



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

Processo n° 10166.725489/2013-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.900 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2015
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente JM TERRAPLANAGEM E CONSTRUÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. SOLICITAÇÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS DIRETAMENTE PARA O CONTRIBUINTE. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ENTREGA ESPONTÂNEA DOS EXTRATOS BANCÁRIOS.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrante da estrutura administrativa da União, não é competente para enfrentar arguições acerca de inconstitucionalidade de lei tributária. Ademais, não há possibilidade de se cogitar violação de sigilo bancário quando o sujeito passivo, de forma espontânea, apresenta a auditoria fiscal cópias de seus extratos bancários.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL IMPRESTÁVEL. ALEGAÇÃO DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A busca pela verdade material, princípio inerente ao processo tributário, justifica que o lançamento seja formalizado com fundamento em escrituração contábil espontaneamente apresentada pelo interessado, ainda que após o início do procedimento fiscal, mormente quando o interessado não comprova a ocorrência de vícios e inconsistências que a tornariam imprestável, não havendo, neste sentido, que se falar em nulidade da autuação.

DOCUMENTAÇÃO PRODUZIDA PELO FISCO. COMPROVAÇÃO DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se verifica nulidade do procedimento fiscal, tampouco resta caracterizado o cerceamento do direito de defesa, quando se encontra acostada aos autos a documentação produzida pelo Fisco comprovando a prática da infração tributária, sobre a qual o sujeito passivo teve a oportunidade de se manifestar e apresentar suas contraprovas, durante o procedimento fiscal e após a instauração do contencioso administrativo.

RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS. LANÇAMENTO POR OMISSÃO DE RECEITAS. POSSIBILIDADE.

Deve-se manter a autuação quando comprovado que as receitas escrituradas não foram declaradas.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental, hábil e idônea, das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora.

DESPESAS CONTABILIZADAS EM DUPLICIDADE. COMPROVAÇÃO REALIZADA PELO FISCO. POSSIBILIDADE DE GLOSA.

Cabe manter a autuação, uma vez comprovada a existência de despesas contabilizadas em duplicidade.

COMPROVAÇÃO DE DESPESAS. CHEQUES AO PORTADOR. IMPOSSIBILIDADE.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. As cópias dos cheques ao portador apresentadas pelo interessado, além de não permitirem a identificação das despesas e nem dos beneficiários, não são hábeis a comprovar a efetiva ocorrência destas, já que, para tanto, deveriam ter sido apresentados contratos, notas fiscais ou relatórios, o que não ocorreu.

INCONSTITUCIONALIDADE. ÓRGÃO ADMINISTRATIVO. MANIFESTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSSL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Preliminares rejeitadas.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10166.725489/2013-10
Acórdão n.º **1402-001.900**

S1-C4T2
Fl. 3

ACORDAM os membros do Colegiado Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernanda Carvalho Álvares, Cristiane Silva Costa, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

JM TERRAPLANAGEM E CONSTRUÇÕES LTDA., contribuinte inscrito no CNPJ/MF sob nº 24.946.352/0001-00, com domicílio fiscal na cidade de Brasília, Distrito Federal, na Rua Q Sia Trecho 17 Via IA – 4 LO, Bairro Guará, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília - DF, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 2753/2770, prolatada pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro - RJ recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 2776/2790.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado, em 04/07/2013, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília – DF os Autos de Infrações de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 2640/2666), com ciência, em 16/07/2013 (fls. 2680/2682), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 19.497.302,76 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, acrescidos da multa de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do tributo e contribuição referente aos exercícios de 2009/2010, correspondente aos anos-calendário de 2008/2009.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO COMPROVADAS: Despesas não comprovadas apuradas conforme o Termo de Verificação Fiscal. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, art. 195, parágrafo único, do CTN (Lei 5.172/66) e arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 264, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99.

2 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS: Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, conforme Termo de Verificação Fiscal. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, art. 1º da Lei 8.846, de 1994; art. 61 da Lei 9.532, de 1997; e arts. 247, 248, 249, inciso I, 251 e 299 do RIR/99.

3 - RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS/CONFESSADOS: Valor correspondente à nova base de cálculo apurada para o tributo, após a reconstituição da escrita contábil da empresa, conforme Termo de Verificação Fiscal. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 219, caput e § único; 221; 247; 249; 840 e 841, inciso III, do RIR/99.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls.2667/2676), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a pessoa jurídica fiscalizada é uma sociedade empresarial limitada, que tem como objetivos sociais, conforme estabelecido em seus atos constitutivos a execução de

obras viárias, demolição de edifícios, terraplanagem, edificações, o de urbanização e paisagismo, dentre outras atividades do ramo da construção civil;

- que o interessado foi intimado por, meio do Termo de Início da Ação Fiscal, a apresentar a escrituração contábil e os documentos comprobatórios;

- que em 29/12/2012, o interessado comunicou à fiscalização, em resposta ao Termo de Início, que a sua escrituração estava *“eivada de vícios, com inúmeros erros grosseiros no tocante a lançamentos indevidos em várias contas”* e que *“os erros encontrados até o momento são de natureza contábil, e dessa forma, precisam ser corrigidos para que a contabilidade possa espelhar melhor a realidade da empresa”*, tendo solicitado o prazo de 60 dias para apresentar uma nova escrituração, o que foi acatado pela fiscalização;

- que em 20 de novembro de 2012, o interessado entregou a escrita contábil corrigida do ano-calendário de 2008, sendo que também foi colocada à disposição da fiscalização a documentação comprobatória de diversos lançamentos contábeis constantes da nova escrituração do ano-calendário de 2008;

- que, portanto, em 09 de dezembro de 2012, o interessado entregou a escrita contábil corrigida do ano-calendário de 2009, acompanhada de outros documentos (notas fiscais e extratos bancários);

- que em 16 de janeiro de 2013, o interessado entregou nova escrita contábil do ano-calendário de 2008, em substituição àquela apresentada em 20 de novembro de 2012;

- que a realização da fiscalização, foi concedido prazo (com diversas prorrogações) para que o interessado corrigisse os vícios de sua escrituração contábil dos anos de 2008 e 2009;

- que após análise de todos os elementos à disposição da fiscalização, esta não encontrou vícios que comprometessem a integridade da nova escrituração. Entretanto, foram identificados fatos que configuram infrações à legislação tributária do IRPJ e da CSLL;

- que em relação às despesas não comprovadas, ou seja, no Termo de Constatação de 22 de maio de 2013, a fiscalização informou a empresa sobre a identificação de registros contábeis de despesas (AC 2008 e 2009) para os quais, mesmo depois de intimada, não havia apresentado a respectiva documentação de suporte, nos termos do art. 195 do CTN e do art. 264 do RIR/1999;

- que, após análise das provas entregues pelo interessado em resposta aos citados questionamentos (fls. 142/180), a fiscalização verificou que alguns lançamentos, os quais estão relacionados na Tabela I em anexo, permaneceram sem a devida comprovação. Estão incluídos nesse rol os casos de duplicidade de registros contábeis admitidos pelo próprio interessado;

- que em virtude da ausência de documentação comprobatória e/ou da duplicidade de registros na escrituração a fiscalização efetuou a glosa das despesas;

- que a comprovação inidônea de despesas, conforme, o Termo de Constatação de 22 de maio de 2013, a fiscalização detectou na escrita contábil do ano de 2008 registros de despesas, para os quais a documentação suporte apresentada pelo interessado não

permite identificar claramente a natureza do dispêndio e nem a identidade do beneficiário do pagamento;

- que em todos os casos relacionados no Termo de Constatação (fl. 137) foram apresentados como comprovantes de despesas apenas cópias de cheques ao portador, sem qualquer anotação no verso ou anverso, que permitisse identificar a respectiva nota fiscal/fatura, cujo pagamento eles se destinavam a quitar, ou a causa de suas emissões;

- que, além do fato da argumentação da empresa não ser suficiente para refutar as ocorrências, pela falta de apresentação de documentos idôneos para respaldar os lançamentos de despesa questionados, consta, nos registros contábeis do interessado (fl. 2636), a informação de que as notas fiscais 0129 e 0137 (fls. 150 e 151), emitidas pela Brasil Part's, foram pagas com os cheques nº 6725, 6726, 6880 e 6881, o que contradiz a informação do interessado;

- que à despesa com material aplicado, no montante de R\$ 60.000,00, o interessado afirmou que *“trata-se de um equívoco de lançamento contábil, portanto assiste razão ao I. Auditor Fiscal; (todavia, devemos esclarecer tratar-se de um lançamento contábil, realizado a mais de cinco anos e meses)”*;

- que em virtude dos comprovantes apresentados pela empresa (cópias de cheques ao portador) não permitirem a identificação da natureza das despesas relacionadas na Tabela II em anexo e nem a identidade do(s) beneficiário(s) dos pagamentos, a fiscalização efetuou a glosa das despesas;

- que os resultados operacionais não declarados/confessados, neste sentido, em decorrência das retificações promovidas na escrituração contábil dos anos calendário de 2008 e 2009, a fiscalização constituiu os créditos tributários de IRPJ e de CSLL incidentes sobre as novas bases de cálculo apuradas, respeitando a opção da empresa quanto à forma de apuração desses tributos (lucro real anual);

- que não houve qualquer confissão de dívida por parte do interessado em relação a débitos de ajuste anual dos períodos fiscalizados;

- que, na determinação dos valores devidos, a fiscalização aproveitou os pagamentos de estimativas mensais efetuados pelo interessado e as retenções de IRPJ e da CSLL efetuadas por fontes pagadoras, relativos aos períodos autuados (fls. 138 a 141), constantes da base de dados da SRF;

- que, em virtude do disposto na Súmula nº 82 do CARF, não foram considerados na autuação os pagamentos alocados aos processos de parcelamento nº 10166.913144/200935 e 10166.913145/200980, já que a constituição dos créditos controlados nesses autos (estimativas mensais de IRPJ do AC de 2008) foi realizada pela interessada em 29/06/2009 (fl. 2637), após o encerramento do respectivo período de apuração. Nesse caso, no entendimento da fiscalização, caberia à interessada pleitear o cancelamento das cobranças e a restituição/compensação dos valores pagos;

- que sobre os valores de tributos apurados foi aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Em sua peça impugnatória de fls. 2695/2707, apresentada, tempestivamente, em 14/08/2013, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à

impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que houve quebra indevida do sigilo bancário por parte da autoridade fiscal, já que não houve autorização judicial;

- que os valores lançados de ofício, referentes aos anos calendário de 2008 e 2009, foram obtidos através dos extratos bancários fornecidos pela Impugnante, em atendimento à solicitação coercitiva da Receita Federal, sem que existisse ordem judicial a tal respeito. É inconstitucional a quebra do sigilo bancário por iniciativa direta da autoridade fazendária. A prova é ilícita quando não autorizada judicialmente;

- que, sendo excluídos os extratos bancários que serviram de lastro probatório para autuação lavrada, a autoridade fiscal carece de elementos para, nos termos do artigo 142 do CTN, verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e aplicar a penalidade. É nula a autuação;

- que a impugnante entregou, em 20/11/2012, nova escrituração referente ao ano de 2008 e em 9/1/2013 referente ao ano de 2009. Em 16/01/2013, a impugnante entregou outra escrituração ao ano de 2008. Com base nos novos dados fornecidos espontaneamente pela contribuinte foi retificada a base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela autoridade fiscal promovendo o lançamento de ofício, objeto desta impugnação;

- que as retificações praticadas pelo sujeito passivo, após o começo do procedimento fiscal, são inócuas ao processo de lançamento, nos termos do § 1º, do art. 7º, do Decreto nº. 70.235/72, independente de intimação;

- que o ilustre representante da Receita Federal deveria pautar a autuação com os dados primários apresentados, e não adotado de forma indistinta aqueles apresentados no curso da ação fiscal, simplesmente porque resultaram em base cálculo mais elevada;

- que foi realizada análise de toda documentação entregue pela Contribuinte por contador especializado neste tipo de auditoria, e em suas observações preliminares (doc. 2) são apontadas diversas incongruências que deveriam ser consideradas pela autoridade fiscal quando da investigação;

- que se a escrituração primitiva era falha, a posterior também e, talvez até com maiores incongruências, sendo que adotar os dados nela inseridos apresentam incerteza na delimitação da base imponible adotada pelo Fisco;

- que aceitar o lançamento de ofício com base nestas escriturações é concordar com todos os defeitos que não foram sanados pela Contribuinte e agravados com a nova entrega de documentos;

- que foi devidamente demonstrado que as escriturações posteriores caminharam no mesmo caminho impreciso e defeituoso da primeira, qual seja, a de perpetuar erros e não considerar dados relevantes para apuração da disponibilidade patrimonial e financeira ao fechamento dos anos de 2008 e 2009;

- que os valores adimplidos por ocasião dos parcelamentos efetuados nos PAFs n.ºs. 10166.913144/200935 e 10166.913145/200980 foram desconsiderados, por conta da interpretação errônea da fiscalização da Súmula n.º 82 do CARF;

- que a Súmula traduz que é vedado ao Fisco exigir estimativas não recolhidas ao fim do respectivo ano-calendário, porque tais quantias não pagas estarão contidas no saldo apurado no ajuste;

- que, no caso concreto, a Contribuinte reconheceu saldo apurado ao fim de 2008 e procurou instituir o parcelamento, conforme os extratos em anexo (doc. 3). Dessa forma, os valores adimplidos devem ser descontados do débito em aberto, lançados de ofício pela autoridade fiscal;

- que o entendimento do CARF é no sentido de que a diferença encontrada com base em estimativas só podem ser objeto de constituição de crédito tributário se confirmadas em face do ajuste anual. Logo, se a Contribuinte reconhece a veracidade do crédito e efetua o respectivo parcelamento, este não pode ser desconsiderado pela autoridade autuante;

- que as despesas com a aquisição de combustíveis e lubrificantes, locação de máquinas e de material aplicado à atividade desenvolvida pela Contribuinte foram glosadas pela autoridade autuante (Tabelas I e II — fls. 2.677 dos autos), por suposta ausência de documentação ou duplicidade de registro e por conta de apresentação de documentos inidôneos a comprová-las;

- que as notas fiscais referentes à Tabela I estão acostadas às fls. 71/134 dos autos, enquanto as despesas que tiveram a documentação entregue considerada inidônea (Tabela II) também estão devidamente comprovadas, pela entrega de cheques, comprovantes de transferência à Petrobrás e demais notas fiscais de fornecedores;

- que os valores dos cheques emitidos correspondem exatamente às notas emitidas, tendo uma pequena diferença de R\$ 1.988,28, que é justificada pela incidência de juros e multa em algumas parcelas que foram atrasadas, com esta diferença paga em espécie;

- que, portanto, outros documentos faltantes serão providenciados no curso da ação fiscal, complementando a comprovação das despesas que foram equivocadamente glosadas.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, em 21/11/2013, os membros da 8.º Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que alega o contribuinte que os outros documentos faltantes serão providenciados no curso da ação fiscal, complementando a comprovação das despesas. Com relação a essa alegação, deve-se esclarecer que o art. 15 c/c o art. 16, § 4.º, do Decreto n.º 70.235/1972 dispõe que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do § 4.º do art. 16 (alínea a: impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; alínea b: refira-se a fato ou direito superveniente; alínea c: destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos);

- que deve-se registrar que, no caso concreto, até o presente momento, não consta que o interessado tenha juntado qualquer documentação em momento posterior à apresentação da peça impugnatória. Se tivesse juntado, teria o ônus de comprovar a ocorrência de uma das condições referidas nas alíneas a, b e c do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, que poderiam justificar a apresentação de documentos *a posteriori*, conforme o disposto no art 16, § 5º do referido diploma legal;

- que o interessado alega que a autuação seria nula, pois teria havido quebra indevida do sigilo bancário por parte da autoridade fiscal, já que não teria havido autorização judicial. A argumenta que os valores lançados de ofício, referentes aos anos calendário de 2008 e 2009, teriam sido obtidos através dos extratos bancários fornecidos por ela mesma, em atendimento à solicitação coercitiva da Receita Federal, sem que existisse ordem judicial a tal respeito. Entende que seria inconstitucional a quebra do sigilo bancário por iniciativa direta da autoridade fazendária;

- que tais alegações não têm fundamento o interessado, após legalmente intimado, entregou seus extratos bancários voluntariamente, sem que tivesse havido necessidade de solicitação às instituições financeiras, via Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira — RMF, conforme artigo 3º do Decreto nº 3.724/01;

- que é lícito ao Fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. Portanto, não há necessidade de prévia autorização judicial como defende o interessado, tendo sido a prova obtida licitamente;

- que em relação à alegação de inconstitucionalidade de lei, cabe esclarecer que, publicada uma lei, pressupõe-se que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, que cuida do controle *a posteriori*, não pode deixar de ser aplicada estando em vigor;

- que o *ad argumentandum tantum*, ainda que assim não o fosse, as infrações imputadas na presente autuação não estão, como quer fazer crer o interessado, fundadas nos extratos bancários, já que não houve infração referente à falta de comprovação da origem dos depósitos bancários (art. 42 da Lei 9.430/1996);

- que, no que diz respeito ao mérito das receitas escrituradas e não declaradas, o interessado alega que as retificações praticadas, por ela própria, após o começo do procedimento fiscal, seriam inócuas ao processo de lançamento, nos termos do § 1º, do art. 7º, do Decreto nº. 70.235/72, independente de intimação. Alega, ainda, que o ilustre representante da Receita Federal deveria ter pautado a autuação com os dados primários apresentados, e não adotado de forma indistinta aqueles apresentados no curso da ação fiscal, simplesmente porque resultaram em base cálculo mais elevada;

- que o cerne da controvérsia gira em torno da seguinte questão: se a fiscalização deveria ou não ter se fundamentado, para apuração das infrações, na nova escrituração apresentada pelo interessado durante o procedimento fiscalizatório;

- que a primeira observação pertinente é que foi o próprio interessado quem pleiteou a apresentação de nova escrituração, conforme se nota pela resposta ao Termo de Início, onde afirma que a sua escrituração estava “*eivada de vícios, com inúmeros erros grosseiros no tocante a lançamentos indevidos em várias contas*” e que “*os erros encontrados até o momento são de natureza contábil, e dessa forma, precisam ser corrigidos para que a contabilidade possa espelhar melhor a realidade da empresa*”;

- que a fiscalização, tão somente, acatou o pleito do interessado. Portanto, a questão transcende ao fato de o procedimento fiscal já ter sido iniciado, pois se trata da busca pela verdade material, princípio inerente ao processo tributário;

- que é bom que se diga também que, se a fiscalização não aceitasse a nova escrituração contábil apresentada, o interessado provavelmente alegaria cerceamento de defesa; como a fiscalização aceitou, o interessado alega que não poderia, por já ter sido iniciado o procedimento fiscal. Ora, por uma razão ou por outra, o fato é que o procedimento da fiscalização teria sido questionado pelo interessado de qualquer maneira, mas, como visto, sem qualquer fundamento legal para tanto;

- que, portanto, a meu juízo, a fiscalização agiu bem ao fundamentar a autuação na nova escrituração contábil apresentada, respeitando a opção de tributação pelo lucro real anual efetuada pelo interessado, tendo em vista, mais uma vez, a observância ao princípio da verdade material;

- que foi realizada análise de toda documentação entregue por contador especializado neste tipo de auditoria, e em suas observações preliminares (doc. 2) são apontadas diversas incongruências que deveriam ser consideradas pela autoridade fiscal quando da investigação;

- que a fiscalização, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, diz não ter encontrado vícios que comprometessem a integridade da nova escrituração. O interessado, contudo, aponta diversos erros que teriam sido cometidos na sua elaboração, o que a tornaria imprestável;

- que, portanto, a questão é de natureza probatória. Como o interessado apresentou a sua nova escrituração contábil, tem o ônus de comprovar, como documentação hábil e idônea, os erros porventura nela cometidos, tendo em vista o disposto no art. 333, inciso I, e art. 378, ambos do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao direito tributário;

- que, no que diz respeito ao mérito das despesas não comprovadas, é de se dizer que a fiscalização glosou despesas, relacionadas na Tabela I do Termo de Verificação Fiscal, para as quais o interessado não apresentou documentação comprobatória e/ou efetuou registro em duplicidade das mesmas na escrituração contábil;

- que o interessado, por sua vez, alega que as notas fiscais acostadas às fls. 71/134 dos autos comprovariam as despesas elencadas na Tabela I;

- que não procede tal alegação. Isto porque, somente constam planilhas, extratos bancários, Livros Razão (deprovidos de documentação comprobatória que suporte os lançamentos contábeis, nos termos do art. 923 do RIR/1999), e algumas notas fiscais, não coincidentes em datas e valores com as despesas autuadas. Ou seja, o interessado, apesar de ser seu o ônus da prova, não juntou aos autos documentação hábil comprobatória da ocorrência das despesas glosadas pela fiscalização;

- que é importante reproduzir o teor de algumas respostas dadas pelo interessado, quando intimado a comprovar as despesas lançadas na contabilidade, e glosadas pela fiscalização, ainda durante o procedimento fiscal (fls. 142/144), respostas estas, diga-se, que não foram abordadas na impugnação.

- que a ausência de documentação comprobatória das despesas lançadas na escrituração contábil, autoriza a glosa, sendo, portanto, procedente a autuação;

- que a comprovação inidônea de despesas, portanto, a fiscalização glosou despesas, relacionadas na Tabela II do Termo de Verificação Fiscal, para as quais o interessado apresentou comprovantes (cópias de cheques ao portador) que não permitiam a identificação da natureza das despesas e nem a identidade do(s) beneficiário(s) dos pagamentos;

- que as despesas que tiveram a documentação entregue considerada inidônea (Tabela II) estariam devidamente comprovadas, pela entrega de cheques, comprovantes de transferência à Petrobrás e demais notas fiscais de fornecedores;

- que os valores dos cheques emitidos corresponderiam exatamente às notas emitidas, tendo uma pequena diferença de R\$ 1.988,28, que seria justificada pela incidência de juros e multa em algumas parcelas que foram atrasadas, tendo sido esta diferença paga em espécie;

- que, cabe esclarecer que as notas fiscais emitidas pela Petrobrás constantes dos autos não são coincidentes em datas e valores com as despesas glosadas;

- que, *in casu*, como não constam dos autos documentos hábeis que comprovem que as despesas teriam incorrido, frisando que nem mesmo os pagamentos foram comprovados, já que cheques ao portador não permitem a identificação da natureza das despesas e nem a identidade do(s) beneficiário(s) dos pagamentos, a autuação é procedente;

- que da apuração dos créditos tributários, a fiscalização, em virtude do disposto na Súmula nº 82 do CARF, não foram considerados na autuação os pagamentos alocados aos processos de parcelamento nº 10166.913144/200935 e 10166.913145/200980, já que a constituição dos créditos controlados nesses autos (estimativas mensais de IRPJ do AC de 2008) foi realizada pela interessada em 29/06/2009 (fl. 2637), após o encerramento do respectivo período de apuração. Nesse caso, no entendimento da fiscalização, caberia ao interessado pleitear o cancelamento das cobranças e a restituição/compensação dos valores pagos;

- que não há base legal para que os valores pagos de estimativas, após o encerramento do ano-calendário, sejam ser deduzidos na apuração dos créditos tributários em lançamento de ofício;

- que, a Contribuição Social Sobre o Lucros Líquidos (CSLL), ainda, que as exigências fiscais apuradas no IRPJ ocasionam insuficiência na determinação da base de cálculo de CSLL, o que ensejou a lavratura do respectivo auto de infração;

- que a exigência fiscal relativa a esta contribuição é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo o auto de infração matriz (IRPJ), igual sorte deve colher aquele auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles.

A decisão de Primeira Instância esta consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001. PREVISÃO LEGAL.

É lícito ao Fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

INCONSTITUCIONALIDADE. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. FALTA DE COMPETÊNCIA.

Publicada uma lei, pressupõe-se que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle a priori da constitucionalidade das leis. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, que cuida do controle a posteriori, não pode deixar de ser aplicada estando em vigor. Ademais, ressalta-se que as autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência, nos termos do disposto no art. 26 A do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, para decidir sobre argüição de inconstitucionalidade de lei, já que tal competência está adstrita à esfera judicial.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL IMPRESTÁVEL. NÃO COMPROVAÇÃO.

A busca pela verdade material, princípio inerente ao processo tributário, justifica que o lançamento seja formalizado com fundamento em escrituração contábil espontaneamente apresentada pelo interessado, ainda que após o início do procedimento fiscal, mormente quando o interessado não comprova a ocorrência de vícios e inconsistências que a tornariam imprestável, não havendo, neste sentido, que se falar em nulidade da autuação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS.

Deve-se manter a autuação quando comprovado que as receitas escrituradas não foram declaradas.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. A ausência de documentação comprobatória dos lançamentos contábeis de despesas autoriza a glosa.

DESPESAS CONTABILIZADAS EM DUPLICIDADE. Cabe manter a autuação, uma vez comprovada a existência de despesas contabilizadas em duplicidade.

COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS. CHEQUES AO PORTADOR.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. As cópias dos cheques ao portador apresentadas pelo interessado, além de não permitirem a identificação das despesas e nem dos beneficiários, não são hábeis a comprovar a efetiva ocorrência destas, já que, para tanto, deveriam ter sido apresentados contratos, notas fiscais ou relatórios, o que não ocorreu.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

CSLL. DECORRÊNCIA.

Subsistindo as matérias fáticas que ensejaram o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhem os autos de infração lavrados por mera decorrência, tendo em vista o nexos causal existente entre eles.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 24/12/2013, conforme Termo constante à fl. 2792, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (03/01/2014), o recurso voluntário de fls. 2276/2790, instruída pelo documento de fl. 2791, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que alegou a Turma Julgadora que o lançamento não possui tal ilegalidade, pois supostamente os extratos bancários referentes aos anos 2008 e 2009 foram entregues voluntariamente, além de que a Lei Complementar nº 105/2001, o acesso às informações de movimentação bancária dos contribuintes. Frisou ainda que o art. 26 A, do Decreto nº 70.235/72 c/c Lei nº 11.941/2009 decretam a incompetência de órgãos judicantes administrativos em analisarem a arguição de inconstitucionalidade;

- que nem se diga que os extratos que foram entregues ilegalmente, não serviram de base para autuação, pois não houve a imputação de infração omissão de receitas com base em depósitos bancários. Tal argumento revela-se frágil, haja vista que a movimentação bancária da contribuinte, serviu de apoio para a verificação das despesas que supostamente não foram comprovadas, por meio da entrada e saída de valores;

- que sendo excluído do PAF nº 10166.725486/2013-10 os extratos bancários que serviram de lastro probatório para autuação lavrada contra a Contribuinte, a autoridade fiscal carece de elementos para, nos termos do artigo 142 do CTN, verificar a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributaria, calcular o montante do tributo devido e aplicar a penalidade;

- que, no que diz respeito as receitas escrituradas e não declaradas, é de se dizer que a Turma Julgadora se limitou a repisar o auto de infração, ao consignar que a fiscalização constatou com base na escrituração disponibilizada, a infração elencada, e que a Contribuição não produziu prova em contrário para ilidir as razões da autoridade fiscalizadora;

- que as retificações praticadas pelo sujeito passivo após o começo do procedimento fiscal são inócuas ao processo de lançamento nos termos do § 1º, do art. 7º, do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que, portanto, espera a Contribuinte seja reconhecida a improcedência do auto de infração neste aspecto, para reconhecer os valores que já foram pagos referentes ao ano de 2008;

- que a súmula CARF 82 traduz que é vedado ao Fisco exigir estimativas não recolhidas ao fim do respectivo ano-calendário, porque tais quantias não pagas estarão contidas no saldo apurado no ajuste. Logo, não é cabível o lançamento de parcelas com base no lucro estimado, após o exercício fiscal;

- que, no caso concreto, a contribuinte reconheceu saldo apurado ao fim de 2008 e procurou instituir o parcelamento. Dessa forma, os valores adimplidos devem ser descontados do débito em aberto, lançados de ofício efetivado pela autoridade fiscal;

- que, no que diz respeito a comprovação e idoneidade das despesas glosadas, é de se dizer que da mesma forma que nos pontos anteriores, o lançamento manteve-se incólume ao fundamento de que não houve a comprovação das despesas glosadas pela fiscalização junto à escrituração contábil da Empresa;

- que as notas fiscais referentes à Tabela I estão acostadas às fls. 71/134 dos autos, enquanto as despesas que tiveram a documentação entregue considerada inidônea (Tabela II) também estão devidamente comprovadas, pela entrega de cheques, comprovantes de transferência à Petrobrás e demais notas fiscais de fornecedores. Cumpre frisar ainda, que os valores dos cheques emitidos correspondem exatamente às notas emitidas, tendo uma pequena diferença de R\$ 1.988,28, que é justificada pela incidência de juros e multa em algumas parcelas que foram atrasadas, com esta diferença paga em espécie;

Processo nº 10166.725489/2013-10
Acórdão n.º **1402-001.900**

S1-C4T2
Fl. 9

- que pretende provar o alegado por todos os meios de prova, em especial, a juntada de parecer técnico atestando que a nova escrituração contábil é tão falha quanto a primeira substituída voluntariamente pela contribuinte, e, a juntada de outros comprovantes de despesas que foram glosadas pela autoridade autuante.

Relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

O trabalho fiscal apurou a existência das seguintes infrações: (1) - Despesas não comprovadas apuradas conforme o Termo de Verificação Fiscal; (2) - Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, conforme Termo de Verificação Fiscal; e (3) - Valor correspondente à nova base de cálculo apurada para o tributo, após a reconstituição da escrita contábil da empresa, conforme Termo de Verificação Fiscal.

A decisão recorrida manteve o lançamento sob os argumentos básicos de que a busca pela verdade material, princípio inerente ao processo tributário, justifica que o lançamento seja formalizado com fundamento em escrituração contábil espontaneamente apresentada pelo interessado, ainda que após o início do procedimento fiscal, mormente quando o interessado não comprova a ocorrência de vícios e inconsistências que a tornariam imprestável, não havendo, neste sentido, que se falar em nulidade da autuação, bem como para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. As cópias dos cheques ao portador apresentadas pelo interessado, além de não permitirem a identificação das despesas e nem dos beneficiários, não são hábeis a comprovar a efetiva ocorrência destas, já que, para tanto, deveriam ter sido apresentados contratos, notas fiscais ou relatórios, o que não ocorreu.

Agora em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argüi uma série de preliminares de nulidade do lançamento, bem como contesta a matéria de mérito.

- que tais alegações não têm fundamento o interessado, após legalmente intimado, entregou seus extratos bancários voluntariamente, sem que tivesse havido necessidade de solicitação às instituições financeiras, via Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira — RMF, conforme artigo 3º do Decreto nº 3.724/01;

1 – PRELIMINARES DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

1.1 - Quebra do sigilo bancário.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais ao solicitar os extratos bancários diretamente para o contribuinte através de intimação fiscal, procedendo a uma quebra do sigilo bancário de forma indireta.

Não cabe razão ao suplicante pelos motivos que se seguem.

Como se vê o aspecto divergente estaria no entendimento que a suplicante tem de que o lançamento não pode prosperar em razão de que as provas fiscais teriam sido obtidas por autoridades fazendárias através de procedimentos inteiramente ilícitos, sob o entendimento de que o fato ocorrido foi uma solicitação indevida dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário de forma irregular e obtenção de provas por meios ilícitos.

O presente tema tem sido muito discutido após a Lei nº 10.174, de 2001 (que alterou a Lei nº 9.311, de 1996, e passou a admitir a utilização de dados da extinta CPMF para fins de apuração de outros tributos) e, sobretudo, a Lei Complementar nº 105, de 2001 (cujos arts. 5º e 6º admitem o acesso, pelas autoridades fiscais da União, Estados e municípios, das contas de depósito e aplicações financeiras em geral), tem reflexo direto em inúmeros lançamentos que são fundamentados na existência de movimentação bancária incompatível com os rendimentos e receitas declaradas pelos contribuintes.

É sabido, que o Supremo Tribunal Federal tem determinado o sobrestamento de processos onde a discussão abrange o fornecimento das informações sobre a movimentação bancária do contribuinte, pelas instituições financeiras, diretamente ao Fisco por meio de procedimento administrativo, sem prévia autorização judicial (art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001).

Assim, resta evidente que o assunto se encontra na esfera das matérias de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, conforme o Recurso Extraordinário 601314 e que os processos estão sobrestados.

Ora, as instâncias administrativas de julgamento estão impedidas de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade, a teor do disposto no artigo 62 da Portaria MF nº 256/2009, que aprova o Regimento Interno do CARF, conforme abaixo:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A aplicação de normas constitucionais somente é possível nos casos de decisões definitivas do STF e do STJ na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/73 (Código de Processo Civil), conforme art. 62-A do Regimento Interno do CARF, a saber:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil (g.n.), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.(Incluído pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010)

Nesse passo, como a matéria não foi definitivamente julgado pelo STF, considera-se legítima a requisição de dados e extratos bancários pela Receita Federal do Brasil diretamente às Instituições Financeiras.

Sobre o tema, aplica-se, ainda, o enunciado da Súmula nº. 2 deste Conselho:

Súmula CARF Nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, o contribuinte, após legalmente intimado, entregou seus extratos bancários voluntariamente, sem que tivesse havido necessidade de solicitação às instituições financeiras, via Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira — RMF, conforme artigo 3º do Decreto nº 3.724/01.

Por fim, ainda que assim não o fosse, as infrações imputadas na presente autuação não estão, como quer fazer crer a defesa, fundadas nos extratos bancários, já que não houve infração referente à falta de comprovação da origem dos depósitos bancários (art. 42 da Lei 9.430/1996).

Logo, é de se rejeitar a preliminar argüida pelo Recorrente.

1.2 - Nulidade do processo fiscal. Momento da instauração do litígio.

O procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna

inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pela recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para a contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vista ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que os Autos de Infrações às fls. 2640/2666, identifica por nome e CNPJ/MF o autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília - DF, cuja ciência foi através de AR e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação de irregularidades sem que o recorrente comprovasse a sua legalidade.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado; da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo o interessado o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

1.3 - Escrituração contábil imprestável. Alegação do próprio contribuinte.

O recorrente alega que as retificações praticadas, por ele próprio, após o começo do procedimento fiscal, seriam inócuas ao processo de lançamento, nos termos do § 1º, do art. 7º, do Decreto nº. 70.235/72, independente de intimação.

Observa-se que o cerne da controvérsia gira em torno da seguinte questão: se a fiscalização poderia ou não ter se baseado, para apuração das infrações, na nova escrituração apresentada pelo recorrente durante o procedimento de fiscalização.

Entendo que sim e explico.

O recorrente não tem razão nas suas argumentações já que foi ele mesmo quem pleiteou a apresentação de nova escrituração, conforme se nota pela resposta ao Termo de Início, onde afirma que a sua escrituração estava *“eivada de vícios, com inúmeros erros grosseiros no tocante a lançamentos indevidos em várias contas”* e que *“os erros encontrados até o momento são de natureza contábil, e dessa forma, precisam ser corrigidos para que a contabilidade possa espelhar melhor a realidade da empresa”*.

A autoridade fiscal, tão somente, acatou o pleito do recorrente. Portanto, a questão transcende ao fato de o procedimento fiscal já ter sido iniciado, pois se trata da busca pela verdade material, princípio inerente ao processo tributário.

É certo que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e este somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento, conforme o disposto no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal). Dispositivo legal que se aplica ao sujeito passivo e não à autoridade fiscal.

No sentido amplo, não há dúvidas que o início do procedimento fiscal se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Entretanto, se depois de iniciado o procedimento fiscal solicitando-se esclarecimentos, o sujeito passivo vem a prestá-los evidentemente que os dados serão chegados pela autoridade fiscal que poderá, se for o caso, utilizá-los para lastrear o lançamento.

Não há como se dar guarida ao pleito do recorrente, no sentido de acolher o seu recurso voluntário haja vista que no processo consta, de forma clara, que ele mesmo pleiteou a retificação dos dados, inexistindo qualquer fundamento fático ou legal que possa laborar em favor do recorrente. Acolher a pretensão do suplicante implicaria grave ofensa aos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal.

1.4 - Documentação produzida pelo fisco. Comprovação da infração tributária.

Conforme amplamente divulgado no item 1.2, não se verifica nulidade do procedimento fiscal, tampouco resta caracterizado cerceamento do direito de defesa, quando se encontra acostada aos autos farta documentação produzida pelo Fisco comprovando a prática da infração tributária, sobre a qual o sujeito passivo teve a oportunidade de se manifestar e apresentar suas contraprovas, durante o procedimento fiscal e após a instauração do contencioso administrativo.

2 – MATÉRIAS DE MÉRITO

2.1 – Receitas escrituradas e não declaradas.

Alega o recorrente que as retificações na contabilidade praticadas, por ele próprio, após o começo do procedimento fiscal, seriam inócuas ao processo de lançamento e que aceitar o lançamento de ofício com base nestas escriturações seria concordar com todos os defeitos que não foram sanados com a nova escrituração e teriam sido agravados com a nova entrega de documentos.

Ora, como já se disse foi o próprio interessado quem pleiteou a apresentação de nova escrituração, conforme se nota pela resposta ao Termo de Início, onde afirma que a sua escrituração estava *“eivada de vícios, com inúmeros erros grosseiros no tocante a lançamentos indevidos em várias contas”* e que *“os erros encontrados até o momento são de natureza contábil, e dessa forma, precisam ser corrigidos para que a contabilidade possa espelhar melhor a realidade da empresa”*.

A autoridade fiscal, tão somente, acatou o pleito do interessado. Portanto, a questão transcende ao fato de o procedimento fiscal já ter sido iniciado, pois se trata da busca pela verdade material, princípio inerente ao processo tributário.

Não tenho dúvidas de que a autoridade fiscal agiu bem ao fundamentar a autuação na nova escrituração contábil apresentada, respeitando a opção de tributação pelo lucro real anual efetuada pelo interessado, tendo em vista, mais uma vez, a observância ao princípio da verdade material, já que, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal alega não ter encontrado vícios que comprometessem a integridade da nova escrituração.

O recorrente aponta supostos erros que teriam sido cometidos na sua elaboração, o que a tornaria a escrituração imprestável.

Ora, como o recorrente apresentou a sua nova escrituração contábil, tem o ônus de comprovar, como documentação hábil e idônea, os erros porventura nela cometidos, tendo em vista o disposto no art. 333, inciso I, e art. 378, ambos do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao direito tributário.

Como já se manifestou a decisão recorrida, cujas razões adoto como forma de decidir, far-se-á uma análise das alegações do interessado, uma a uma, contidas no documento emitido pelo escritório de contabilidade (doc 2), para justificar a imprestabilidade da nova escrituração contábil apresentada, da qual transcrevo os seguintes excertos:

“(a) Para a nova contabilidade reprocessada, ausência de registro (escrituração) de custos operacionais, de forma relevante;”

Após análise da Demonstração do Resultado de 2008 (fl. 247) e de 2009 (fl. 1.207) constata-se que tal alegação não procede. Em 2008, os custos operacionais montavam R\$ 85.975.325,31, o que representava 72,42% da receita operacional bruta de R\$ 118.704.798,25, o que, a meu juízo, é bastante relevante. Em 2009, os custos operacionais montavam R\$ 102.172.748,89, o que representava 66,54% da receita operacional bruta de R\$ 153.548.495,96, o que também é bastante relevante.

b) Para a nova contabilidade reprocessada, ausência de registro (escrituração) de despesas operacionais (administrativas, pessoal, financeira e tributária), de forma relevante;”

Após análise da Demonstração do Resultado de 2008 (fl. 247) e de 2009 (fl. 1.207), constata-se que tal alegação não procede, pelas mesmas razões elencadas acima, quais sejam: os montantes informados são bastante representativos em relação à receita operacional bruta.

“c) Em decorrência destas ausências, o resultado contábil apurado (lucro/prejuízo) é extremamente divergente do apurado nos originais (livros anteriores), influenciando na situação patrimonial e de disponibilidade financeira.”

Em razão das alegações nos itens a) e b) não serem procedentes, por conseguinte, não resta comprovado que o resultado contábil da nova escrituração esteja equivocado.

“d) Para os anos reprocessados (livros nº 50 e 51), conflito na aplicação dos regimes de competência e caixa, ou seja, utilizado o regime misto, vedado ao Lucro Real;”

O interessado não demonstrou a ocorrência de conflito entre os regimes de caixa e de competência nas novas escriturações apresentadas, não tendo, portanto, fundamento tal alegação.

“e) Divergência na escrituração do livro LALUR para os anos de 2008 e 2009, a base de cálculo (lucro) e demais informações conflita com os resultados encontrados e demonstrados nos livros diários (quer via original e reprocessados).”

O interessado não aponta, especificamente, qual divergência haveria entre os documentos contábeis (Livro Diário) e fiscais (Lalur). Após análise do Lalur de 2008 (fl. 2634) e de 2009 (fl. 2635), comparativamente com os livros contábeis, não foi encontrada qualquer divergência.

“f) Escrituração inadequada para o regime de apuração do Lucro Real Estimativa com ajuste Anual, ausência de fechamentos (levantamento de balancetes de suspensão/redução) mensais;”

A alegação do interessado de que a escrituração seria inadequada para o regime de apuração do Lucro Real – apuração anual é genérica e carece de comprovação. Quanto à alegação da suposta ausência de balancetes de suspensão/redução, além de não estar comprovada, entendo que não tem qualquer influência na apuração das infrações constantes dos autos.

“g) Ausência de critério para apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social no regime de estima mensal;”

A alegação do interessado é genérica e carece de comprovação.

“h) Ausência de DCTF e DACON retificadoras;”

Entendo que tal ausência, se ocorrida, não tem o condão de tornar a escrituração contábil apresentada imprestável, já que DCTF e DACON são documentos fiscais, e não contábeis, que, obviamente, não interferem na elaboração dos documentos contábeis.

“i) Ausência de conciliação bancária para as contas do ativo e passivo;”

A alegação do interessado carece de comprovação. Mas, se ocorrida, não tem o condão de tornar a escrituração contábil apresentada imprestável.

“j) Ausência de composição do ativo imobilizado para fins de apuração da depreciação;”

A alegação do interessado carece de comprovação. Mas, se ocorrida, não tem o condão de tornar a escrituração contábil apresentada imprestável, já que seria uma falha pontual.

“k) Contabilização inadequada das despesas indedutíveis.”

A alegação do interessado carece de comprovação.

Enfim, como a autoridade fiscal constatou, com base na escrituração contábil apresentada, que receitas escrituradas não haviam sido declaradas, não tendo o recorrente produzido nenhuma prova em contrário, deve-se manter a autuação.

2.2 – Despesas não comprovadas.

Da análise dos autos observa-se que a autoridade fiscal autuante glosou despesas, relacionadas na Tabela I do Termo de Verificação Fiscal, para as quais o interessado não apresentou documentação comprobatória e/ou efetuou registro em duplicidade das mesmas na escrituração contábil.

O recorrente, por sua vez, alega que as notas fiscais acostadas às fls. 71/134 dos autos comprovariam as despesas elencadas na Tabela I.

É certo de que a lei, não podendo prever uma a uma as inumeráveis atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece as exceções para o cálculo do lucro tributável, que consistem: (1) na não dedutibilidade, ou (2) na limitação do valor dedutível, ou (3) na subordinação da dedutibilidade ao preenchimento de determinadas condições. Excepcionalmente, há dispositivos relativos (1) ao momento em que o custo ou despesa pode ser debitado a lucros e perdas, ou (2) à opção para levar custos à despesa, ou (3) à dedução a título de incentivo fiscal.

Em vista disso, não há na lei relação de custos e despesas dedutíveis. Ao contrário, há apenas as exceções. Assim, o procedimento para se saber se um custo ou despesa é dedutível, consiste no seguinte:

- verificar se existe dispositivo legal específico tratando da mesma;
- se existir, o tratamento fiscal seguirá o dispositivo específico;
- se não existir, os custos serão dedutíveis, observadas a sua distinção com o ativo permanente, circulante e realizável;

Se não existir, as despesas serão dedutíveis se observadas as quatro regras gerais básicas para dedutibilidade, que são:

- 1ª) Os valores não serem passíveis de apropriação direta em custos e não constituírem inversões de capital;
- 2ª) Serem despesas necessárias, entendidas assim as essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos;
- 3ª) Serem comprovadas e escrituradas;
- 4ª) Serem debitadas no período-base competente.

Indubitavelmente, as regras 2ª e 3ª oferecem as maiores dificuldades de análise. Deveras, à primeira vista, parece que o conceito de necessidade, por ser oposto ao de mera liberalidade, seria definido por critérios puramente subjetivos. Todavia, não é assim: ele deve ser corolário direto da relação havida entre os gastos (despesas) e a contribuição desses gastos para a geração da correspondente receita. Portanto, consequência direta do confronto entre duas situações de fato: gastos *versus* receitas. A comprovação, por seu turno, resulta de outros fatores: primeiro, a contabilização há que estar respaldada na plena identificação da despesa tanto no seu aspecto formal, mediante faturas, notas fiscais, recibos, etc, como no aspecto intrínseco, com a identificação da operação, quantidade, valor, partes envolvidas, etc; segundo, há de haver prova plena da efetividade da prestação do serviço ou da entrega do bem.

Assim, é de se observar de que as despesas escrituradas, para serem dedutíveis na apuração do lucro real, devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, cuja apresentação é obrigação da contribuinte, sendo que a sua inobservância sujeita a empresa à glosa dos valores não comprovados na determinação do lucro tributável.

É de se ressaltar, que todos os encargos necessários à atividade da empresa e à sua manutenção, que não fazem parte do custo, classificam-se como despesas operacionais. Para apuração do lucro operacional deduz-se das receitas, além dos custos, as despesas administrativas, despesas com vendas, despesas financeiras e demais despesas operacionais.

A dedutibilidade de despesa está condicionada que a mesma seja operacional, isto é, necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Não deve o Fisco, portanto, desconsiderar as despesas que atendam às condições de operacionalidade que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida pela recorrente.

De acordo o regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) são despesas operacionais e encargos:

Art. 299. São despesas operacionais as despesas não computas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Fica evidente da análise do dispositivo supra transcrito que para que uma despesa seja considerada dedutível, para fins de Imposto de Renda da pessoa Jurídica, que ela não pode ser custo e tem que ser necessária à atividade da empresa e usual ou normal do tipo de operação desempenhada.

Tais regramentos são claros e suficientes para que uma pessoa jurídica saiba exatamente que despesa pode deduzir. Afinal, cada empresa tem pleno domínio das despesas necessárias e usuais a sua atividade.

Por outro lado, observa-se que mesmo com todo esforço administrativo, doutrinário e jurisprudencial, os questionamentos e discussões sobre o assunto se mantêm até hoje. Ainda mais com a constante e intensa diversificação da atividade produtiva das empresas que cada vez incorrem nas diferentes despesas para dar conta do seu funcionamento. No entanto, independentemente das situações se faz necessário que a fiscalização leve em consideração a diretriz objetiva da legislação do IRPJ e o funcionamento de tal imposto com base nos parâmetros constitucionais, e não as possíveis acepções que o termo despesas necessárias e usuais possa vir a ter nos mais variados contextos.

É de se ressaltar, da mesma forma, que por período-base competente entende-se aquele em que a despesa ocorreu juridicamente, ou seja, ela passou a ser devida legal ou contratualmente. Este requisito determina, portanto, que a despesa seja reconhecida na contabilidade da empresa no momento em que ocorreu independentemente de já ter sido efetivamente paga ou não.

Não há dúvidas de que além da escrituração, é imprescindível, para fins de dedutibilidade, que a pessoa jurídica comprove que a despesa realmente ocorreu e que ela se refere a uma atividade necessária e usual da empresa.

A legislação que trata sobre o IRPJ, em especial a Lei nº 4.506, de 1964 – que serviu de base para o disposto no art. 299 do RIR/1999 em si, é clara e inequívoca ao determinar que as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa. Não existe nesses diplomas legais qualquer tipo de enumeração, listagem, exemplificação de quais despesas podem ser consideradas necessárias. Ou seja, em última análise, não há restrições pré-determinadas relacionadas às especificidades das despesas na qual cada pessoa jurídica possa vir a incorrer.

As despesas utilizadas na apuração do resultado devem ser comprovadas pela apresentação de documentos hábeis e idôneos que demonstrem sua efetividade.

O recorrente ainda aduz que para proceder à glosa a fiscalização deveria comprovar a efetiva dedução das despesas no resultado. Equivoca-se o recorrente. É o contribuinte que deve comprovar que os valores registrados na conta de despesas deixaram de ser computadas na apuração do resultado do período. No caso, as provas apresentadas no processo atestam justamente o contrário. Verifica-se pelo confronto das despesas escrituradas, que o sujeito passivo deduziu, na apuração do lucro líquido do período, a totalidade das despesas questionadas.

Enfim, da análise dos autos, constata-se que o próprio recorrente reconhece que as despesas glosadas, ou foram contabilizadas em duplicidade, ou os documentos que as comprovariam não foram localizados. A alegação de que já teriam ocorridos mais de cinco anos não tem fundamento, já que, como optou pelo lucro real anual, o fato gerador dos tributos ocorreu apenas em 31 de dezembro de 2008 e 2009, de acordo com o art. 221 do RIR/1999.

Assim sendo, o lançamento foi efetuado dentro do prazo legal e o recorrente deveria ter conservado a documentação contábil, nos termos do art. 264 do RIR/1999.

No que diz respeito a comprovação inidônea despesas observa-se que a autoridade fiscal glosou despesas, relacionadas na Tabela II do Termo de Verificação Fiscal, para as quais o recorrente apresentou comprovantes (cópias de cheques ao portador) que não permitiam a identificação da natureza das despesas e nem a identidade do(s) beneficiário(s) dos pagamentos.

O recorrente, por sua vez, alega que as despesas que tiveram a documentação entregue considerada inidônea (Tabela II) estariam devidamente comprovadas, pela entrega de cheques, comprovantes de transferência à Petrobrás e demais notas fiscais de fornecedores.

No presente caso, não há muito a ser discutido, já que os cheques ao portador, cujas cópias constam dos autos, além de ser prática vedada pela legislação, já que os cheques devem ser nominativos, também não permitem identificar a natureza das despesas que teriam sido pagas e nem quem foram os beneficiários. Portanto, não são documentos hábeis para comprovação.

Como já se disse, quem deve fazer a prova com documentação hábil coincidentes em data e valor é o contribuinte, ou seja, quem deve comprovar a necessidade da despesa e o pagamento é o contribuinte e não a autoridade fiscal lançadora.

2.3 – Apuração dos créditos tributários.

Segundo a fiscalização, em virtude do disposto na Súmula nº 82 do CARF, não foram considerados na autuação os pagamentos alocados aos processos de parcelamento nº 10166.913144/200935 e 10166.913145/200980, já que a constituição dos créditos controlados nesses autos (estimativas mensais de IRPJ do AC de 2008) foi realizada pela interessada em 29/06/2009 (fl. 2637), após o encerramento do respectivo período de apuração. Nesse caso, no entendimento da fiscalização, caberia ao interessado pleitear o cancelamento das cobranças e a restituição/compensação dos valores pagos.

O recorrente, por sua vez, alega que os valores adimplidos por ocasião dos parcelamentos efetuados nos PAFs n.ºs. 10166.913144/200935 e 10166.913145/200980 foram desconsiderados pela fiscalização, por conta da interpretação errônea da Súmula nº 82 do CARF.

É fato que é vedado, após o encerramento do ano-calendário, constituir crédito tributário para cobrar estimativas não recolhidas, como também é fato não ser cabível, após o encerramento do ano-calendário, deduzir da apuração efetuada de ofício estimativa eventualmente paga em períodos subseqüentes como pretende o recorrente, já que não há base legal para que os valores pagos de estimativas, após o encerramento do ano-calendário, sejam ser deduzidos na apuração dos créditos tributários em lançamento de ofício.

2.4 – Inconstitucionalidade.

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange às alegações de inconstitucionalidade, o exame da mesma escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência para poder promulgar a lei, não seria razoável subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerassem inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009).

A de inconstitucionalidade esta assim redigida: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” .

3 – TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DA CSSL

Como se infere do relato, a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora mantida de forma parcial.

Em observância ao princípio da decorrência, e sendo líquido e certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processo, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir a totalidade das irregularidades apuradas, deve-se manter, em parte, o exigido

no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez