Justiça propuseram, ainda, veto ao seguinte dispositivo:

§§ 1º e 2º do art. 24

“Art. 24.

§ 1º O prazo do caput deste artigo poderá ser prorrogado uma única vez, desde que motivadamente, pelo prazo máximo de 180 (cento oitenta) dias, por despacho fundamentado no qual seja, pormenorizadamente, analisada a situação específica do contribuinte e, motivadamente,

§ 2º Haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 (cento e vinte) dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte.”

Razões do veto

“Como se sabe, vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Não obstante, a esfera administrativa tem se constituído em via de solução de conflitos de interesse,

desafogando o Poder Judiciário, e nela também são observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual a análise do processo requer tempo razoável de duração em virtude do alto grau de complexidade das matérias analisadas, especialmente as de natureza tributária.

Ademais, observa-se que o dispositivo não dispõe somente sobre os processos que se encontram no âmbito do contencioso administrativo, e sim sobre todos os procedimentos administrativos, o que, sem dúvida, comprometerá sua solução por parte da administração, obrigada a justificativas, fundamentações e despachos motivadores da necessidade de dilação de prazo para sua apreciação.

Por seu lado, deve-se lembrar que, no julgamento de processo administrativo, a diligência pode ser solicitada tanto pelo contribuinte como pelo julgador para firmar sua convicção. Assim, a determinação de que os resultados de diligência serão presumidos favoráveis ao contribuinte em não sendo essa realizada no prazo de cento e vinte dias é passível de induzir comportamento não desejável por parte do contribuinte, o que poderá fazer com que o órgão julgador deixe de deferir ou até de solicitar diligência, em razão das conseqüências de sua não realização. Ao final, o prejudicado poderá ser o próprio contribuinte, pois o julgamento poderá ser levado a efeito sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria.”

[...]

Essas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar os dispositivos acima mencionados do projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional. (negrejou-se)

Assim, orientado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, e tendo por foco a verdade material, com vistas a reduzir os litígios perante o Poder Judiciário, o processo administrativo fiscal requer *tempo razoável de duração*, sob pena de o litígio ser concluído *sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria*. Neste contexto, o prazo legal de 360 (trezentos e sessenta) dias para apreciação de defesas ou recursos administrativos presta-se, apenas, a conferir aos administrados o direito de exigir que o julgamento dos litígios de seu interesse sejam priorizados, e não fulmina com nulidade o lançamento, mormente tendo em conta que as hipóteses de extinção do crédito tributário estão previstas, apenas, no Código Tributário Nacional:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Observe-se, por oportuno, que ao se manifestar acerca do dispositivo legal invocado, o Superior Tribunal de Justiça apenas reconheceu ao sujeito passivo o direito de, uma vez ultrapassado o prazo legal, ver seus pedidos de restituição/ressarcimento apreciados prioritariamente, sem conferir-lhe o direito ao crédito, à semelhança do pretendido pela recorrente, com a extinção do crédito tributário lançado. A matéria foi discutida no âmbito do REsp nº 1.138.306, decidido no rito do art. 543-C do Código de Processo Civil e, assim ementado:

EMENTA TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. DF CARF MF Fl. 238

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis:

"a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação."

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005)

3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 Lei do Processo Administrativo Fiscal, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. Ad argumentandum tantum, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do thema judicandum, in verbis:

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

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

II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

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

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

5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, litteris:

"Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."

6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.

7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Acrescente-se, ainda, que nos termos da Súmula CARF nº 11 *não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*, de modo que mesmo se transcorridos 5 (cinco) anos desde a apresentação da defesa, o crédito tributário não perece.

E, quanto ao decurso do prazo de mais de 360 (trezentos e sessenta) dias para conclusão do procedimento fiscal, cabe apenas complementar que a Lei nº 11.457/2007 não fixa o referido prazo para formalização do lançamento.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a argüição de nulidade do lançamento.

Oportuno esclarecer, também, que embora a contribuinte não renove, em recurso voluntário, sua oposição ao uso de informações bancárias obtidas por meio Requisições de Movimentação Financeira – RMF, sem autorização judicial, referido procedimento tem amparo no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, dispositivo legal objeto do Recurso Extraordinário nº 601.314, que aguarda julgamento no Supremo Tribunal Federal em rito de repercussão geral, sob relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski. A decisão que reconheceu a repercussão geral desta matéria foi assim ementada:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao fisco, sem prévia autorização judicial (lei complementar 105/2001). Possibilidade de aplicação da lei 10.174/2001 para apuração de créditos tributários

referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Relevância jurídica da questão constitucional. Existência de repercussão geral.

Todavia, no referido recurso extraordinário ainda não foi editada decisão definitiva de mérito que pudesse impor a reprodução, pelos Conselheiros, no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, do entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal em outros casos semelhantes, como pretendem os recorrentes. Nem mesmo o sobrestamento antes previsto nos §§ do art. 62-A do RICARF prevalece, dada sua recente revogação pela Portaria MF nº 545/2013.

Por sua vez, o Decreto nº 70.235/72 somente autoriza os órgãos administrativos de julgamento a afastar a aplicação de lei que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal:

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)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal em caso concreto que ali chegou por meio do Recurso Extraordinário nº 389.808, decidido em 10/05/2011 nos termos da seguinte ementa:

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.

Contudo, a Procuradoria Geral da República opôs embargos de declaração a esta decisão, os quais aguardam julgamento, estando conclusos ao relator desde 09/11/2011, de modo que não se verificou o trânsito em julgado, não se podendo falar, aqui, da existência de *decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal*, declarando a inconstitucionalidade

do dispositivo legal que autoriza o procedimento aqui utilizado para reunião das provas que fundamentam a exigência.

Assim, também sob esta ótica, não há prejuízos à validade do lançamento.

No mérito, a contribuinte questiona o que denomina *arbitramento tributário* e tece diversas críticas quanto à dimensão da exigência e à conseqüente ofensa a diversos princípios constitucionais.

O Termo de Verificação Fiscal às fls. 4926/4936 noticia que, no ano-calendário 2006 aqui autuado, a contribuinte informou em sua declaração simplificada receitas de R\$ 1.197.075,94, nada declarou ao Fisco Estadual, mas apresentou movimentação financeira total de R\$ 10.086.970,04. Para além disso, fez constar na declaração prestada ao Fisco Federal que promoveu aquisições representativas apenas de compras, e no valor total de R\$ 319.848,07.

Intimada, a contribuinte apresentou somente os extratos bancários de movimentação financeira mantida junto aos Bancos Bradesco e Brasil e, além de contabilizá-las parcialmente, omitiu-se em relação à entrega e escrituração dos depósitos bancários verificados junto aos Bancos Santander/Banespa e Nossa Caixa Nosso Banco. Requerendo diretamente às instituições financeiras os extratos bancários não apresentados, a autoridade fiscal excluiu as parcelas referentes a *simples transferências entre contas, empréstimos, financiamentos, encargos de limite de crédito, etc*, e ainda assim os créditos bancários no total de R\$ 10.086.970,04, somados aos verificados no ano-calendário 2007 (R\$ 28.243.549,44), foram reduzidos em apenas R\$ 12.184.727,26, restando R\$ 26.145.792,22 a serem comprovados.

Depois de promover conciliações entre a contabilidade e os extratos bancários, a autoridade lançadora produziu as planilhas de fls. 1805/1815 nas quais individualizou os depósitos bancários que, no ano-calendário 2006, deveriam ser justificados pela contribuinte. Transcorrido o prazo inicial de 10 (dez) dias, prorrogado por mais 65 (sessenta e cinco) dias, a contribuinte prestou os esclarecimentos de fls. 1855/1946, com vistas a demonstrar as operações de parceria rural realizadas nos anos-calendário 2006 e 2007, remuneradas por meio de comissões, acrescentando que estas ocorrências não foram cientificados ao escritório de contabilidade, razão pela qual estaria providenciando as retificações necessárias *com o fito de não causar prejuízo ao fisco e eliminar as multas de ordem meramente punitivas*.

A autoridade fiscal esclareceu à contribuinte que ela se encontrava com a espontaneidade excluída, constatou que as retificações não foram promovidas, e quanto aos contratos de parceria pecuária e de cessão de créditos, exigiu comprovação do recebimento das comissões vinculadas aos primeiros, informou que dos segundos apenas um dos créditos apresentou coincidência de valor e data com os créditos bancários, e exigiu comprovação complementar destas operações, bem como dos demais créditos bancários que não foram justificados (fls. 1950/1956). Os esclarecimentos prestados constam às fls. 1963/2526.

O fiscal autuante demonstra que promoveu diligências junto às empresas envolvidas na parceria rural alegada e examinando os documentos apresentados identificou receitas de comissão omitidas no ano-calendário 2006 valor total de R\$ 219.955,76, bem como indicou a subsistência de depósitos bancários de origem não comprovada equivalentes, no mesmo período, a R\$ 2.095.481,21. Reportou-se ao *Demonstrativo da Situação Fiscal*

Apurada, integrante do Termo de Verificação Fiscal e juntado às fls. 4937/4956, no qual observa-se que diversos depósitos tiveram sua origem admitida como vinculada a contrato de mútuo com Frigorífico C.J. Ltda, remanescendo depósitos acerca dos quais não foi apresentada qualquer comprovação, ou que superavam o valor informado nos contratos apresentados, ou, então, foram justificados como de mesma titularidade ou oriundos de empréstimos, mas sem apresentação de documentação comprobatória.

O trabalho fiscal, portanto, foi detalhadamente exposto à contribuinte e resultou do exame de toda a documentação apresentada em razão das intimações a ela dirigidas. Em tais condições, cumpriria à interessada, em sua defesa, manifestar-se pontualmente contra os depósitos cuja comprovação não foi admitida pela Fiscalização, ou apresentar prova da origem daqueles não justificados durante o procedimento fiscal. Porém, a defesa veiculada em impugnação limitou-se a questionar o lastro do lançamento em presunção legal e a afirmar a falta de autorização judicial para quebra do sigilo bancário. No mais, a impugnante consignou em sua defesa extensa abordagem doutrinária acerca de seus direitos fundamentais, argüiu decadência com base em vasta reprodução de jurisprudência, afirmou a impossibilidade de *aferir indiretamente a contribuição do INSS pelo exame baseado em extratos bancários* e finalizou apresentando cálculos alternativos para a exigência, em razão da atividade rural desenvolvida, e questionando o percentual de multa aplicado. Embora reconhecendo que a prova documental deve ser produzida por ocasião da impugnação (fl. 5081), a contribuinte não fez qualquer referência à sua juntada no texto da defesa, limitando-se a relacionar no anexo de fl. 5126 os documentos apresentados, os quais, em sua maioria reproduzem aqueles entregues no curso do procedimento fiscal.

O exame dos anexos da impugnação revela que a única operação ali especificada diz respeito ao recebimento de R\$ 21.534,23, verificado em 31/12/2006, em razão de nota promissória emitida pela contribuinte em favor de Orlando Baltazar Jr. (fl. 5435/5436). Todavia, inexistia qualquer depósito nesta data, ou mesmo em data próxima, no valor mencionado, conforme se verifica no demonstrativo antes referido, e também juntado por ocasião da impugnação (fl. 5331). Ausente qualquer argumentação acerca do conteúdo da referida prova, correta se mostra a conclusão da autoridade julgadora de 1ª instância, nos seguintes termos:

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 efetuou a conciliação entre os valores das contas bancárias da contribuinte (excluindo as transferências entre contas, empréstimos, financiamentos, encargos de limite de crédito, etc.) e com os valores já contabilizados e intimou a empresa a esclarecer e comprovar adequadamente a origem dos recursos depositados em suas contas-correntes e a contribuinte deixou de comprovar a totalidade dos valores questionados pelo fisco. Nem mesmo na fase impugnatória apresentou qualquer documento que comprovasse a origem dos depósitos bancários tributados.

Ao contrário do que afirma a contribuinte, foram considerados pela fiscalização os contratos apresentados durante a ação fiscal, cabendo ressaltar que, se, tal como alega, a movimentação financeira é proveniente da atividade rural, deveria a interessada ter apresentado os documentos que comprovassem tal alegação, o que não foi feito.

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

Por ocasião do recurso voluntário, a contribuinte juntou vários documentos, mas equivalentes, em sua quase totalidade, àqueles já apresentados e apreciados pela autoridade fiscal. Aliás, a maior parte das referências são, justamente, aos termos e demonstrativos lavrados em razão dos elementos apresentados (fls. 5502/5662). O único diferencial constatado nesta segunda oportunidade de defesa são os documentos de fls. 5663/5673, referentes a outros contratos, porém na primeira parte vinculados a operações realizadas no ano-calendário 2007, que não são objeto da presente exigência. Na segunda parte, os documentos se reportam a Contrato de Parceria Pecuária firmado com Frigorífico C.J. Ltda, já apreciado e admitido pela Fiscalização, e a Contrato de Arrendamento de Propriedade Rural e Exploração Pecuária firmado por Estância do Bita em favor da autuada, de modo a demonstrar, apenas, os valores de arrendamento que seriam devidos por esta a partir de 13/02/2005, e não se prestando a provar a origem dos depósitos bancários autuados.

Resta evidente, nestes termos, que o lançamento reúne os requisitos do art. 142 do CTN; está validamente baseado em presunção legal de omissão de receitas, na medida em que individualizados os depósitos bancários que a contribuinte, intimada, não logrou comprovar a origem, na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/96; e observa a *atividade secundária exercida pelo contribuinte*, submetendo à tributação apenas a comissão dela decorrente e admitindo comprovados os depósitos bancários que decorreriam dos aportes promovidos pela parceira em tais atividades.

Não há, portanto, *inconveniente e censurável arbitramento tributário*, ou mesmo *aferição indireta sobreposta*, mas apenas presunção legal de omissão de receitas, que viabiliza o lançamento ainda que a conduta do sujeito passivo procure constituir um cenário de imprecisão em prejuízo à *verdade material, razoabilidade, moralidade e legalidade*. A falta de comprovação da origem dos depósitos bancários autoriza o Fisco a presumir que eles decorrem de receitas omitidas, e em tais circunstâncias a tributação incide sobre faturamento revelado e o lucro presumido em razão destas atividades, pois mesmo na sistemática simplificada de recolhimentos estão agregadas as alíquotas dos tributos incidentes sobre o lucro reduzidas em razão do coeficiente de lucro que seria aplicável sobre aquelas receitas. Imprópria, assim, a alegação de confisco.

Assim, não há tributação sobre movimentação bancária, mas sim sobre as receitas presumidamente omitidas em razão de a contribuinte não ter, justamente, demonstrado a alegada *entrada e saída de capital* decorrente das operações de parceria rural, que afastariam o *presumível acréscimo patrimonial a descoberto*. Nada impede que o sujeito passivo empregue *licitamente a liberdade contratual para celebrar seus contratos de mútuo para obter em regime de parceria captação de valores necessários a sua atividade secundária*, mas a legislação tributária, mesmo no âmbito da sistemática simplificada de recolhimentos, impõe que estes fatos estejam devidamente escriturados, ao menos Livro Caixa, e associados à correspondente documentação de suporte, especialmente no que tange à movimentação financeira daí decorrente, sob pena de se aplicar as presunções de omissão de receitas previstas na legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. Isto é o que consta da Lei nº 9.317/96:

Art. 7º A microempresa e a empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES apresentarão, anualmente, declaração simplificada que será entregue até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições de que tratam os arts. 3º e 4º.

§ 1º A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:

a) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;

b) Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;

c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nas alíneas anteriores.

§ 2º O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento, por parte da microempresa e empresa de pequeno porte, das obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária e trabalhista.

[...]

Art. 18. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições de que trata esta Lei, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas.

Tem razão a recorrente quando assevera que a presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 admite prova em contrário, mas a produção desta estava a seu encargo. Assim, ausente qualquer comprovação nas defesas aqui apresentadas, a presunção de omissão de receitas subsiste.

Quanto à necessidade de prova do consumo revelado pelos depósitos bancários, bastaria observar que a recorrente tem em conta a Súmula CARF nº 67, que regula presunção distinta daquela aqui sob análise:

Súmula CARF nº 67. Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.

O acréscimo patrimonial a descoberto é infração que tem em conta as receitas/rendimentos e despesas/aplicações promovidas por pessoa física ou jurídica (esta, em regra, tributada pelo lucro presumido), e resulta na tributação de sinais exteriores de riqueza provados pela constatação de receitas/rendimentos e outras origens em valor inferior às aplicações de recursos no período (art. 846 do RIR/99). Em tais condições, este Conselho já pacificou o entendimento de que as aplicações de recursos devem ser efetivamente demonstradas, não bastando, para isso, evidências de saques e transferências bancárias.

Em sentido oposto, no âmbito da presunção legal de omissão de receitas aqui constituída, prevalece a Súmula CARF nº 26 que diz: *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.*

No presente caso, o Fisco demonstrou não só que os depósitos bancários não estavam contabilizados, como também oportunizou à contribuinte a prova de sua origem, obtendo apenas parcial demonstração destes valores. Em tais condições, a presunção legal é perfeitamente aplicável, e uma vez apurada receita subtraída à tributação, a autoridade

lançadora deve promover a exigência segundo a sistemática à qual se submete a contribuinte (art. 24 da Lei nº 9.249/95), salvo se presente hipótese que impõe a sua desconsideração.

No ano-calendário 2006, a contribuinte era optante pelo Simples Federal e não restou configurada hipótese que determinasse sua exclusão com efeitos já naquele ano calendário. Em tais condições, o cálculo dos valores devidos deve ser promovido mediante aplicação das alíquotas agregadas para recolhimento simplificado, determinadas segundo a nova receita bruta acumulada, sobre as receitas mensalmente apuradas, consoante demonstrado às fls. 4971/4986. Por tais razões, inclusive, não merece acolhida a pretensão da recorrente de ver a contribuição patronal do empregador, aqui identificada sob a rubrica “INSS”, calculada sobre a folha de salários. Ao optar pela sistemática simplificada de recolhimento, esta contribuição é calculada mediante aplicação do percentual definido em lei sobre a receita bruta do período, impedindo a pretendida aferição indireta na forma do art. 33, §3º da Lei nº 8.212/91, ainda que mais vantajosa ao sujeito passivo.

Por esta mesma razão, também, não tem lugar, aqui, o recálculo da exigência para aplicação das benesses conferidas à atividade rural. A segregação de receitas e despesas mencionadas pela recorrente com lastro na Instrução Normativa SRF nº 257/2002 somente se faz necessária quando a pessoa jurídica, optante pelo lucro real, quer se valer das vantagens de depreciação acelerada ou de compensação de prejuízos e bases negativas sem o limite legal de 30%. Veja-se que o próprio ato normativo determina em seus arts. 19 e 21 que a pessoa jurídica rural, quando sujeita ao lucro presumido ou arbitrado, deve observar as mesmas hipóteses e condições previstas para recolhimento em face das demais pessoas jurídicas. Por sua vez, a tributação de apenas 20% da receita bruta indicada nos cálculos da recorrente está prevista, somente, em face de contribuintes pessoa física, na forma do art. 5º da Lei nº 8.023/90.

Aqui, como visto, a contribuinte optou pela sistemática simplificada de recolhimento, o que excepciona a apuração do IRPJ e da CSLL segundo as regras do lucro real, mas implicitamente incorpora as regras do lucro presumido, inclusive com significativa isenção nas alíquotas destinadas ao IRPJ, apenas que sem o pretendido redutor de 20%, inaplicável a qualquer pessoa jurídica. Imprópria, assim, a defesa desenvolvida pela autuada.

Por todo o exposto, não há reparos ao principal exigido nestes autos, motivo pelo qual, neste ponto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

A recorrente também aduz que a aplicação concomitante *da descometida multa de 75%* e de 150% ofenderia os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Mais à frente diz que a exigência é abusiva e confiscatória; desconsiderou as circunstâncias específicas decorrentes da parceria rural; e não teve em conta *sequer fato ilícito*. Aduz que o *tributo não pode ser utilizado para punir e que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado*.

As exigências decorrentes de diferença de base de cálculo apurada entre a escrituração e a declaração simplificada (R\$ 213,20 em dezembro/2006) e de insuficiência de recolhimento resultante das novas alíquotas aplicáveis às receitas declaradas em razão da recomposição da receita bruta acumulada foram acrescidas de multa de 75%. Já as parcelas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão de receitas de comissão e das receitas presumidamente omitidas em decorrência da não comprovação da origem de depósitos bancários foram submetidas ao percentual qualificado de 150%.

A autoridade fiscal destaca que a partir dos fatos constatados resta *claro que o contribuinte fiscalizado omitiu receitas, utilizando-se de contas bancárias para movimentar os recursos, não contabilizados e nem submetidos à tributação*. E, além da constatação de *infração tributária configurada como omissão de receitas*, aduz que:

29.9 – *Tendo em vista: que o contribuinte elaborou e apresentou à fiscalização escrituração incorreta e viciada, pois não identifica corretamente sua movimentação financeira, e inclusive deixa de registrar diversas e relevantes operações realizadas pela empresa (comissões, parcerias, mútuos, cessões e créditos, empréstimos, etc); que o contribuinte apresentou sua DIPJ 2007 zerada; que em 22 (vinte e dois) dos 24 (vinte e quatro) meses objeto da fiscalização foi constatada omissão de receita caracterizada por depósitos de origem não comprovadas; entendemos que deve ser aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, pois ficou caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, inclusive havendo prática reiterada de infração à legislação tributária. A legislação que trata do assunto, é a Lei nº 9.430 de 1996, inciso II, art. 44, alterada pela lei nº 11.488, de 2007, que alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 – processo administrativo nº 15868.000007/2011-60.*

Inicialmente observe-se que a aplicação das penalidades não é concomitante. A multa de 75% foi aplicada aos créditos tributários decorrentes de falta de recolhimento em que não se verificou o evidente intuito de fraude, e apenas aos créditos tributários resultantes de omissões com aquele agravante foi aplicada multa no percentual de 150%.

Quanto aos créditos tributários apurados em razão de receitas presumidamente omitidas por falta de comprovação da origem de depósitos bancários, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em quase todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou outras evidências que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a evidenciar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de deixar de recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente para *impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência*. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Súmula CARF nº 25: *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*

Quanto às receitas de comissão omitidas pela contribuinte, houve o reconhecimento, no curso do procedimento fiscal, de que estes valores não foram declarados, e nem mesmo escriturados, na medida em que os fatos não foram levados ao conhecimento do responsável pela escrituração. Em consequência, no ano-calendário 2006 foram declaradas receitas no valor total de R\$ 1.197.075,94, ao passo que as receitas omitidas totalizaram R\$ 219.955,76.

A menor representatividade das receitas desta atividade secundária, e o fato de elas não constarem da escrituração operam em favor da alegação da contribuinte de que o recolhimento não se verificou por erro. Além disso, o exame dos fatos constatados no ano-calendário subsequente evidencia que as operações omitidas podem ter sido transitórias, dado que não foram apuradas receitas de comissão a partir de abril/2007.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, diz em seu art. 112 que a lei que comina penalidades deve ser interpretada *da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos*. Assim, considerando que os elementos dos autos não permitem excluir a possibilidade de que o contribuinte tenha errado ao deixar de recolher as parcelas exigidas, a qualificação da penalidade não pode subsistir.

Recorde-se, porém, que embora não renovando a defesa em sede de recurso voluntário, a contribuinte alegara, em impugnação, que as exigências apuradas nos períodos de janeiro a julho/2006 já estariam alcançadas pela decadência, em razão de a ciência do lançamento somente ter se verificado em agosto/2011. Tratando-se de matéria de ordem pública, uma vez afastada a qualificação da penalidade, impõe-se o reconhecimento de ofício da decadência do direito de o Fisco constituir os créditos tributários pertinentes aos períodos de janeiro a julho/2006, até porque a contribuinte apresentou declaração simplificada reconhecendo receitas e tributos devidos em todos os períodos do ano-calendário 2006, e não houve qualquer objeção fiscal ao caráter constitutivo desta declaração ou à inexistência dos recolhimentos correspondentes. A declaração simplificada está juntada às fls. 4500/4925 e apresenta tributos devidos em todos os meses do ano-calendário 2006.

Esclareça-se que esta matéria tem seu julgamento afetado pelas disposições do Regimento Interno do CARF, alterado por meio da Portaria MF nº 586/2010, para passar a conter, em seu Anexo II, o seguinte artigo:

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.

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO

173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo

disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também *a declaração prévia do débito*.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal*.

Em consequência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição. Considerando que a contribuinte apresentou declaração simplificada no ano-calendário 2006, confessando tributos devidos em todos os meses daquele período, conclui-se que em 05/08/2011 já estava homologada tacitamente a apuração da contribuinte relativamente aos meses de janeiro a julho/2006.

Por tais razões, no que tange à qualificação da penalidade, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastá-la e, em consequência declarar a decadência dos créditos tributários lançados de janeiro a julho/2006.

Com referência à penalidade subsistente, no percentual de 75%, ante sua previsão no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 para todas as hipóteses de falta de recolhimento e de declaração, os argumentos de defesa da recorrente são rejeitados com base na Súmula CARF nº 2, a qual declara que este órgão de julgamento não é competente *para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, excluindo as exigências alcançadas pela decadência e afastando a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários remanescentes.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora