



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

Processo nº	19515.720246/2013-52
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1302-002.781 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	12 de abril de 2018
Matéria	IRPJ
Recorrente	GRUPO ALC TURISMO E VIAGENS LTDA EPP
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. LAVRATURA ANTES DO VENCIMENTO DO MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Sendo o Auto de Infração lavrado antes do prazo de vencimento do MPF, uma vez que este foi prorrogado, não há que se falar em vício do lançamento a ensejar a sua nulidade.

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS.

O art. 42 da Lei nº 9.430/1996 presume como omissão de receitas a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários. Por se tratar de uma presunção relativa, caso comprovada a origem, pelo contribuinte, aquela presunção é afastada. É dever do contribuinte, contudo, essa comprovação, que deve ser feita através de documentação hábil e idônea. Correto o lançamento fundado na insuficiência de comprovação da origem dos depósitos bancários.

LANÇAMENTO FISCAL. SIMPLES NACIONAL. SISTEMA ÚNICO DE FISCALIZAÇÃO, LANÇAMENTO E CONTENCIOSO SEFISC. REGIME DE TRANSIÇÃO.

Enquanto não disponibilizado o Sefisc, deverão ser utilizados os procedimentos administrativos fiscais previstos na legislação de cada ente federado. Para tanto, deverão ser utilizados os documentos de autuação e lançamento fiscal específicos de cada ente federado, que deverão abranger tão-somente os tributos de sua competência.

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais

tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário.

MULTA QUALIFICADA.

Não comprovadas condutas e omissões dolosas do contribuinte no sentido que preconiza o artigo 71, da Lei 4.502/64, no intuito de impedir o conhecimento, pela autoridade fazendária, do nascimento da obrigação tributária, não se admite a qualificação da multa de ofício, nos termos definidos pela legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO- Presidente.

(assinado digitalmente)

FLAVIO MACHADO VILHENA DIAS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Rogerio Aparecido Gil, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Flavio Machado Vilhena Dias.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do contribuinte GRUPO ALC TURISMO E VIAGENS LTDA EPP, ora Recorrente, que é optante pelo regime de tributação simplificado do Simples Nacional. No referido Auto de Infração, a fiscalização constitui créditos tributários com base na opção de tributação do contribuinte, por supostas omissões de receitas e/ou rendimentos identificadas através da movimentação bancária.

A fiscalização se iniciou em 05/07/2012, sendo emitidos, até a data de lavratura do Auto de Infração, termos de intimação para que, em um primeiro momento, a Recorrente apresentasse suas declarações, livros contábeis e notas fiscais emitidas no período fiscalizado (2008), bem como extratos bancários das contas de sua titularidade, mantidas em diversas instituições financeiras.

Posteriormente, identificada uma discrepância grande entre os valores creditados em sua conta corrente e os valores declarados e levados à tributação, a Recorrente foi intimada, nos termos da legislação, a comprovar a origem dos créditos identificados nos extrato bancários.

Em atenção a intimação recebida, a Recorrente apresentou contratos que previam, em alguns casos, a remuneração no importe de 1,5% dos valores dos serviços turísticos que comercializava (passagens aéreas, diárias de hotéis, translados, etc.), em outros previam um valor fixo de remuneração e em alguns não havia nenhuma pactuação quanto à remuneração a que faria jus a Recorrente.

De posse desses documentos, a fiscalização constatou que a Recorrente não levou à tributação nenhum dos valores pactuados nos contratos em que havia a fixação de percentual ou remuneração fixa pelos serviços prestados.

Atestou, ainda, a falta de comprovação de parte dos depósitos havidos nas contas correntes da Recorrente, uma vez que alguns contratos não tinham, como mencionado, a forma de remuneração pelos serviços prestados. Neste ponto, a única documentação apresentada pela Recorrente foi uma declaração própria, atestando que os seus serviços (intermediação dos negócios) seriam remunerados no percentual de 1,5% incidente sobre o total do serviço turístico contratado pelo cliente. Assim, o cliente faria o depósito do valor integral, cabendo à Recorrente o repasse dos valores aos reais prestadores dos serviços turísticos (companhias aéreas, hotéis, empresas de transportes terrestres, etc.), sendo retido o valor correspondente àquele percentual, para remuneração dos seus serviços.

A fiscalização, portanto, constatando que (i) valores, mesmo tendo comprovada a sua origem, não foram levados à tributação, quando deveriam, por se tratar de receita decorrentes dos serviços prestados pela Recorrente e também (ii) valores cujas origens não foram comprovadas, lavrou o Auto de Infração combatido.

Na referida autuação, além da constituição do crédito tributário, recalculou-se os valores recolhidos pela Recorrente no ano-calendário autuado, uma vez que, com as novas receitas, alterou-se os percentuais das alíquotas devidas no Simples Nacional, além de ter sido aplicada multa qualificada por suposta prática de condutas dolosas praticadas pela fiscalizada.

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou impugnação administrativa, na qual alegou diversas inconsistências e nulidades do Auto de Infração. Estas alegações foram assim sintetizadas pelo julgador *a quo*:

3.1. Preliminarmente, alega que o auto de infração foi lavrado com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) ineficaz, porque já extinto pelo decurso de seu prazo de validade. Relembra que o caput do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 exige, como condição primeira para sua validade, que o agente da administração responsável por sua lavratura tenha competência administrativa para tanto.

3.1.1. Por sua vez, aduz que a Portaria RFB nº 3.014/2011 estabeleceu a obrigatoriedade do MPF para o início dos trabalhos de fiscalização sendo, portanto, constituindo o instrumento pelo qual o Auditor Fiscal é investido da competência administrativa para realizar uma ação fiscal concreta, relativa a um determinado sujeito passivo.

3.1.2. Argumenta que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPFF) de nº 08.1.90.002012026262 tinha o prazo de validade até 04/10/2012 e foram realizadas duas prorrogações cujas datas de vencimento foram, respectivamente, 01/02/2013 e

31/05/2013. No entanto, as mencionadas prorrogações foram inseridas na Internet após o prazo de validade do MPFF, ou seja, foram publicadas na Internet após a data de vencimento do MPFF anterior.

3.1.3. Sustenta que a lei dá a competência genérica ao servidor ocupante do cargo de AFRFB para constituição do crédito tributário e, portanto, lavratura de auto de infração (art. 142 do CTN). Todavia, existe a competência administrativa específica, consubstanciada no MPF regularmente emitido pela autoridade responsável, pela qual a determinado Auditor Fiscal é atribuída à competência para efetuar determinados procedimentos em relação a um determinado sujeito passivo.

3.2. Estando extinto o MPF pelo transcurso do prazo estabelecido no inciso II do art. 14 da Portaria RFB nº 11.371/2007, somente seria possível novo exame mediante ordem escrita, conforme previsão contida no artigo nº 906, do RIR/99.

3.3. Alega que o Auditor Fiscal cometeu erro na apuração da base de cálculo dos tributos vez que, embora tenha confirmado o ingresso nas contas bancárias da empresa de valores pagos pelos clientes em vários contratos de prestação de serviços, informou que na relação de depósitos bancários de suposta origem não comprovada foram subtraídas apenas as receitas mensais declaradas pelo contribuinte na DASN.

3.3.1. Refuta o método adotado pela fiscalização ao considerar apenas os contratos apresentados pelo contribuinte, mas desprezando as informações prestadas por escrito descrevendo que, pela intermediação dos negócios, a empresa recebia a quantia equivalente a 1,5% do total dos serviços contratados, a título de comissão.

3.3.2. Destaca, por entender pertinente, que a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensando qualquer outra providência por parte do fisco (STJ Súmula nº 436 14/04/2010 DJe 13/05/2010).

3.3.3. Conclui que os fatos mencionados neste item caracterizam o chamado erro de fato na elaboração do auto de infração no que se refere à determinação do *quantum debatur* (base de cálculo) e, consequentemente, do montante dos tributos lançados. Relativamente a todos esses erros, o art. 53 da Lei nº 9.784/99, que trata do processo administrativo no âmbito da administração pública federal, impõe que a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

3.4. Sustenta que a dúvida não pode beneficiar o Fisco. Se não há resposta segura para inevitáveis indagações que surgem da análise das operações praticadas pela contribuinte, é de se aplicar à norma do art. 112 do CTN, que determina a interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, em caso de dúvida quanto: à capitulação legal do fato; à natureza ou às

circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

3.5. Alega que a Constituição Federal de 1988 estabelece que o auto de infração fiscal, bem como a decisão administrativa que julgar a impugnação do contribuinte, devem ser fundamentados e não podem ser realizadas com base em meras presunções. Nesse sentido, afirma que a autoridade fiscal presumiu que, na apuração da base de cálculo, poderia computar em duplicidade os valores a tributar como depósitos de suposta origem não comprovada e como créditos decorrentes da prestação de serviços com suposta falta de emissão de notas fiscais.

3.5.1. Entende que cabia à fiscalização a efetiva prova de omissão de receitas, não sendo elemento bastante e suficiente para a configuração do ilícito o simples cotejo de declaração e/ou informações prestadas pelo contribuinte. A exigência fiscal do tributo não pode estar assentada unicamente em extratos ou comprovantes de depósitos bancários, porque estes por si só não constituem fato gerador do imposto de renda, porquanto não caracterizam disponibilidade econômica e jurídica de renda ao abrigo do que dispõe o art. 43 da Lei nº 5.172/66 (CTN). Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes em processos de omissão de receitas baseada em sinais exteriores de riqueza de que tratava o art. 6º da lei nº 8.021/90 e sustenta que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF adotará idêntica postura em relação ao atual art. 42 da Lei nº 9.430/96, uma vez que as razões que motivaram a rejeição ao primeiro diploma legal subsistem para que o segundo tenha igual tratamento.

3.6. Afirma que a interpretação dada pela Autoridade Fiscal autuante para eleger base de cálculo carece de fundamento legal, pois não é possível eleger base de cálculo que não esteja definida em lei. Este procedimento fere integralmente a disposição contida no art. 150 da Constituição Federal (Princípio da Legalidade), tornando nulo o auto de infração.

3.7. Requer o sobremento do julgamento em razão da decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 389.808 Paraná pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em relação à matéria objeto do processo fiscal em epígrafe, por força das disposições contidas no art. 62-A da Portaria MF nº 256/2009.

3.8. Alega que não procede a alegação da Autoridade Fiscal de que o contribuinte não apresentou nenhuma justificativa para os depósitos relacionados no Anexo IV do Auto de Infração. Quem deixou de verificar se as informações estavam corretas foi a própria Autoridade, que negligenciou no exame das provas.

3.9. Entende que, de acordo com as regras previstas na Resolução CGSN nº 94/2011, a omissão de receitas/saídas deverá ser tributada na forma do Simples Nacional.

Para fins de cálculo do imposto e multa devidos pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, deverão ser observadas as alíquotas do ISS previstas nos anexos III ou IV da Lei

Complementar nº 123/06 (entre 2% e 5%, de acordo com a faixa de receita bruta), e as penalidades previstas na legislação do imposto de renda.

3.9.1. Considerando o exposto, defende que a Autoridade Fiscal incorreu em erro material ao descumprir norma legal (LC nº 123/06) vez que não foi aplicada a alíquota única relativa a todos os tributos que fazem parte da atividade do impugnante (Tabela do Anexo III da LC nº 123, de 2006), ou seja, lançou individualmente cada um dos tributos federais sem considerar a imputação tributária pertencente ao município (ISS).

3.10. Acrescenta que o lançamento teria que ser precedido do ADE de exclusão do Simples Nacional, sob pena de se ferir o princípio da adequação do ato de lançamento que exige que este deva respeitar a sistemática do tributo lançado, vez que o lançamento do crédito tributário no montante apresentado é incompatível com a sistemática de tributação adotada pelo Simples Nacional. O crédito fiscal nesse montante somente poderia ter sido constituído depois da exclusão da empresa do Simples Nacional e de lhe ter sido oportunizada a opção de apuração pelo Lucro Real ou Presumido.

3.11. Apresenta argumentação de que a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 não se aplica quando conhecida a origem dos recursos depositados nas contas bancárias. No caso concreto, a Fiscalização relatou o conhecimento de que os recursos transitados nas contas bancárias da Fiscalizada tinham origem nas atividades desenvolvidas pelo autuado, revestindo tal fato de prova irrefutável de que o Fisco conhecia a origem dos valores depositados a ponto de descrever esta situação em seu TVF.

3.11.1. Uma vez conhecedora da origem dos valores movimentados pela defendente, a Fiscalização deveria ter direcionado seu trabalho para a prova direta da omissão de rendimentos/receitas, renunciando à presunção legal contida no citado art. 42 da Lei nº 9.430/96.

3.12. Afirma que a discrepância apurada pela fiscalização deveria resultar na declaração de imprestabilidade da escrita por falta de sua apresentação, bem como, pela falta de apresentação do livro caixa, o que acarretaria na necessidade de realizar o arbitramento do resultado do exercício por inteiro. Dessa forma, a Autoridade Fiscal deveria, em primeiro lugar, excluir o contribuinte do Simples Nacional (art. 28 da LC 123/06) para, a seguir, aplicar o arbitramento na empresa autuada, porque ela não possuía escrituração contábil, tampouco livro caixa, que permitisse a tributação da empresa com base no lucro real ou presumido.

3.13. Citando as Súmulas do CARF nº 12, 14 e 25, argumenta que a conduta do contribuinte, ao esclarecer a origem dos depósitos bancários originados de contratos de prestação de serviços, comprova sua boa fé e não é compatível com conduta dolosa que possa justificar a acusação de comportamento delituoso e consequentemente, não haveria embasamento para a aplicação da multa qualificada. Somente se praticada de forma reiterada evidenciaria a intenção dolosa do agente no

cometimento da infração, o que não se verifica nas hipóteses aventadas no auto de infração em tela. Colaciona julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

3.14. Por fim, a recorrente solicita a declaração de nulidade do presente auto de infração em razão das argumentações declinadas na presente Impugnação.

Alternativamente, requer sejam feitas todas as correções apontadas no mérito e a redução da multa aplicada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), ao analisar os argumentos e fundamentos apresentados pela Recorrente em sede de Impugnação, os refutou na integralidade, julgando improcedente a Impugnação, mantendo, na totalidade, o crédito tributário constituído via Auto de Infração.

Devidamente intimada do acórdão proferido por aquela DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual repisa, na íntegra, os argumentos e fundamentos apresentados em sua Impugnação e que foram reproduzidos acima.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

DA TEMPESTIVIDADE.

Como se denota dos autos, o Recorrente teve ciência do acórdão recorrido no dia 06/11/2013, apresentando o seu Recurso Voluntário no dia 29/11/2013, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado por GRUPO ALC TURISMO E VIAGENS LTDA EPP, ora Recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR EXTINÇÃO DO MPF.

Após tecer longo relato acerca do princípio da legalidade e suas implicações no Direito Tributário, bem como relatar de forma pormenorizada os fatos que ensejaram na lavratura do Auto de Infração, a Recorrente alega a nulidade deste, uma vez que a autuação supostamente só foi lavrada após o vencimento do Mandado de Procedimento Fiscal. Aduz, em síntese, que o agente fiscal, sem o devido MPF válido, não teria competência para lavrar a autuação e, por isso, esta deve ser declarada como nula.

Alega, ainda, que, como houve o suposto vencimento do MPF, se estaria fiscalizando novamente o mesmo período e isso só poderia acontecer mediante ordem escrita, nos termos do artigo 906 do RIR/99, o que não aconteceu.

Contudo, não assiste razão à Recorrente neste ponto.

Como relatado no próprio Recurso Voluntário apresentado e da análise do MPF nº 08.1.90.00-2012-02626-2, este foi prorrogado em duas oportunidades, sendo que na segunda prorrogação a sua validade foi postergada para o dia 31/05/2013. Tendo o Auto de Infração sido lavrado em 20/02/2013 (data de intimação do contribuinte), não há que se falar em lavratura da autuação após expirado o prazo do MPF. Pelo contrário: esse foi lavrado bem antes de expirar o prazo daquele MPF.

Por outro lado, apenas para argumentar, cumpre registrar que, há muito esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afasta a alegação de nulidade da autuação quando expirado o prazo do MPF. Pela jurisprudência que prevaleceu no CARF, o MPF é um instrumento de controle interno da Receita Federal do Brasil e ele não dá competência ao agente fiscal autuante, muito menos a retira quando do seu vencimento. Veja-se, neste sentido, a ementa de julgado proferido:

*Acórdão: 1802-002.539 Número do Processo: 10580.720634/2008-18 Data de Publicação: 08/06/2015
Contribuinte: COMPACT LIGHT ILUMINACAO LTDA - ME
Relator(a): Nelsinho Kichel*

*Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples
Ano-calendário: 2004
Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO NA EXECUÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA. O Mandado de Procedimento Fiscal-MPF de que trata o Decreto nº 6.104/2007, regulamentado pela Portaria nº 4.066, de 02 de maio de 2007 e Portaria nº 11.371, de 12 dezembro de 2007, tem apenas a função de planejamento e controle interno da Administração Tributária e não tem o condão de modificar a competência legal, privativa, do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício (CTN, art. 142 e Lei nº 10.593/2002, art. 6º, com redação dada pela Lei nº 11.457/2007). O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) foi prorrogado sem lapso temporal, e com a regular cientificação do sujeito passivo, inocorrendo pois qualquer víncio ou irregularidade. Mesmo que houvesse ocorrido o vencimento do prazo do MPF, sem sua regular prorrogação, isso não constituiria hipótese legal de nulidade do lançamento, visto que o MPF é instrumento de planejamento, controle interno da atividade de fiscalização da Administração Tributária e de informação ao contribuinte de que está sendo objeto de fiscalização pela RFB. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. (...) (destacou-se)*

Portanto, independentemente do vencimento do MPF (o que não aconteceu no presente caso, reitere-se), não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, por suposta ausência de competência do agente autuante.

Rejeito, assim, a preliminar de nulidade arguida no Recurso Voluntário ora analisado.

No que tange as demais preliminares alegadas ("erro de fato" e "interpretação benigna"), estas se confundem com o mérito do Recurso Voluntário e serão analisadas a seguir, em conjunto com as alegações de mérito lançadas pelo Recorrente.

DO MÉRITO.

DA POSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO DE RECEITAS COM BASE NOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM NÃO RESTOU COMPROVADA.

No Recurso Voluntário apresentado, a Recorrente alega que caberia à fiscalização comprovar a origem das supostas receitas omitidas, que foram identificadas em suas contas bancárias. Para tanto, argumenta que a *"exigência fiscal do tributo não pode estar assentada unicamente em extrato ou comprovantes de depósito bancários, porque estes por si só não constituem, na realidade, fato gerador do imposto de renda, porquanto não caracterizam disponibilidade econômica e jurídica de renda ao abrigo do que dispõe o artigo 43 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional)."*

Ainda, para supostamente corroborar com os seus argumentos, cita julgados do antigo Conselho de Contribuintes, que foram proferidos antes do advento da Lei 9.430/96, mais precisamente do artigo 42 do referido diploma legal. Os julgados tinham como base legal o artigo 6º da Lei 8.021/90.

Neste ponto, importante destacar que a Lei nº 9.430/96, que é posterior ao entendimento administrativo até então consolidado, presume que a existência de depósito bancários, sem que haja a comprovação da origem dos recursos por parte do contribuinte, pode ser considerada como omissão de receita pela fiscalização. É o que determina, expressamente, o artigo 42 da citada lei. Veja-se:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A adequação deste dispositivo aos comandos da Constituição Federal de 1988, notadamente aos princípios que balizam e limitam o poder de tributar dos entes competentes para instituir e cobrar tributos, dentre eles o da Capacidade Contributiva, é questionável. Tanto que o Supremo Tribunal Federal reconheceu, em 2015, a repercussão geral da discussão nos autos do RE 855.649, nos termos da ementa a seguir transcrita:

IMPOSTO DE RENDA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – ORIGEM DOS RECURSOS NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA – INCIDÊNCIA – ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 – ARTIGOS 145, § 1º, 146, INCISO III, ALÍNEA “A”, E 153, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a autorizar a constituição de créditos tributários do Imposto de Renda tendo por base, exclusivamente, valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte no âmbito de procedimento fiscalizatório. (RE 855.649 RG, Relator(a): Min. MARCO

*AURÉLIO, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO
DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015)*

Contudo, não havendo, até o presente momento, nenhuma declaração de constitucionalidade, tampouco a suspensão liminar da eficácia do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, cabe a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aplicá-lo, desde que estejam presentes os requisitos para se imputar a presunção de renda, com base nos valores creditados em conta de depósito ou investimento do contribuinte.

Ressalte-se, ainda, que, pela leitura do dispositivo legal transcrito, pode-se observar que não há uma presunção absoluta na caracterização de omissão de receita pelo simples crédito de valores nas contas do contribuinte. Pelo contrário: a presunção é relativa, na medida em que o contribuinte, após ser intimado para tanto, pode demonstrar através de documentação hábil e idônea a origem e o lastro dos recursos identificados e que transitaram em contas correntes e de investimentos mantidos junto às instituições financeiras.

Entretanto, não fazendo prova cabal da origem daqueles recursos, é dever da fiscalização caracterizar a omissão de receita e, se for o caso, lavrar a autuação, constituindo, assim, o crédito tributário em desfavor do contribuinte.

Por outro lado, no que tange especificamente ao IRPJ, também deve-se deixar claro que, uma vez caracterizada a omissão das receitas, não há que se falar em necessidade de comprovação, por parte do fisco, do acréscimo patrimonial a ensejar a incidência do referido tributo. Neste sentido, já se pronunciou este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -
IRPJExercícios: 2004 e 2005 OMISSÃO DE RENDIMENTOS.
DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO
COMPROVADA.Com a edição da Lei nº 9.430/96, a partir de
01/01/1997, passaram a ser caracterizados como omissão de
rendimentos, sujeitos o lançamento de ofício, os valores
creditados em conta de depósito ou de investimento mantida
junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa
física ou jurídica deixe de comprovar a origem dos recursos
utilizados nessas operações. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.
DEPÓSITOS BANCÁRIOS E ACRÉSCIMO PATRIMONIAL
NÃO JUSTIFICADO. ESPÉCIES DISTINTAS.A disposição legal
acerca da omissão de rendimentos, em face de valores
creditados em conta sem a comprovação de suas origens,
prescinde para a sua aplicação de que haja a ocorrência de
acréscimo patrimonial, mormente o fato de a interessada
consistir-se em pessoa jurídica, quando a ausência de
escrituração e dos documentos que a amparam enseja o
arbitramento do lucro, com base na receita tida por omitida.
MULTA DE OFÍCIO.Na ausência de descrição dos fatos que
ensejaram a qualificação da multa de 150%, deve a mesma ser
reduzida ao percentual de 75%.LANÇAMENTOS REFLEXOS.
CSLL, PIS E COFINS.Os lançamentos reflexos, uma vez que
nada específico a esses foi contraditado, seguem a sorte do
lançamento principal (IRPJ).Vistos, relatados e discutidos os
presentes autos. (Número do Processo 12963.000069/2007-19 -
Contribuinte MANHATTAN - FACTORING FOMENTO
MERCANTIL LTDA - Tipo do Recurso RECURSO
VOLUNTARIO Data da Sessão 12/11/2010 - Relator(a) Paulo
Jakson da Silva Lucas - Nº Acórdão 1301-000.446)*

Este entendimento é, inclusive, o objeto da súmula 26 do CARF, não podendo ser interpretado de outra forma por este colegiado administrativo. Confira-se:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Fixadas essas premissas, será legítimo a autuação pela fiscalização com base nos valores creditados em conta corrente ou de investimento do contribuinte, desde que reste comprovado (i) os valores que circularam nas contas de depósito ou de investimentos do contribuinte e (ii) que seja dada oportunidade a este de demonstrar a origem dos recursos e que estes não são, efetivamente, renda tributável ou que já foram levados à tributação.

Assim, passa-se a analisar, concretamente, os fatos e documentos dos presentes autos, para, ao final, se verificar se deve ou não ser dado provimento ao Recurso Voluntário ora analisado.

DA ATIVIDADE DA EMPRESA GRUPO ALC TURISMO E VIAGENS LTDA EPP. E A AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS (CRÉDITOS) EM SUAS CONTAS CORRENTES.

Como se denota dos autos, em especial do contrato social (5^a alteração contratual) da Recorrente, o seu objeto social é a "*a exploração do ramo de: Assessoria na solicitação de vistos consulares, passaportes e documentação de estrangeiros; assessoria na liberação de cargas junto aos órgãos competentes; Agência de viagens e Organizadores de Viagens de Turismo, venda de passagens de Viagens para qualquer fim, organização de programas turísticos.*"

Ainda, pelo o que se denota da resposta do Recorrente à intimação da fiscalização, a empresa recebe dos seus clientes a integralidade dos valores dos serviços contratados (passagens aéreas, diárias de hotéis, transportes terrestres, etc.) e os repassa aos reais prestadores dos serviços. Assim, aduz, a Recorrente, que "*cobra da contratante 1,5% sobre o total dos serviços contratados a título de comissão*".

Pois bem. Pela análise do objeto social e da declaração apresentada, não restam dúvidas quanto ao serviço prestado pela Recorrente. Contudo, na documentação acostada aos autos, não se pode aferir a veracidade da informação de que o seu "comissionamento" é mesmo de 1,5% do serviço efetivamente contratado, nem que os valores identificados em seus extratos bancários se referem, na totalidade, a operação que foi relatada.

Cumpre ressaltar que, quando da apresentação dos contratos que previam o pagamento do aludido percentual ou que previam um valor fixo na remuneração dos serviços, a fiscalização teve o cuidado de cotejar cada um desses recebimentos e indicar como receita tributável apenas os valores efetivamente recebidos pela Recorrente. Nestes casos, inclusive, houve a constatação de que os valores não haviam sido levados à tributação.

Com relação às demais rubricas, a Recorrente não trouxe aos autos (nem em atendimento às intimações à fiscalização, nem quando da apresentação da sua Impugnação) qualquer documento que pudesse comprovar o seu argumento de que recebia apenas um percentual sobre os valores creditados em suas contas.

Não há nos autos contratos com os tomadores dos serviços que evidenciem a afirmação de que era apenas comissionada e quais os valores efetivamente recebeu. Por outro lado, não há comprovação dos repasses realizados, por exemplo, às companhias aéreas, aos hotéis, que pudessem evidenciar (e comprovar) as afirmações da Recorrente. As afirmações estão apenas nas declarações e recursos apresentados, sem qualquer prova documental por parte do contribuinte.

Não se pode perder de vista que, como mencionado alhures, a presunção de renda quando da constatação de omissão de receitas é relativa, cabendo ao contribuinte provar que os créditos indicados em suas contas correntes não são renda tributável e, se o são, que já foram levados à tributação.

São elucidativas, neste ponto, as conclusões a que chegou o duto relator do acórdão recorrido, quando argumenta que caberia à Recorrente comprovar, com documentação hábil e idônea, os créditos em suas contas correntes. Pede-se venia para transcrever trecho da decisão:

7.1. Portanto, o contribuinte optante pelo Simples Nacional deve escriturar ao menos o Livro Caixa com toda sua movimentação financeira inclusive bancária, bem como manter em boa ordem e guarda, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações pertinentes, todos os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos, e que comprovam as informações apresentadas anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio da declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais (DASN).

7.1.1. Não tendo a interessada qualquer cautela em demonstrar adequadamente os fatos econômico/tributários ocorridos na entidade, ficam por sua conta e risco as consequências de tal negligência. Relembre-se que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, conforme vaticinado no artigo 136 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente não teve o cuidado de comprovar a origem da totalidade dos créditos identificados em suas contas correntes. Só o fez em relação a alguns e, quando o fez, estes foram confirmados pela fiscalização, apesar de não terem sido levados à tributação, ensejando autuação também com relação a eles.

Deve-se ressaltar, ainda, que as diferenças apuradas pela fiscalização são consideráveis, na medida em que foram identificados ingressos na ordem de R\$ 36.676.987,65, sendo que a receita bruta declarada espontaneamente no período foi de apenas R\$ 183.154,82. E admitir, com base em simples alegações, sem qualquer comprovação, que, dessa diferença relevante, só 1,5% refere-se ao que efetivamente ficou com a Recorrente, é, no mínimo, questionável.

Apenas como um exercício de argumentação, se as afirmações do Recorrente estivessem coerentes como o que foi declarado à fiscalização, esta deveria ter apresentado como rendimento tributável o valor de R\$550.154,81, que corresponde a 1,5% do total dos ingressos em suas contas bancárias, ou seja, R\$36.676.987,65 X 1,5%. Contudo, o valor declarado de forma espontânea é consideravelmente menor. Como mencionado, a declaração foi de "apenas" R\$183.154,82.

Não se está aqui, ressalte-se, questionando a veracidade das declarações do contribuinte, principalmente, quando levado em consideração o seu objeto social. Contudo, caberia a ele, contribuinte, nos termos da legislação em vigor, a prova das suas alegações, ainda mais quando a legislação impõe esse ônus expressamente, com no caso das omissões de receita.

E a Recorrente teve a oportunidade de demonstrar e comprovar à fiscalização, de forma individualizada, a origem daqueles créditos identificados em suas contas bancárias, **mas não o fez**.

Não se pode perder de vista ainda que a comprovação das movimentações financeiras deve ser realizada de forma individualizada. Entretanto, em nenhum momento, seja nas respostas às intimações, seja nos recursos apresentados, a Recorrente conseguiu comprovar a origem dos créditos identificados em suas contas bancárias e quais os valores efetivamente eram rendimentos passíveis de tributação. Quando o fez, repita-se, a fiscalização os considerou.

Portanto, não merece provimento o Recurso Voluntário do Recorrente, devendo, neste ponto, ser mantido a autuação combatida.

DA AUTUAÇÃO COM BASE NO SIMPLES NACIONAL.

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente alega que a fiscalização incorreu em erro na apuração dos tributos devidos, uma vez que não apurou o valor do ISS, tributo este que compõe os valores que englobam o Simples Nacional. Assim, aduz pela nulidade da autuação, uma vez que, em suas palavras, "*o lançamento do crédito tributário no montante apresentado no auto de infração é incompatível com a sistemática de tributação adotada pelo Simples Nacional*".

Para corroborar com a suas argumentações, cita dispositivos da Resolução CGSN nº 94/2011, que, a princípio, impõe a constituição de crédito tributário relativo ao ICMS e ao ISS, devidos às outras unidades da federação.

Ocorre que, como demonstrado na bem fundamentada decisão da DRJ, ora recorrida, não assiste razão à Recorrente neste ponto.

É que, a citada Resolução CGSN nº 94/2011, que se aplica ao presente caso, estipula, expressamente, que, até o dia 31/12/2013, poderão ser utilizados "*alternativamente os procedimentos administrativos fiscais previstos na legislação de cada ente federado*" (§ 8º, do artigo 129 da Resolução CGSN nº 94/2011). Ressalte-se, inclusive, que aquele prazo foi prorrogado por resoluções posteriores.

E o mencionado artigo 129 da Resolução é expresso quanto a necessidade de constituição do crédito tributário apenas dos tributos de competência do ente autuante. Confira-se a sua redação:

Art. 129. Enquanto não disponibilizado o Sefisc, deverão ser utilizados os procedimentos administrativos fiscais previstos na legislação de cada ente federado, observado o disposto nos arts. 125 e 126. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 33, § 4º)

§ 1º As ações fiscais abertas pelos entes federados em seus respectivos sistemas de controle deverão ser registradas no Sefisc. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 33, § 4º)

§ 2º A ação fiscal e o lançamento serão realizados tão-somente em relação aos tributos de competência de cada ente federado. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 33, § 4º)

Não se pode perder de vista que a fiscalização das empresas optantes do Simples Nacional é de competência de todos os entes federados, que devem obedecer os ditames da Lei Complementar 123/06 e eventuais resoluções do Comitê Gestor - CGSN. E o próprio comitê gestor deu alternativa à fiscalização de constituir créditos tributários relativos aos tributos de sua competência, até a disponibilização efetiva do SEFISC.

Portanto, tendo a fiscalização agido de acordo com a legislação e, em especial, com os normativos que regulam e limitam a sua atividade, não há reparos a se fazer no Auto de Infração neste ponto.

DA INAPLICABILIDADE DA AUTUAÇÃO - SIMPLES NACIONAL.

Em tópico específico, a Recorrente alega que incorreu em erro a fiscalização ao lavrar Auto de Infração com base no Simples Nacional, quando, na verdade, ante a ausência (não entrega) de livro caixa, deveria ter se *"valido do arbitramento do resultado do exercício por inteiro"*. Assim, aduz pela nulidade da autuação, face o suposto erro na apuração do agente autuante.

Sem razão a Recorrente.

Primeiramente, deve-se pontuar que o regime de apuração da Recorrente no ano de 2008 - ano objeto da autuação - era o Simples Nacional. Em que pese haver notícia nos autos que, após a autuação, foi proposta a exclusão do contribuinte daquele regime, caso prevaleça a exclusão, esta só terá validade no exercício seguinte. Esta é a inteligência do 32, § 2º, da Lei Complementar nº 123/06, como muito bem pontuado no acórdão recorrido. Confira-se a redação do mencionado dispositivo legal:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Assim, no ano de 2008, a Recorrente está sujeita ao regime de tributação do Simples Nacional e é com base nesse regime que a constituição do crédito tributário deveria ter sido feita. São irreparáveis as conclusões do acórdão neste sentido. Veja-se:

8.1. Isto porque, constatada a omissão de receitas, o lançamento de ofício decorrente deverá ser formalizado considerando o regime de tributação a que estiver submetido o contribuinte no anocalendário, nos termos do caput do art. 24 da Lei nº 9.249/95, in verbis:

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

Por outro lado, não se pode dar guarida aos argumentos da Recorrente, que, *data venia*, tenta se valer da própria torpeza, quando alega que a não entrega da livro caixa, ensejaria, necessariamente, no arbitramento do lucro. Quer, a Recorrente, fazer prevalecer o argumento de que a sua recusa em entregar os livros que deveria manter à disposição da fiscalização é motivo para nulidade da autuação.

Deve-se pontuar que, na apuração dos tributos pelo Simples Nacional, o controle feito pelo livro caixa é quase que irrelevante, tendo em vista que a base de cálculo dos tributos devidos será a receita da entidade, como determina o parágrafo 3º, artigo 18 da Lei Complementar 123/2006:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

(...)

*§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do **caput** e dos §§ 1º, 1º-A e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário.*

Assim, em que pese ser dever do contribuinte a guarda do livro caixa e entrega deste sempre que devidamente intimado pela fiscalização para tanto, a inexistência desse livro é prescindível na aferição da movimentação bancária, uma vez que esta pode ser constatada pela análise dos extratos bancários, como ocorreu no presente caso. E as receitas passíveis de tributação, quando da constatação de movimentações financeiras sem a devida comprovação, são presumidas, como restou assentado acima.

Como se não bastasse, a apuração do lucro pelo arbitramento, nos termos dos artigos 529 e seguintes do RIR/99, se dará para aqueles contribuintes optantes pelo lucro real ou presumido, que incorrerem em uma das hipóteses elencadas nos dispositivos do regulamento. Sendo a opção do Recorrente pela apuração na sistemática do Simples Nacional, sem que haja a sua exclusão, a constituição do crédito tributário de ofício pela fiscalização tem que se dar pelo Simples.

Desta forma, também neste ponto, deve-se negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

DA MULTA QUALIFICADA.

Por fim, cumpre analisar a imposição de multa qualificada de 150% pela fiscalização, pela suposta conduta dolosa do contribuinte.

No Recurso Voluntário, a Recorrente alega que não restou comprovada nenhuma conduta dolosa que pudesse ensejar a qualificação da multa.

De pronto, deve-se esclarecer que, como já pacificado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a simples omissão de receitas não é suficiente para se fundamentar a qualificação da multa. Há, inclusive, súmula neste 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.

Assim, para a qualificação da multa, cabe ao agente autuante comprovar a prática, pelo contribuinte, das condutas descritas na legislação. No presente caso, como se denota termo de verificação fiscal, a única justificativa para a qualificação da multa seria o fato de o contribuinte ter deixado de levar à tributação receitas, que posteriormente foram identificadas como tributáveis pelo agente fiscal. Veja-se trecho neste sentido:

No que se refere à infração "Omissão de receitas - receitas não escriturada", a multa de ofício foi aplicada em dobro, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista a constatação de que, não obstante a empresa admitir que se tratam de receitas de prestação de serviços, não foram emitidas as correspondentes notas fiscais, ficando caracterizada a situação prevista no artigo 71, I, da Lei nº 4.502/1964.

Pelo o que se percebe do trecho transcrito (e esta é a única fundamentação para a qualificação da multa, ressalte-se) e de toda a documentação carreada nos autos, não houve, por parte da fiscalização, imputação e/ou comprovação de condutas dolosas praticadas pelo contribuinte a ensejar a qualificação da multa.

Como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da penalidade em dobro quando constatada a prática de alguma das condutas previstas no artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é tóda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72

Repise-se: não há nos autos qualquer imputação e/ou comprovação de condutas dolosas praticadas de acordo com os dispositivos acima transcritos. É fato, é claro, que o contribuinte deixou de levar à tributação algumas receitas que seriam tributáveis, mas não se pode olvidar que este mesmo contribuinte apresentou à fiscalização todos os elementos para que estas receitas pudessem ser identificadas. Assim, a única conclusão a que se pode chegar é que não houve conduta dolosa. Se estivesse agindo com dolo, ao certo, que nem os contratos em que a fiscalização apurou omissão de receitas seriam entregues, muito menos os extratos bancários.

Ainda, não se pode olvidar a orientação da citada súmula CARF nº 14, que é de aplicação vinculada pelos órgãos colegiados do conselho, e que preceitua a necessidade de comprovação das condutas dolosas do contribuinte, no caso de omissão de receitas, a ensejar qualificação da multa.

Portanto, deve ser afastada a qualificação da multa, por ausência de comprovação pela fiscalização das condutas dolosas praticadas pelo contribuinte.

Por todo o exposto, voto por REJEITAR A PRELIMINAR e no mérito pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Recurso Voluntário, decotando da autuação apenas a aplicação da multa qualificada.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator