



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

Processo n° 19515.006588/2008-07
Recurso n° 515.136 Voluntário
Acórdão n° **1803-01.343 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 12 de junho de 2012
Matéria IRPJ E OUTROS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente MERCADINHO CENTRAL DE SÃO MATEUS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005

APURAÇÃO DIRETA DE OMISSÃO DE RECEITAS. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. PROCEDÊNCIA.

Procede a apuração direta de omissão de receitas consistente na comparação dos extratos de recebimentos de vendas realizadas por meio de cartões de crédito e de débito com a respectiva receita bruta declarada e a correspondente escrituração contábil e fiscal.

OMISSÃO DE RECEITA. COTEJO COM DESPESAS E CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA.

Não procede o pretendido cotejo de omissão de receita apurada pelo Fisco com as despesas (no caso do IRPJ e da CSLL) ou com os créditos (no caso do Pis e da Cofins), o que pressupõe naturalmente - salvo prova em contrário a cargo do sujeito passivo - já terem sido aqueles (despesas e créditos), confrontados, respectivamente, com as receitas e os débitos já declarados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

INFRAÇÃO REITERADA. MULTA QUALIFICADA.

O sujeito passivo que, sistematicamente, insere elementos inexatos em sua declaração, afasta a possibilidade de desatenção eventual, justificando a aplicação da multa qualificada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência, na medida que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Ausente, justificadamente, a Conselheira Meigan Sack Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes - Presidente

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Rodrigues Mendes e Viviani Aparecida Bacchmi.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 332 a 335):

A contribuinte acima identificada foi autuada e notificada a recolher o crédito tributário, no valor de R\$ 755.646,67, referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Programa de Integração Social – PIS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, multas (inclusive multas isoladas) e acréscimos legais.

2. Termo de Verificação (fls. 210 a 215) relata, em síntese, o seguinte:

2.1 O contribuinte foi intimado, mediante Termo de Início de Ação Fiscal lavrado em 27/12/2007, para apresentar o Livro Diário e Razão, Livro de Registro de Entradas e de Saídas, Livro de Registro de Inventário, Contrato Social da empresa e alterações, e os comprovantes dos repasses recebidos das administradoras de cartão de crédito (Companhia Brasileira de Meios de Pagamento, Redecard S/A, Cetelem Brasil S.A. - Crédito Financiamento e Investimento, Cred - System Administradora de Cartões de Crédito Ltda. e Sorocred Administradora de Cartões de Crédito Ltda.) relativos às receitas de venda de mercadorias ou serviços no ano-calendário de 2004.

2.2 O contribuinte apresentou a DIPJ 2005 (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - Ano-Calendário 2004) no regime de apuração Anual e forma de tributação do Lucro Real. Foi declarado como Receita da Revenda de Mercadorias relativo ao Faturamento da empresa referentes a vendas à vista (cartão de débito), vendas a prazo (cartão de crédito) e vendas à vista (cheque e dinheiro), o valor de R\$ 2.813.312,37; comprovados através da escrituração contábil apresentada - Livros Diário, Razão e de Registro de Saídas.

2.3 Os valores mensais repassados pelas administradoras de cartões de crédito resultaram no montante de R\$ 3.337.262,72, valor este superior à receita declarada de R\$ 2.813.312,37.

2.4 Caracterizada a Omissão de Receitas, foi calculada a diferença de IRPJ lançada com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, com os devidos reflexos na CSLL, PIS e COFINS, acréscimos legais, multa agravada de 150% (art. 44, inciso II e §§, da Lei nº 9.430/1996, definida com base no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964) e juros de mora.

2.5 Verificada, também, a falta de recolhimento das estimativas mensais, foi exigida a multa de ofício isolada de 50%, prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

3. Em razão do disposto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 27/12/1990, que define crimes contra a ordem tributária, foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais (Processo nº 19515.006645/2008-40).

4. Foram lavrados, em 21 e 22 de outubro de 2008, com ciência em 24/10/2008, os seguintes autos de infração:

4.1 do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (fls. 216 a 220), com o fundamento legal nos artigos 24 da Lei nº 9.249/1995 e nos artigos 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280 e 288 do RIR/1999 e para a multa isolada, os artigos 222 e 843 do RIR/1999 c/c artigo 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996 alterado pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 351/2007 c/c artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172/1966;

4.2 do PIS (fls. 224 a 227) com fundamento nos artigos 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/2002;

4.3 da Cofins (fls. 232 a 235) com fundamento nos artigos 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/2003;

4.4 da CSLL (fls. 240 a 243) com fundamento no artigo 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/1988; artigo 24 da Lei nº 9.249/1995; artigo 1º da Lei nº 9.316/1996; artigo nº 28 da Lei nº 9.430/1996 e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002;

4.5 da multa isolada pela falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada (fls. 248 a 250) com fundamento nos artigos 222 e 843 do RIR/1999 c/c artigo 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996 alterado pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 351/2007 c/c artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172/1966.

5. Em 25/11/2008 a empresa apresentou, por seu procurador, impugnação (fls. 255 a 267), alegando, em síntese:

5.1 que, de acordo com o artigo 148 do CTN, a regra para o lançamento tributário que dependa de “valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos” é que seja dada fidedignidade aos documentos fornecidos pelo contribuinte, para se apurar e se acertar o valor devido;

5.2 que a exceção, por sua vez, ocorrerá no momento em que, após a obediência do processo regular de contraditório, a autoridade administrativa concluir que os referidos documentos não tenham sido apresentados, mesmo depois de instaurado o referido processo ou, ainda, que apresentados “não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”; nada exime, porém, o nascimento do devido processo regular, para, no caso, se afastar a idoneidade dos documentos prestados, ou para suprir a omissão da apresentação;

5.3 que se evita, com isso, o estabelecimento das “pautas fiscais”, sendo certo que tal dispositivo (art. 148 do CTN) e tal procedimento “somente pode ser invocado para estabelecimento de bases de cálculo, que levam ao cálculo do tributo devido, quando a ocorrência dos fatos geradores é comprovada, mas o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública autorizada a arbitrar o preço, dentro de processo regular”;

5.4 que o auto de infração que ora se impugna se baseou em uma espécie de pauta fiscal;

5.5 que, ao fazer mero confronto entre valores declarados pela administradora de cartão de crédito e aqueles declarados na movimentação bancária do contribuinte, a autoridade fazendária desconsiderou a fidedignidade de quaisquer outros documentos, fez-se uma presunção de renda;

5.6 que tal fato não se pode coadunar com a forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda escolhida pelo contribuinte, que é o lucro real;

5.7 que o optante do lucro real deve fazer o controle de suas despesas, sejam elas dedutíveis ou não, para o fim de saber apurar o lucro contábil, que, ajustado, apurará o lucro fiscal, e é desse lucro fiscal que se apurará a existência, ou não, de base imponible para o imposto de renda e contribuição social sobre o lucro; não basta mero faturamento, para se aferir a existência de lucro real, é necessário um cotejo de despesas, receitas, devidamente ajustadas, para se aferir se houve lucro ou prejuízo fiscal, para o imposto de renda, ou se houve base positiva, ou negativa, para a contribuição social sobre o lucro;

5.8 que, de qualquer forma, tal presunção não pode ser sustentada com mero movimento de cartão de crédito, sob pena de estabelecimento de pauta fiscal, o que é vedado pela legislação;

5.9 que, no tocante ao PIS e COFINS, tal fato ganha maior relevo, haja vista a necessidade de se fazer cotejo com os créditos apurados e controlados na DACON, pois, ainda que se considere a base imponible o faturamento, o optante do lucro real, em fase antecedente, tem o direito legal (arts. 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003) de abater do valor das receitas auferidas o montante de créditos que lhe possibilitem reduzir a base de cálculo;

5.10 que a mera apuração de valores tirados do movimento de cartão de crédito não são propriamente passíveis de serem lançados como receita tributável, para o optante por lucro real, pois existe necessidade de cotejo com as despesas (lucro fiscal) ou com os créditos, para as contribuições incidentes sobre a receita bruta;

5.11 que o arbitramento é forma excepcional para se acertar a relação jurídico-tributária; a regra é que se apurem os valores pelos documentos, necessariamente ofertados pelo contribuinte e, na impossibilidade, após instaurado o devido processo legal administrativo, é que se poderá dar tal desiderato;

5.12 que não se permite determinar-se, previamente, o arbitramento, dando-se a incumbência ao contribuinte do “ônus da prova em contrário”; tal inobservância macula o auto de nulidade, haja vista estabelecer uma pauta fiscal;

5.13 que, quanto à multa agravada (*sic*), a autoridade fazendária deu margem maior de interpretação ao artigo que trata da fraude - artigo 72 da Lei 4.502, de 1964 - para, desta forma, entender aplicável o artigo 44, inciso II, da Lei 9.430, de 1996;

5.14 que o artigo 72 da Lei 4.502, de 1964, ao caracterizar o conceito de fraude, dispõe que assim o será todo o ato que tendente a evitar “a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais”;

5.15 que os débitos lançados pelo uso do cartão de crédito são confessados e que os débitos tributários, portanto, já estão devidamente constituídos. A relação obrigacional Estado-Contribuinte se põe como pacífica e acabada;

5.16 que o contribuinte deve; o Estado é o credor e, portanto, já ficou para trás a ocorrência do fato gerador, eis que a obrigação principal já está consolidada;

5.17 que o crédito tributário já existe, sendo insusceptível de se alterar a obrigação tributária, ou mesmo de serem modificadas as características essenciais desta mesma obrigação tributária, salvo, é óbvio, por meio de decisão judicial que desconstitua os efeitos dessa relação;

5.18 que o artigo 72 da Lei 4.502, de 1964, entende ser fraude todo ato tendente a modificar a relação obrigacional tributária, na ocorrência do fato gerador, num momento anterior à constituição do crédito tributário;

5.19 que, uma vez constituído o crédito tributário, restando essa relação assentada, encerra-se a aplicação do conceito de fraude do referido artigo 72, uma vez que não mais se discutirão os elementos constitutivos do fato gerador, onde poder-se-ia verificar qualquer possibilidade de conduta dolosa do contribuinte tendente a evitar, alterar ou reduzir o tributo a ser pago;

5.20 que o crédito já se encontra, pois, constituído e que, levado à declaração por parte da Empresa de Cartão de Crédito, os valores gastos devem ser tidos como receitas, logo nada mais há para se discutir em relação à obrigação tributária que lhe deu origem, pois, insista-se, que a própria declaração da empresa de cartão de crédito importa confissão da renda do contribuinte;

5.21 que não pode ser aplicado o artigo 72 da Lei 4.502, de 1964, para se buscar o conceito de fraude, com o fim de se agravar a multa isolada da peticionária, pois que tal artigo não tem a descrição exata dos fatos ocorridos, pois o referido artigo trata de atos do contribuinte ocorridos no surgimento da obrigação tributária, ou seja, na ocorrência do fato gerador e, no caso dos autos, a ocorrência do fato gerador já se deu desde há muito, sendo-se apenas discutido o crédito tributário, já devidamente constituído, pois já foi declarado pela empresa de cartão de crédito, sem que o contribuinte tenha agido, de qualquer forma, para evitar o advento do fato imponible, ou lhe modificar quaisquer de seus aspectos (pessoal, temporal, espacial, quantitativo ou material);

5.22 que a administração pública está jungida à aplicação de princípios basilares, no tocante à cominação de penas e, dentre eles, há de se ter em mente o da tipicidade cerrada para matérias de cominações de penas;

5.23 que a autoridade fazendária não pode substituir a definição do legislador, criando, por analogia, uma hipótese de incidência de agravamento da pena para alcançar as receitas que já são objeto de informação por parte da empresa de cartão de crédito;

5.24 que, no caso presente, a autoridade fazendária usou a analogia para considerar que a divergência entre os valores declarados e os valores arrolados no levantamento de cartão de crédito do contribuinte se adequaria ao conceito de fraude, estabelecido pelo artigo 72 da Lei 4.502, de 1964, o que afronta o princípio da legalidade e da tipicidade cerrada.

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 331):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITA. VALORES RECEBIDOS DE OPERADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO.

Provada a entrada de recursos recebidos de operadoras de cartão de crédito, não oferecidos à tributação, é procedente o lançamento, mormente quando a contribuinte não consegue refutar a acusação com a apresentação de provas hábeis.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Correta a exigência da multa de ofício qualificada, em razão do procedimento adotado pelo contribuinte, que consistiu em omitir, ao fisco, parte de suas receitas efetivamente auferidas.

Lançamento Procedente.

3. Cientificada da referida decisão em 06/08/2009 (fls. 339-verso), a tempo, em 02/09/2009, apresenta a interessada Recurso de fls. 349 a 364, instruído com os documentos de fls. 365 a 367, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos e aduzindo mais os seguintes:

- a) que indício não é prova; para se tornar prova, precisa-se instaurar um processo administrativo próprio, de que trata o artigo 148 do C.T.N.;
- b) que não é possível o lançamento tributário com base na aferição indireta de elementos secundários à obrigação jurídico-tributária; e
- c) que é impossível a aferição da relação tributária por meio indireto, por meio de indícios, pois isso fere o devido processo regular de lançamento tributário.

4. É o que importa relatar.

Em mesa para julgamento.

Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

Art. 148 do CTN

5. **Não é admissível** a referência feita pela Recorrente ao disposto no art. 148 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), de seguinte teor:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

6. É que **não houve**, no presente caso, qualquer tipo de “arbitramento” (fls. 356) ou “presunção” (fls. 355) ou, ainda, “prova mediante aferição indireta” (fls. 349), mas **apuração direta de omissão de receitas**, consistente na comparação dos extratos de recebimentos de vendas realizadas por meio de cartões de crédito e de débito com a respectiva receita bruta declarada e a correspondente escrituração contábil e fiscal.

7. **Não se trata**, por outro lado, de “mero movimento de cartão de crédito” (fls. 356), mas de **receitas comprovadamente ingressadas nas contas-correntes da autuada**, relativas às vendas cujos pagamentos foram efetuados com cartões de crédito e de débito e que não foram regularmente escrituradas nem declaradas ao Fisco. **Descabe**, assim, se falar em “estabelecimento de pauta fiscal” (fls. 356).

8. Com relação ao alegado cotejo com as despesas (no caso do IRPJ e da CSLL) ou com os créditos (no caso do Pis e da Cofins), **não procede**, em vista de que se está diante de **omissão de receitas**, o que pressupõe naturalmente – salvo prova em contrário a cargo da Recorrente – já terem sido aqueles (despesas e créditos), confrontados, respectivamente, com as receitas e os débitos já declarados.

9. No tocante à **multa qualificada**, estando-se diante de **apuração direta de omissão de receitas**, como já se disse, e mais, **reiterada** no decorrer de todos os meses do ano-calendário de 2005, é esta plenamente **cabível**.

10. Tem-se que a hipótese de erro escusável fica prejudicada quando há **habitualidade** na prática da infração. Dessa forma, os chamados erros escusáveis se distinguem daqueles **cometidos intencionalmente**.

11. O sujeito passivo que, **sistematicamente**, insere elementos inexatos em sua declaração, **afasta** a possibilidade de desatenção eventual, justificando a aplicação da **multa qualificada**.

12. Menciona-se, a respeito, o seguinte precedente administrativo, unânime:

Acórdão nº 107-09.043

Sessão de 24 de Maio de 2007

IRPJ — MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA — APLICAÇÃO.

A conduta reiterada do autor na prática de omissão de receitas originadas de vendas cujos pagamentos eram efetuados através de cartões de crédito e de débito, cujos valores eram diretamente creditados nas suas contas-correntes bancárias, denota a ocorrência de comportamento deliberado, justificando a exasperação da multa de ofício.

13. **Descabe**, afirmar, por fim, que “a própria declaração da empresa de cartão de crédito importa confissão da renda do contribuinte!” (fls. 360).

14. Na realidade, os valores lançados pelo uso dos cartões de crédito e de débito **deixaram de compor a escrituração e a declaração de rendimentos da Recorrente**, vindo a ser constituídos, apenas, por força do procedimento fiscal ora em exame.

Demais exigências

15. Ressalvados os casos especiais, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, na medida que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes

Processo nº 19515.006588/2008-07
Acórdão n.º **1803-01.343**

S1-TE03
Fl. 379

CÓPIA