



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

Processo n° 10120.722876/2012-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.042 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2016
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS
Recorrente COSMEX - EXCELENCIA EM COSMETICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS E VALORES CREDITADOS EM CONTA BANCÁRIA. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta corrente ou de investimento.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

Multa Isolada e Multa de Ofício Proporcional. Concomitância. Inaplicabilidade.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

A diligência não se presta para produzir provas de responsabilidade da parte. Tratando-se da comprovação de origem de depósitos bancários, a prova deveria ser produzida pela parte, sendo desnecessária a realização de diligência. Ademais, a solicitação de diligência ou perícia deve obedecer ao disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, competindo à autoridade julgadora indeferir aquelas que julgar prescindíveis.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso quanto às alegações de inconstitucionalidade da norma, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e o pedido de diligência e de perícia, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto, que votaram por negar provimento integralmente ao recurso. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor quanto à multa isolada.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Manoel Silva Gonzalez, Leonardo de Andrade Couto e Leonardo Luís Pagano Gonçalves. Ausente o Conselheiro Manoel Silva Gonzalez.

Relatório

COSMEX - EXCELENCIA EM COSMETICOS LTDA recorre a este Conselho em face do acórdão nº 03-49.190 proferido pela 2ª Turma da DRJ em Brasília que julgou improcedente a impugnação apresentada, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

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

Em 27/03/2012, foram lavrados contra o interessado os Autos de Infração do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, atinentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$22.418.481,90, assim discriminados por exação fiscal:

Auto de Infração do IRPJ (fls. 2469/2489)				
Imposto	Juros de Mora (calculados até 03/2012)	Multa Proporcional (75%)	Multa Exigida Isoladamente	Total
R\$5.443.840,37	R\$2.213.137,69	R\$4.082.880,29	R\$892.755,92	R\$12.632.614,27
Infrações		Ano-Calendário	Enquadramento Legal	
Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada		2007, 2008	Art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 287 e 288 do RIR/99	
Multas Isoladas - Falta de Recolhimento do IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada		2008	Arts. 222 e 843 do RIR/99; Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07	

Os lançamentos decorrentes de CSLL, PIS e Cofins encontram-se consolidados nos autos de infração a seguir:

Auto de Infração da Cofins (fls. 2490/2500)			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 03/2012)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$1.962.381,51	R\$836.179,66	R\$1.471.786,14	R\$4.270.347,31

Auto de Infração da CSLL (fls. 2501/2516)				
Tributo	Juros de Mora (calculados até 03/2012)	Multa Proporcional (75%)	Multa Exigida Isoladamente	Total
R\$1.977.062,53	R\$803.553,86	R\$1.482.796,90	R\$324.992,13	R\$4.588.405,42

Auto de Infração do o PIS/Pasep (fls. 2517/2524)			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 03/2012)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$426.043,36	R\$181.538,99	R\$319.532,55	R\$927.114,90

A contribuinte teve ciência do início da ação fiscal em 11/04/2011, ocasião em que foram solicitados pela Fiscalização os livros contábeis e fiscais e os correspondentes arquivos digitais referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008.

Uma vez atendidas as solicitações, a autoridade tributária constatou a ocorrência de divergência entre os valores registrados na contabilidade e os informados na DCPMF – Declarações da Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira relativa ao ano de 2007 e na DIMOF – Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira do ano de 2008. Nesse contexto, foi intimada a fiscalizada a apresentar os extratos bancários mantidos nas instituições financeiras.

Em razão da ausência de resposta da contribuinte no prazo determinado, foram expedidas as RMF - Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira de fls. 126/131, encaminhadas às correspondentes instituições financeiras por via postal.

Os Bancos Bicbanco, Santander e Bradesco atenderam às intimações. A Fiscalização, por sua vez, após análise dos dados, elaborou planilhas demonstrativas relacionando uma série de valores creditados em suas contas correntes que não estavam registrados na contabilidade. Em 15/03/2012, a autoridade fiscal deu ciência à contribuinte do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 001, fls. 1868/1870, no qual intimou a fiscalizada a apresentar os comprovantes que demonstrassem a origem dos recursos depositados nas contas correntes, mediante documentação hábil e idônea, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ocorre que, não obstante a Fiscalização comparecer pessoalmente para dar a ciência, a contribuinte recusou-se a dar o recebimento, razão pela qual foi lavrado o Termo de Recusa de fls. 1990/1991.

Transcorrido o prazo concedido pela autoridade tributária para a manifestação da contribuinte, foram efetuados os lançamentos de ofício, decorrentes da presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a partir dos depósitos bancários com origem não comprovada consolidados nas planilhas de fls. 1940/1989.

No ano-calendário de 2007, tomando como base a apuração da contribuinte do IRPJ com base no Lucro Real Trimestral, a Fiscalização efetuou os ajustes demonstrados nas planilhas de fls. 2444 e 2447 para calcular os tributos devidos.

Para o ano-calendário de 2008, foi adotada pela contribuinte a sistemática do Lucro Real Anual. Dessa maneira, foram efetuados os ajustes dos demonstrativos de fls. 2445 e 2448 para determinar o IRPJ e a CSLL. Também foram apurados os valores devidos a título de estimativas mensais e não recolhidos, sobre os quais foi aplicada a multa isolada de 50%, com base no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Foram ainda efetuados os lançamentos do PIS e da Cofins decorrentes.

Cientificada dos lançamentos, em 29/03/2012 ("AR" de fls. 2527/2528), a interessada apresentou a impugnação de fls. 2531/2554, em 27/04/2012, cujas razões encontram-se sintetizadas a seguir.

Dos Fatos. *A empresa impugnante é pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade empresária limitada, tendo como atividade econômica principal a fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal e como atividade econômica secundária o comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, envasamento e empacotamento sob contrato e outras sociedades de participação, exceto holdings.*

No decorrer da ação fiscal, a empresa apresentou as solicitações que lhe foram feitas, fornecendo todos os documentos e, mesmo assim, a fiscalização desconsiderou as operações efetivamente realizadas e documentadas e a escrituração contábil da impugnante.

Ao final, sem que a Fiscalização tivesse realizado qualquer diligência no sentido de averiguar outros elementos de investigação, foi lavrado o presente auto de infração, com base apenas em extratos bancários obtidos de forma ilícita, via quebra de sigilo bancário sem autorização judicial.

Das Nulidades No Procedimento Fiscal. Do Cerceamento do Direito de Defesa e ao Contraditório. *O art. 5º, inciso LV da Constituição federal de 1988, garante a todos aos litigantes o direito ao contraditório e à ampla defesa, sendo que a sua inobservância enseja à nulidade absoluta de todo o procedimento seja judicial ou administrativo. Por sua vez, o art. 59 do PAF dispõe que são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

A impugnante não teve oportunidade de se manifestar sobre a constituição e a presunção que originou o "suposto" crédito tributário de forma plena e absoluta. No Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 001, de 13/03/2012, a fiscalização apontou diversos valores creditados em conta corrente nos anos de 2007 e 2008 e solicitou que a impugnante comprovasse a origem dos referidos recursos, no exíguo prazo de 05 (cinco) dias, ou seja, tarefa difícil, senão impossível no prazo concedido.

Observa-se que a Fiscalização não apresentou qualquer outro tipo de documento, além dos extratos bancários (obtidos de forma ilegal e inconstitucional) e das informações fornecidas pela empresa impugnante. Nenhum outro indício foi apontado, ou seja, ao invés de o Fisco impor mais rigor em seu trabalho, aprofundando a investigação, concluiu pura e simplesmente pela existência de movimentações financeiras omitidas.

Ainda, o auto de infração não demonstrou analiticamente os valores sobre os quais a origem deveria ser comprovada, e nem mesmo a relação de débitos nas contas correntes. O agente fiscal não mencionou quais

operações, individualmente, deveriam ter sido esclarecidas, para demonstrar quais foram os sinais exteriores de riqueza e o efetivo acréscimo patrimonial da impugnante, conforme determina o parágrafo 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Foram tributados indevidamente todos os depósitos em conta corrente como se fossem receita, sem proporcionar ao contribuinte a oportunidade de se defender. Leandro Paulsen esclarece que “(...) tem-se que analisar a natureza de cada ingresso para verificar se realmente se trata de renda ou proventos novos, que configurem efetivamente acréscimo patrimonial”.

O Resp 1073494 do STJ, por sua vez, dispõe sobre a observância obrigatória da ampla defesa e do contraditório no procedimento administrativo.

Nesse contexto, requer seja reconhecida a nulidade de todo o processo administrativo que resultou na lavratura do auto de infração, em razão do cerceamento ao direito do contraditório e à ampla defesa em ofensa ao art. 5º, inciso LV da CF/88, bem como, ao art. 928, §2º do Decreto nº 3.000/1999 e art. 42, §3º da Lei nº 9.430/1996.

Da Inconstitucionalidade na Quebra do Sigilo Bancário.
Incorreu a Fiscalização em afronta aos incisos X, XII, LIV e LVI do art. 5º da Lei Maior. A quebra do sigilo bancário e fiscal da impugnante iniciou-se a partir de presunções infundadas e acusações assacadas pela Fiscalização. O procedimento adotado pelo Fisco para obter as informações sobre a movimentação financeira da impugnante foi realizado de forma inconstitucional, ilegal e arbitrária. Agiu da maneira unilateral a Fiscalização, já que a empresa não forneceu extratos bancários ou qualquer outro tipo de informação sobre a sua movimentação bancária.

A quebra o sigilo bancário de dados não pode ser motivada apenas por algumas ilações e conjecturas descabidas de verdades. Faz-se necessária uma investigação para demonstrar a ocorrência de ilícito. A quebra de sigilo é providência excepcional e não geral. Com efeito, as informações bancárias da empresa impugnante não poderiam ser utilizadas em procedimento administrativo fiscal, razão pela qual restou evidenciado o desvio de finalidade do ato administrativo e a grave ofensa aos princípios do juiz natural e do contraditório.

O exercício do poder de polícia da Administração Pública limita-se à estrita e escorreita observância do ordenamento jurídico, sendo que sua atuação arbitrária é passível de correção pelo Poder Judiciário. Nesse contexto, o STF proferiu decisão que dispôs sobre a negativa da quebra de sigilo bancário realizado pela Receita Federal sem fundamentação e autorização judicial, RE nº 389808.

Assim, deve ser reconhecida a nulidade do auto de infração.

Do Conceito Jurídico Tributário de Renda e Disponibilidade Econômica e Jurídica.
O CTN, lei ordinária com status de lei complementar,

dispõe no art. 43 que só existe renda se houver, de fato, tão somente acréscimo patrimonial, não podendo o legislador ordinário extrapolar essa definição.

Por sua vez, a hipótese de incidência tributária, in casu, só se concretiza mediante a disponibilidade efetiva do acréscimo patrimonial para seu titular. Renda não se confunde com disponibilidade, assim, pode ocorrer uma situação de haver renda, sem que a mesma esteja disponível para o seu titular, hipótese de não incidência ou de inexistência de relação juridico-tributária.

O fato gerador do imposto de renda não é a renda em si, mas a aquisição da sua disponibilidade, que pode ser econômica ou jurídica. A disponibilidade é econômica se há a possibilidade de se dispor, de fato e imediatamente, da riqueza, na qualidade de titular do patrimônio. A disponibilidade é jurídica se o titular deste patrimônio adquire o direito a um bem ou crédito determinado, não podendo dispor efetiva e imediatamente do mesmo.

No presente caso, não se vislumbra a ocorrência de hipótese de incidência tributária nem mesmo de fato gerador do Imposto de Renda. À época da autuação ora impugnada, a impugnante possuía disponibilidade financeira devidamente declarada à Receita Federal, e com esta disponibilidade, somada a recursos provenientes de empréstimos, ocorreram diversas transações bancárias, todavia sem que ocorresse acréscimo patrimonial ou nova disponibilidade, seja econômica ou jurídica, que ensejasse cobrança de Imposto de Renda.

Da Ausência de Acréscimo Patrimonial ou Sinais Exteriores de Riqueza. *No decorrer do procedimento fiscal, não logrou o Fisco demonstrar possíveis acréscimos patrimoniais ou sinais exteriores de riqueza, elementos fundamentais na comprovação da omissão de rendimentos e do acréscimo patrimonial, em desacordo com o disposto no art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990.*

Ensinamento do Ministro Carlos Mário da Silva Velloso esclarece que “o sinal exterior de riqueza - os depósitos bancários, que evidenciariam a renda auferida ou consumida pelo contribuinte -deve ser o marco inicial da investigação do Fisco, com vistas a comprovar que o contribuinte teve o seu patrimônio aumentado sem a necessária declaração dos rendimentos, não sendo possível aceitar-se aquilo que deve ser o marco inicial da investigação com seu ato final. Noutras palavras, não é possível acolher o procedimento do Fisco, que, diante dos depósitos bancários, tem com finda a investigação e faz incidir a tributação sobre tais depósitos. Se esse procedimento fosse aceito, o ponto inaugural da investigação fiscal acabaria se transformando no ato final, o que não é admissível”.

Faz-se necessária a comprovação da utilização dos valores depositados como renda consumida, e, ainda, imprescindível identificar e demonstrar os sinais exteriores de riqueza, o que não ocorreu no presente caso.

Decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes (Acórdão n.º 104-16.941) e TRF 5ª Região (Emb.Decl. na Apelação Cível n.º 92061) ratificam tal entendimento.

Assim, requer seja reconhecida a inexistência de relação jurídico-tributária, referente ao auto de infração em epígrafe, relativo ao ano-calendário de 2006, em razão dos seguintes fundamentos:

a) o art. 3º, §1º e 4º da Lei nº 7.713/88 ofende o princípio constitucional da hierarquia das leis e da segurança jurídica, descritos no art. 59 e 69 da Constituição Federal/1988 ao alterar o conceito de renda através de lei ordinária, conforme previsto no art. 146, III e art. 153 da Constituição Federal/88;

b) a aplicação do art. 3º, §1º e 4º da Lei nº 7.713/88 é ilegal uma vez que altera o conceito de renda previsto no art. 43 e 110 CTN;

c) não houve comprovação de sinais exteriores de riqueza e acréscimo patrimonial da impugnante, conforme determina art. 6º do Lei nº 8.021/90, o art. 43 do CTN e o art. 146, III e art. 153 da Constituição Federal/88;

d) o lançamento foi realizado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, sendo contrário ao entendimento consolidado na Súmula 182/TFR.

Da Suposta Omissão de Rendimentos Provenientes de Depósitos Bancários. *O art. 42 da Lei 9.430/96 estabelece presunção relativa de acréscimo patrimonial caso o contribuinte, regularmente intimado, não demonstre documentalmente a origem dos recursos em conta bancária. Ocorre que depósitos bancários desacompanhados de outros indícios não podem ensejar presunção válida de omissão de rendimentos, consoante Súmula n.º 182 do Tribunal Federal de Recursos.*

Por sua vez, o dever de somente é exigido daqueles contribuintes especificados no art. 197 do CTN, relação em que não se enquadra a impugnante. Por outro lado, ainda que a impugnante estivesse obrigada a exibir toda a documentação exigida, teria o seu direito à ampla defesa prejudicado, já que o órgão fiscalizador não individualizou quais operações bancárias desejava verem comprovadas, restando totalmente nulo e ineficaz o pedido de informações.

Em que pese o fato de que os extratos bancários, em determinadas circunstâncias, podem representar indícios de aferição de rendas, é inaceitável que os depósitos bancários, por si só, sem a necessária e imprescindível comprovação por parte do Fisco Federal, sejam presumidos como renda para fins de cobrança do Imposto de Renda, entendimento em consonância com decisões do TRF da 1ª Região (AC 961543465/MG) e do Conselho de Contribuintes (Acórdão n.º 102-45741).

A presunção legal estabelecida pela Lei nº 9.430/96 deve ser aplicável tão somente na esfera do direito tributário, pois, segundo o disposto no art. 110 do CTN, cujos preceitos são dirigidos ao legislador ordinário, é vedado à legislação tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado para definir ou limitar competência da mesma. Assim, a presunção contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 não pode alterar o conceito de renda ou provento para ampliar o conceito, incluído a hipótese de "extratos bancários".

Do Entendimento Consolidado na Súmula nº 182/TFR. *A jurisprudência pátria tem reafirmado o disposto na Súmula nº 182/TFR, como se pode observar nas decisões do TRF 1ª Região (Apelação Cível nº 1997.01.00.043359-6/BA) e na Apelação Cível nº 1998.01.00.062245-6/GO.*

Dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade. *Não foi obedecido o princípio da razoabilidade, já que os valores utilizados pela fiscalização são absolutamente irrealistas e não possuem qualquer conseqüência lógica com a realidade econômica da impugnante. Da mesma maneira, a fiscalização também ignorou o princípio da proporcionalidade e chegou a conclusões teratológicas ao constituir um crédito tributário da ordem de R\$ 22.418.481,90 (vinte e dois milhões quatrocentos e dezoito mil quatrocentos e oitenta e um reais e noventa centavos), razão pela qual se requer pela inexistência de relação jurídico-tributária, por ofensa aos princípios a ofensa aos princípios insculpidos no art. 145, §1º e art. 150, inciso IV da Constituição Federal Brasileira.*

Da Multa Isolada. *Sobre uma mesma base de cálculo incidiram 02 (duas) multas elevadas: multa agravada e a multa isolada, situação que não coaduna com o ordenamento jurídico pátrio.*

A atitude do Fisco afronta o princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária, pelo qual se deve restringir e/ou coibir a possibilidade de um mesmo fato tributário ser apenado diversas vezes com multas tributárias.

Nesse sentido, já se manifestou o Conselho de Contribuintes (Acórdãos 108-07493 e 103-21571).

O Conselho de Contribuintes também se manifestou sobre possível ilegalidade da multa isolada, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 (processo nº 10820.001969/98-67 e Acórdão 107-08001).

Ainda, os tribunais superiores vêm manifestando entendimento no sentido de que as multas, a pretexto de desestimularem a reiteração de condutas infracionais, não podem atingir o direito de propriedade, cabendo ao Poder Legislativo, com base no princípio da proporcionalidade, a fixação dos limites à sua imposição (TRF-1ª Região, 3ª Turma, Rel. Des. Vicente Leal, processo nº 199001165605 e RESP 184.576/SP).

De forma alternativa, em razão do princípio da eventualidade, caso os argumentos expostos pela impugnante não sejam acatados, requer

realização de perícia contábil, nos termos do art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72. Para tanto, nomeia como assistente técnico contábil o Sr. Abimael Rosa, contador inscrito no CRC-GO sob o nº 2976, CPF nº 049.432.281-00, com endereço profissional na Av. Perimetral, nº 2.230, Setor Coimbra, Goiânia, Goiás, a fim de que sejam respondidos os seguintes quesitos:

1) Os valores apurados mensalmente pelo agente fiscalizador a título de movimentação bancária estão relacionados com a atividade mensal da empresa impugnante?

2) Foram consideradas a totalidade dos cheques devolvidos e duplicidade de lançamentos em razão de reapresentação dos referidos cheques?

3) A presunção de acréscimo patrimonial efetuada pela fiscalização com base na movimentação bancária da empresa impugnante, considerou os cheques devolvidos e os lançamentos em duplicidade em razão de reapresentação de cheques?

4) Além dos extratos bancários, existem nos autos do processo administrativo, diligências e/ou documentos que comprovem acréscimo patrimonial ou de sinais exteriores de riqueza da impugnante?

5) A metodologia utilizada pela fiscalização considerou as disponibilidades financeiras declaradas pela impugnante em exercícios anteriores?

6) A metodologia utilizada pela fiscalização considerou a totalidade das atividades econômicas e/ou financeiras exercidas pela empresa impugnante, em nome próprio e de terceiros?

Requer também pela realização de diligências objetivando esclarecer a responsabilidade tributária de cada um dos agentes da cadeia produtiva da qual a impugnante faz parte (indústria, distribuidora, representantes comerciais, etc), nos termos do art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72.

A turma julgadora a quo julgou a impugnação improcedente.

A recorrente foi intimada da decisão em 11/09/2012 (fl. 2638), tendo apresentado tempestivamente o recurso voluntário de fls. 2645-2678 em 10/10/2012.

Em resumo, eis os pontos abordados pela recorrente:

- preliminar de nulidade: alega cerceamento do direito de defesa em razão de não ter havido intimação com individualização dos depósitos posteriormente considerados como receitas omitidas;

- alega inconstitucionalidade da suposta quebra de sigilo bancário;

- requer realização de diligência e perícia, indicando os quesitos e o perito para suas realizações;

-
- reitera sua pretensa regularidade fiscal, tendo escriturado seus livros conforme legislação de regência;
 - a autoridade fiscal teria partido da premissa de que a recorrente seria sonegadora;
 - questiona a possibilidade de tributação de depósitos bancários como se renda fosse, discorrendo sobre o conceito jurídico de renda e de disponibilidade econômica e jurídica;
 - ainda sobre o art. 42 da Lei nº 9.430/96, aduz que não houve comprovação de acréscimo patrimonial ou de sinais exteriores de riqueza, discorre ainda sobre a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 7.713/88, e sobre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, citando ainda a súmula nº 182/TFR;
 - questiona a possibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

2 RESUMO DA LIDE

Trata-se de lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos à omissão de receita apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96), bem como multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL. A exigência se deu com base no regime de apuração adotado pelo contribuinte (lucro real anual), e a impugnação apresentada foi julgada improcedente. Interposto recurso voluntário, a recorrente reafirmou seus argumentos da impugnação.

3 PRELIMINARES

3.1 CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Alega a recorrente o cerceamento do direito de defesa em razão da suposta ausência de individualização dos depósitos bancários no termo de intimação que requeria a comprovação de origem de tais ingressos em contas mantidas junto a instituições financeiras.

Não lhe assiste razão. Conforme se observa às fls. 1868-1870 (e anexos de fls. 1871-1989), foi lavrado o “Termo de Constatação e Intimação Fiscal Nº 001”, no qual discorre a Fiscalização:

3) O primeiro tipo de planilha intitulada "LANÇAMENTOS BANCÁRIOS A CRÉDITO SEM CONTABILIZAÇÃO POS VALORES" estão apresentados o montante total dos valores a crédito das contas correntes de cada banco que não foram escriturados na contabilidade. Esta planilha está sendo apresentada somente para que se tenha conhecimento de que esta fiscalização, a partir dos dados desta planilha, efetuou outro tipo de conciliação entre todas as agências e foram excluídos todos os valores nela constantes que foram decorrentes de meras transferências bancárias entre as contas correntes do próprio contribuinte.

4) O segundo tipo de planilha intitulada "LANÇAMENTOS COM DIVERGÊNCIA RELEVANTE NA CONCILIAÇÃO BANCÁRIA" apresenta já os valores de depósitos bancários cuja origem não é mera movimentação financeira entre as diversas contas

bancárias do contribuinte. São efetivamente créditos bancários que foram deixados à margem da contabilidade.

Em tais anexos encontram-se os depósitos de forma individualizada, em relação aos quais competia ao contribuinte o dever de comprovar sua origem, sob pena de serem considerados como receita omitida (art. 42 da Lei nº 9.430/96).

Portanto, rejeito tal preliminar de nulidade.

No que atine aos argumentos a respeito da pretensa inconstitucionalidade da quebra de seu sigilo bancário, entendo que a matéria não deva ser conhecida por este colegiado.

3.2 SIGILO BANCÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE. NULIDADE

Entre os direitos e garantias fundamentais, a Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, XII, assegura que “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.” Entre os dados cuja a inviolabilidade está assegurada, nos dizeres da Recorrente, encontra-se o sigilo bancário, somente sendo admitido seu acesso, com ordem judicial, para fins criminais.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições: a) para fins de investigação criminal; b) mediante ordem judicial.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições: a) para fins de investigação criminal; b) mediante ordem judicial.

O ponto principal do recurso em que se baseia o recurso é se o legislador ordinário poderia ter editado a Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.147, de 2001, outorgando poderes à Administração para requisitar a movimentação financeira dos contribuintes. Mais, além desta indagação há que se verificar se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração que é, tem competência para conhecer e julgar questões afetas à constitucionalidade das leis.

Inicialmente, observo que sancionada determinada lei ela entra no sistema jurídico e presume-se constitucional até que seja declarada sua inconstitucional, retirando-a do sistema ou impedindo sua aplicação em relação ao caso concreto, isto é “inter partes”. Por outro lado, o Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional, contudo, o mesmo não se aplica em relação à Administração. A razão desta lógica é que o Estado-Administração não pode avocar para si a prerrogativa de julgar a constitucionalidade ou não de lei. Tal prerrogativa, por força das previsões contidas nos artigos 97, 102, I, compete ao Poder Judiciário.

À luz do artigo 103, I, da Constituição Federal, o chefe do Poder Executivo, no caso o Presidente da República, tem legitimidade para propor ação direta de

inconstitucionalidade sustentando que determinada lei viola da Constituição. Contudo, nem o Presidência da República e tampouco os demais órgãos da Administração podem deixar de cumprir lei sob o pretexto de que esta viola norma Constitucional. Neste sentido, à luz do artigo 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a seguir transcrito, os Conselheiros do Carf somente podem deixar de aplicar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade após o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, em controle concentrado ou difuso, por decisão definitiva, ter reconhecido a inconstitucionalidade da norma.

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)

Sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não desconheço que em 15/12/2010, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, proferiu decisão que pode ser sintetizada na ementa abaixo transcrita, publicada no DJe-086 em 10-05-2011:

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.

Ocorre que o acórdão exarado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, com a ementa acima transcrita, foi desafiado por embargos de declaração, com pedido de modificação da decisão.

Pelo que apurei em pesquisa realizada, os citados embargos foram recebidos por despacho datado de 07/10/2011 e ainda encontram-se pendentes de julgamento.

Assim, por estarmos diante de acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Federal que não transitou em julgado, com base na decisão resultante do RE 389.808/PR, não é possível, nesta instância administrativa, deixar de aplicar as disposições constantes na Lei Complementar nº 105, de 2001 e na Lei nº 10.174, de 2001.

Ainda em relação ao tema, em 20/11/2009, ao examinar o Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, quanto à matéria, a existência de repercussão geral, nos termos do artigo 543-B, do Código de Processo Civil. Neste sentido, segue a ementa da decisão:

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.

Neste sentido, quer da análise do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, ou do Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, não se identifica decisão definitiva do STF reconhecendo a inconstitucionalidade das normas invocadas pela recorrente.

Quanto ao procedimento para acesso às informações bancárias diretamente pela Receita Federal, convém tecer alguns comentários adicionais.

A respeito da suposta quebra de sigilo bancário, convém reforçar que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, estabelece que as informações e documentos obtidos pela RFB junto às instituições financeiras serão conservados em sigilo.

No mesmo sentido, o mesmo diploma legal estabelece em seu art. 1º, § 3º, VI, que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos seus arts. 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 10.

Para preservar a inviolabilidade do direito constitucional que as pessoas têm à intimidade e à privacidade, preceitua o § 5º do art. 5º da precitada LC que: "As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor". Relativamente ao sigilo fiscal, vigora o art. 198 do Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar, que, no seu caput, de acordo com a nova redação atribuída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, assim dispõe: "Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades". Portanto, as informações bancárias sigilosas são transferidas à administração tributária da União sem perderem a proteção do sigilo.

Em resumo, no que tange às questões que envolvem os demais princípios constitucionais e inconstitucionalidade de leis apontadas pela Recorrente, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Desse modo, voto por não conhecer do recurso no que atine às arguições de inconstitucionalidade.

Não há qualquer acusação objetiva quanto a supostas violações às normas infraconstitucionais que regem à matéria, o que impede-se também de reconhecer qualquer ilegalidade no procedimento adotado pela autoridade fiscal.

4 PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA

O interessado requereu em sua impugnação, e também em sede de recurso voluntário, a realização de diligência a fim de demonstrar que grande parte dos recursos movimentados em suas contas correntes diz respeito a valores estranhos ao seu faturamento. O pedido foi indeferido pela decisão recorrida de forma fundamentada.

O recurso voluntário apresentado repete o pedido de diligência.

O inciso IV do art. 16 e o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 (com a redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993), assim dispõem:

Art. 16 – A impugnação mencionará:

[...]

IV – As diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/93).

§ 1º – Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (parágrafo introduzido pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/1993).

[...]

Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

Assim, tanto a perícia quanto a diligência objetivam a comprovação de elementos ou fatos que o contribuinte não pôde trazer aos autos.

No caso ora examinado trata-se da exigência de tributos sobre suposta omissão de receitas baseada em presunção legal insculpida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Para elidir a presunção de omissão de receitas baseadas em depósitos bancários bastaria ao recorrente demonstrar que determinados depósitos possuíam origem em operação que não denotava a auferição de renda. Tanto em sua impugnação, quanto em sede de recurso voluntário, o contribuinte limitou-se a argumentar de que muitos dos depósitos não se referiam à renda, sem trazer à baila elementos suficientes que pudessem comprovar suas alegações. Os créditos realizados em sua conta bancária que foram passíveis de identificação de origem, diversa de renda, foram excluídos da exação já no julgamento de primeira instância.

Dessa forma, resta demonstrada a desnecessidade de diligência, uma vez que, conforme dispõe o inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, compete à autoridade julgadora indeferir aquelas que julgar prescindíveis.

Diante do exposto, indefiro o pedido de diligência e perícia.

5 MÉRITO

5.1 OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS

A recorrente é acusada de omissão de receita, caracterizada pela falta de comprovação da origem dos depósitos/créditos efetuados em suas contas bancária, tendo por base legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

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.

Tal dispositivo legal estabeleceu uma presunção de omissão de receitas, autorizando a exigência de imposto de renda e de contribuições correspondentes, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

A inversão legal do ônus da prova é perfeitamente aceita por nosso ordenamento jurídico, estando regulada também no artigo 334, inciso IV, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), aplicado subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/1972 no Processo Administrativo Fiscal:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

A Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), recepcionada pela nova Constituição, consoante artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Transitórias, define, em seus artigos 43, 44 e 45, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De acordo com o artigo 44, a tributação do imposto de renda não se dá só sobre rendimentos reais, mas, também, sobre rendimentos arbitrados ou presumidos por sinais indicativos de sua existência e montantes. Esses artigos assim dispõem:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos utilizados para efetuar os depósitos bancários. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de receitas de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder e o dever de considerar os valores depositados em conta bancária como receita, efetuando o lançamento do imposto e contribuições correspondentes. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente seguir a legislação.

Dessa forma, detectadas irregularidades que conduzem à presunção de omissão de receita, por imposição legal e por ser a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, cabe à fiscalização efetuar o lançamento de acordo com a legislação aplicável ao caso.

A recorrente foi intimada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados/creditados nas suas contas corrente.

Para a turma julgadora de primeira instância, não houve comprovação da origem dos créditos em suas contas, uma vez que meras alegações não possuem o condão de comprovar a origem dos valores depositados ou creditados em suas contas bancárias. Em sede de recurso voluntário não foram apresentados quaisquer elementos adicionais.

Nesse contexto, impende concluir que competia ao contribuinte provar a veracidade do que afirmou, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido dispõe os art. 333 da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2004 - **Art. 333. O ônus da prova incumbe:**

Autenticado digitalmente em 10/02/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/02/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 11/02/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 16/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Corroborando tal tese, convém transcrever jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (Habeas Corpus nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (Intervenção Federal Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA – NEGATIVA DE REGISTRO – TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS – ART. 333, INCISO II, DO CPC – PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE – 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. (STJ – ROMS 9685 – RS – 6ª T. – Rel. Min. Fernando Gonçalves – DJU 20.08.2001 – p. 00538)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – COMPENSAÇÃO – AJUSTE ANUAL – ÔNUS DA PROVA – O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ – REsp 229118 – DF – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 07.02.2000 – p. 132)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – IMPRESCINDIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA – 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ – REsp 237.009 – (1999/0099660-7) – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 27.05.2002 – p. 147)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IRPF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – VERBAS INDENIZATÓRIAS – RETENÇÃO NA FONTE – ÔNUS DA PROVA – VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES – Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor – Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ – RESP 232729 – DF – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 18.02.2002 – p. 00294)

De acordo com o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade administrativa encontra-se submetida ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de examinar outras questões como as suscitadas pelo Contribuinte em seu recurso, uma vez que às autoridades tributárias cabe aplicar a lei e obrigar seu cumprimento.

O princípio da legalidade, assentado no art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988, e o previsto no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, vinculam a atividade do lançamento à lei, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso concreto, dado que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria.

Por fim, cabe ressaltar que o tema já foi pacificado no âmbito do processo administrativo fiscal com a edição da Súmula 26 do CARF, a seguir transcrita: “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.”

A respeito da Súmula 182 expedida pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, referia-se à legislação já revogada (art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90), portanto, não aplicável ao art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Ante o exposto, confirma-se a omissão de receita apontada pelo Fisco.

5.2 DA EXIGÊNCIA DE MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL

Em razão da omissão de receitas referente ao ano-calendário de 2008, a recorrente deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: "*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*"

Considerando-se que a Medida Provisória nº 351/2007 - que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da lei nº 9.430/1996 - foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), as multas isoladas cujos recolhimentos deveriam ter sido realizados antes de tal data devem ser exoneradas. Assim sendo, como o vencimento para pagamento da estimativa é o último dia útil do mês subsequente, deve-se exonerar as multas isoladas relativas às estimativas referentes ao período de janeiro a novembro de 2006, já que a estimativa referente ao mês de dezembro de 2007 deveria ter sido recolhida até o dia 31/01/2007, quando já vigia a nova redação do dispositivo legal em questão.

Contudo, no caso concreto, somente em relação ao ano-calendário de 2008 houve aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que no ano-calendário de 2007 o contribuinte foi tributado com base no lucro real trimestral.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

No caso concreto, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confirma-se a nova redação do dispositivo em questão:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: 24/08/2001

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

[....]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos: O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado

trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de

casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição..."), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas cominadas.

6 LANÇAMENTOS REFLEXOS

Os lançamentos do Programa de Integração Social - PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL foram lavrados em decorrência da omissão de receita apurada.

Assim, mantido o lançamento quanto ao IRPJ, e não tendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, é de se manter também essas exigências, ante a íntima relação e causa e efeito.

Há disposição legal expressa de que a receita omitida seja incluída na base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS, conforme dispõe o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249/1995, *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.

(...)

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Processo nº 10120.722876/2012-40
Acórdão n.º **1402-002.042**

S1-C4T2
Fl. 2.733

Diante do exposto, os lançamentos reflexos devem ser mantidos.

7 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por não conhecer do recurso quanto às alegações de inconstitucionalidade da norma, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e o pedido de diligência e de perícia, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar – Redator Designado

Conforme relatado, há concomitância das multas de ofício isoladas e proporcionais.

Quanto a essa matéria, este Colegiado possui entendimento sedimentado, no sentido de sua inaplicabilidade. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

“ (...) No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

.....
§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos

.....
*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento** do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, **na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo**, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;” (Grifei)*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

(...)”

Reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que a época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

“(...

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido**, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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**;

(...)” Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Portanto, as multas de ofício isoladas, concomitante às multas proporcionais, devem ser exoneradas.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar – Redator Designado