



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10240.001714/2007-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.365 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de junho de 2020
Recorrente ELETROTEL ELETRICIDADES E TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

PRELIMINAR DE NULIDADE. ATOS FISCAIS. DESCRIÇÃO DOS FATOS. ENQUADRAMENTO LEGAL.

O cerceamento ao direito de defesa somente se caracteriza pela ação ou omissão por parte da autoridade lançadora que impeça o sujeito passivo de conhecer os dados ou fatos que, notoriamente, impossibilitem o exercício de sua defesa.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

MPF. PRORROGAÇÃO DE PRAZO. REGISTRO ELETRÔNICO EFETUADO PELA AUTORIDADE OUTORGANTE.

A emissão e as alterações no MPF, inclusive decorrentes de prorrogação de prazo, são procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante e podem ser confirmadas no *Site* da Receita Federal do Brasil; eventual falta de ciência da prorrogação do MPF não afastaria a vinculação da autoridade administrativa à Lei, sob pena de responsabilidade funcional, pois o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil detém a competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. LAVRATURA. LOCAL. SÚMULA CARF.

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (**Súmula CARF nº 6**, súmula vinculante para toda a administração tributária federal, em razão da ordem ministerial constante da Portaria MF nº 277/2018).

PROCEDIMENTO FISCAL. AUTORIDADE. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. (**Súmula CARF nº 8**, súmula vinculante para toda a

administração tributária federal, em razão da ordem ministerial constante da Portaria MF nº 277/2018).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

SIGILO BANCÁRIO. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. SOLICITAÇÃO REGULAR.

Havendo procedimento de ofício instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário, haja vista prestar-se apenas a possível constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal, havendo, na verdade, mera transferência da responsabilidade do sigilo, antes assegurado pela instituição financeira e agora mantido pelas autoridades administrativas.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui violação ao dever de sigilo a transferência de dados bancários das instituições financeiras para a administração tributária, conforme autorizado pela legislação e **referendado pela Suprema Corte Nacional**.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade dos lançamentos e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Nelso Kichel, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Início percorrendo as peças processuais dos autos, começando pelos Autos de Infração.

Por meio dos Autos de Infração às folhas 11 a 30 (Volume I), foram exigidas da contribuinte acima qualificada as importâncias de **R\$ 32.793,78, R\$ 20.705,80, R\$ 12.461,82 e de R\$ 57.516,17**, a título, respectivamente, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, acrescidas de **multa de ofício de 75% e encargos legais** devidos à época do pagamento, apuradas sob as regras do **Lucro Presumido**, referentes aos fatos geradores ocorridos no 3º e 4º trimestre de 2002.

Em consulta à “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)”, às folhas 12, e ao “**Relatório Fiscal**” às folhas 24 a 43, verifica-se que a autuação se deu em razão de omissão de receitas por conta de **depósitos bancários de origem não identificada**, nos termos do **art.42 da Lei nº 9.430/96**.

Conforme consta no **RELATÓRIO FISCAL – Anexo ao Auto de Infração**:

0 contribuinte foi cientificado do Termo de Início de Fiscalização em 16/03/2006 através do qual lhe foi solicitado a apresentação, entre outros documentos, dos extratos bancários das contas correntes por ele mantidas nos seguintes bancos: Banco do Brasil S/A, Caixa Econômica Federal, Cooperativa de Crédito Rural de Porto Velho Ltda, Banco Rural S/A, Unibanco - União de Bancos Brasileiros S/A, Banco Itaú S/A, Banco Bradesco S/A, Banco Sudameris Brasil S/A, Banco Mercantil de São Paulo S/A, Banco ABN AMRO Real S/A, Banco do Estado de São Paulo - Banespa S/A e Banco da Amazônia S/A.

Após diversos pedidos de prorrogação, sem a apresentação dos extratos solicitados, foram expedidas aos bancos as respectivas Requisições de Informações Sobre Movimentação da Financeira.

Ao analisar os extratos entregues pelos bancos, em atendimento às citadas requisições, os lançamentos deles constantes foram cotejados com aqueles constantes dos Livros Diário e Razão. Constatou-se, então, que o contribuinte teve, no período de 01/07/2002 a 31/12/2002, movimentação financeira nas

seguintes instituições, não contabilizadas: Banco Bradesco S/A, Unibanco - União de Bancos Brasileiros S/A, Cooperativa de Crédito Rural de Porto Velho Ltda e Banco Mercantil de São Paulo S/A, sendo que desta última instituição somente uma de suas três contas bancárias estava contabilizada.

O contribuinte foi intimado, em 31/08/2007, a informar, no prazo de vinte dias, a quais operações se referiram os lançamentos a crédito verificados nos extratos dos citados bancos, no período de 01/07/2002 a 31/12/2002 e demais períodos que serão objeto de lançamento posterior, de acordo com as respectivas planilhas que lhe foram entregues anexas ao Termo de Intimação Fiscal. Referente a estas planilhas anexas ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 24/08/2007, e cientificado ao contribuinte em 31/08/2007, por via postal com aviso de recebimento, cabe ressaltar que constam alguns depósitos relacionados de períodos anteriores à julho de 2002, equivocadamente, o que foi desconsiderado para efeito do presente lançamento.

Findo o prazo, o contribuinte informou que não localizou em seus lançamentos contábeis do ano de 2002, os valores constantes nos relatórios, correspondentes as informações bancárias, ficando impossibilitado de esclarecer a solicitação da Secretaria da Receita Federal.

Dessa forma, o contribuinte não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, que os créditos em suas contas correntes tiveram origem outra que não a de receitas de sua atividade mercantil, nos valores abaixo relacionados, totalizando R\$ 1.917.206,57.

Valores por instituição financeira

Banco Bradesco S/AR\$ 71.063,07

Cooperativa de Crédito Rural de Porto Velho Ltda ..R\$ 1.175.383,49

Unibanco - União de Bancos Brasileiros S/A R\$ 49.502,00

Banco Mercantil de São Paulo S/A R\$ 121.258,01

Valores totais mensais

Julho-de 2002 R\$ 316.491, 91

Agosto de 2002R\$ 217.793,37

Setembro de 2002R\$ 312.229,99

Outubro de 2002R\$ 366.677, 21

Novembro de 2002R\$ 311.095,42

Dezembro de 2002R\$ 392.918,67

Em consequência, foi lavrado o presente Auto de Infração para lançamento do crédito tributário resultante da referida omissão de receitas.

Cumprir informar que o presente lançamento refere-se, exclusivamente, ao período de 01/07/2002 a 31/12/2002, ficando os demais períodos de apuração constantes do MPF nº 02.5.01.00-2006-00073-1 para lançamento posterior.

DA IMPUGNAÇÃO

Por bem sintetizar os argumentos trazidos na Impugnação, reproduzo o resumo que consta em relatório da decisão de primeira instância, por meio do Acórdão de nº 01-18.423 proferido pela 4ª Turma da DRJ/BEL, em sessão de 08 de julho de 2010.

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 27/09/2007 (fls. 11, 16, 21 e 26) e apresentou sua impugnação em 29/10/2007 (fls. 201-210), na qual alegou em síntese que:

Do cerceamento da defesa

- 1. A fiscalização se iniciou por meio do Termo de Início de Fiscalização, que, por sua vez, não menciona o objeto, a abrangência, nem as espécies tributárias envolvidas na ação fiscal;*
- 2. A auditoria foi realizada fora das dependências da empresa, não sendo possível a recorrente acompanhar as etapas da auditoria, que sequer chegaram a ser realizadas em suas contas;*
- 3. Os fatos narrados nos Autos de Infração não demonstram o histórico do procedimento fiscal, as provas utilizadas, nem a origem dos valores que compõem a base de cálculo do lançamento;*
- 4. Tais fatos demonstram um flagrante desrespeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;*

Do vício na lavratura do Auto de Infração

- 5. Os Autos de Infração também foram lavrados fora de seu estabelecimento, em desacordo com o art. 10 do Decreto no 70.23 5/72;*

Da improcedência do lançamento

- 6. Os auditores lavraram autos de infração de CSLL, PIS e COFINS sem sequer solicitar da impugnante um único documento relativo a esses tributos;*
- 7. O lançamento valeu-se do Livro de Apuração do ICMS que, no entanto, não pode ser utilizado para embasar lançamento de competência da RFB;*
- 8. Esses equívocos provocaram um lançamento tributário indevido, pela inexistência de embasamento técnico contábil, bem como pela falta de amparo jurídico na legislação que regulamenta a matéria;*

Dos vícios na conduta do MPF

- 9. Não tomou conhecimento de todas as prorrogações do MPF;*
- 10. Recebeu autuações de CSLL, PIS e COFINS, quando o MPF determinava somente a fiscalização do IRPJ;*
- 11. Tais vícios representam falta de clareza e transparência da RFB;*

Dos depósitos bancários

12. Os créditos bancários não são provas da ocorrência do fato gerador o do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

13. Os extratos bancários foram obtidos sem autorização judicial;

14. Não há nos autos provas da ocorrência das operações mercantis que evidenciem a receita omitida;

Da ausência de fraude ou sonegação

15. Não há na contabilidade da impugnante nenhum registro que consista num indício de fraude ou sonegação.

É o relatório.

DO VOTO DA DECISÃO DA DRJ

Voto

1 DAS PRELIMINARES

1.1 DA TEMPESTIVIDADE E DA ADMISSIBILIDADE

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regulamentou o Processo Administrativo Fiscal, em seu artigo 15, limitou o prazo para apresentação da

impugnação em 30 (trinta) dias contados da data de intimação da exigência fiscal. Como a impugnação foi apresentada no prazo tempestivo, e preencheu os requisitos de admissibilidade do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/1972, dela tomo conhecimento.

1.2 DO DIREITO DE DEFESA

A recorrente alega cerceamento do direito de defesa com base nos seguintes argumentos.

- A fiscalização se iniciou por meio do Termo de Início de Fiscalização, que, por sua vez, não menciona o objeto, a abrangência nem as espécies tributárias envolvidas na ação fiscal;
- A auditoria foi realizada fora das dependências da empresa, não sendo possível a recorrente acompanhar as etapas da auditoria, que sequer chegaram a ser realizadas em suas contas;
- Os fatos narrados nos Autos de Infração não demonstram o histórico do procedimento fiscal, as provas utilizadas, nem a origem dos valores que compõem a base de cálculo do lançamento.

Preliminarmente há de se considerar que a ação fiscal, tendente a apurar e constituir o crédito tributário, é um procedimento administrativo que pode ter caráter inquisitório. Todavia, o crédito constituído no curso do procedimento fiscal não é definitivo, nem mesmo na esfera administrativa, pois o sujeito passivo tem o arbítrio de apresentar sua impugnação ao lançamento no prazo de trinta dias a contar da ciência (arts. 10, V, e 15, Decreto 70.235/72), quando exercita o contraditório e a ampla defesa, instaurando a fase contenciosa do lançamento. Para tanto, é imprescindível que o sujeito passivo tenha a exata

compreensão de todos elementos que constituem o ilícito tributário aventado pelo Auto de Infração.

No caso concreto, a descrição dos fatos e o enquadramento legal dos Autos de Infração, juntamente com os fatos narrados no Relatório Fiscal (fls. 33-34), que integra aqueles, descrevem de maneira pormenorizada a infração cometida pelo sujeito passivo e os fatos conexos que antecederam o lançamento (fls. 33-34). Com também fazem referência às provas do lançamento, quais sejam, os extratos bancários (anexos I e II), a intimação ao sujeito passivo para comprovar a origem dos créditos bancários (fls. 108-191) e a planilha dos créditos bancários sem origem comprovada (fls. 35-52), que, por sua vez, constitui-se a origem da base de cálculo do lançamento.

A intimação do Auto de Infração, por sua vez, convoca o sujeito passivo pagar ou impugnar o débito constituído para com a Fazenda Nacional, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do lançamento.

No mais, as argumentações da recorrente são ainda improcedentes pelos motivos citados abaixo.

A uma, a recorrente tomou conhecimento do objeto da ação fiscal (tributo e período) através do Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização nº 0250100.2006.00073-1 (fl. 01).

A duas, não há qualquer norma que obrigue que a auditoria seja realizada nas dependências da empresa. Ao contrário, o procedimento adotado pela fiscalização está de mãos dadas com a eficiência administrativa, na medida que permite a autoridade fiscalizadora efetuar várias ações fiscais a um só tempo.

A três, a recorrente interpreta equivocadamente o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, no que diz respeito ao local de lavratura do Auto de Infração. Dispõe o artigo:

“Art. 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta e conterà obrigatoriamente:

.....

II - o local, a data e a hora da lavratura;”

[grifei]

Como se verifica no caput do art. 10 acima, o auto de infração deve ser lavrado no local da verificação da falta, o que não significa o estabelecimento do contribuinte ou outro local onde a falta foi praticada, mas sim onde foi constatada.

Dispondo-se dos elementos suficientes para caracterizar a infração e formalizar o lançamento, o auto de infração pode ser lavrado dentro da própria repartição fiscal, o que não constitui irregularidade e não é motivo para nulidade do lançamento.

Não há que se confundir a confecção do auto de infração (processamento de informações), que é um procedimento material, desprovido de qualquer efeito jurídico apriorístico, com lavratura de auto de infração, procedimento formal e

produtor de efeitos jurídicos previstos em lei. Caso contrário, o agente seria obrigado a levar seu computador e sua impressora até a sede da empresa ou na residência do contribuinte e lá processar as informações e imprimir o auto de infração. Não há efeito jurídico que se possa extrair de tal raciocínio.

Assim, local da verificação da falta não significa local onde a falta foi praticada, mas sim onde foi constatada. O local de verificação da falta está vinculado ao conceito de circunscrição, para prevenir a jurisdição ou prorrogar a competência.

Esse é o entendimento manifestado pelas instâncias superiores, tendo sido inclusive matéria de Súmula no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

“SÚMULA Nº 6 do CARF: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.”

1.3. Do MPF

A recorrente ainda suscita a nulidade do procedimento fiscal e, conseqüentemente, do lançamento, com base num suposto vício na conduta do MPF. Para tanto, aduz que não tomou conhecimento de todas as prorrogações do MPF e que recebeu autuações de CSLL, PIS e COFINS, quando o MPF determinava somente a fiscalização do IRPJ.

Quanto à ausência de informações acerca das contribuições sociais (PIS, COFINS e CSLL) no MPF de fiscalização, há de se considerar que, nos termos do art. 8º da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, esta referência é dispensável quando os elementos de prova do lançamento principal (IRPJ) também servem de prova para o lançamento reflexo (PIS, CSLL e COFINS). O que é o caso presente.

“Art. 8º - Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.”

Outrossim, eventual vício na conduta do MPF — como é o caso da falta de ciência das prorrogações quando do primeiro ato de ofício praticado junto a sujeito passivo - não é capaz de macular de nulidade o lançamento. Primeiro porque não há previsão legal neste sentido. Segundo porque as Portarias da RFB, que dispõem sobre o MPF, são normas infra legais que apenas regulam, internamente, os procedimentos de planejamento e controle das atividades de fiscalização da Receita Federal do Brasil, não tendo o poder de anular a exigência fiscal albergada pelas normas condutoras do lançamento, mormente o Código Tributário Nacional e o Processo Administrativo Fiscal. De efeito, não sendo verificada qualquer ofensa a estes últimos diplomas legais, não há como prosperar a tese de nulidade suscitada. E é nesse sentido que vem se posicionando os Conselhos de Contribuintes:

“PRELIMINAR DE NULIDADE — NORMAS PARA EXECUÇÃO DE PROCEDIMENTOS FISCAIS - MPF. Não se tratando de auto de infração lavrado por pessoa incompetente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto nº

70.235172, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade. [Acórdão nº: 107-08.824, de 01/11/2006]

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - AUSÊNCIA DE NULIDADE - O MPF-Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. [Acórdão nº 105-16209, de 07/12/2006]

NORMAS PROCESSUAIS.NULIDADE. MPF. O MPF é mero instrumento de controle gerencial interno da SRF, não influenciando na legitimidade do lançamento, ainda mais quando, não há qualquer irregularidade no referido Mandado de Procedimento Fiscal. Preliminar rejeitada. [Acórdão nº 204-01417, de 28/06/2006]”

Lembro que a constituição do crédito tributário é um ato administrativo vinculado. Assim, não pode o agente fiscal, em meio ao procedimento, deixar de efetuar o lançamento do crédito devido quando fique patente a insatisfação da obrigação tributária, mesmo que os atos que antecederam ao lançamento estejam em desacordo com os procedimentos de planejamento e controle da atividade fiscal, como é o caso das Portarias supra citadas.

De efeito, vez que a irregularidade encontrada diz respeito apenas a normas de planejamento e controle da atividade fiscal, qualquer tese de ofensa aos princípios da legalidade, moralidade, devido processo legal, publicidade, contraditório e ampla defesa não pode ser oponível ao crédito tributário constituído sob o albruge das normas materiais e processuais que norteiam o lançamento.

2 DO MÉRITO

2.1 DO SIGILO BANCÁRIO

A recorrente suscita quebra do sigilo bancário, pela utilização das informações bancárias sem a devida autorização judicial.

A obtenção de informações junto às instituições financeiras, por parte da administração tributária, a par de amparada legalmente, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais por dever de ofício. Explica-se.

Inicialmente, no que concerne à obtenção dos dados relativos à movimentação bancária, cabe esclarecer que o art. 38 da Lei nº 4.595, de 1964, já autorizava a ação fiscal, conforme se depreende de sua leitura:

“Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exame de documentos, livros e registros de contas

de depósitos quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados se não reservadamente.

§ 7º A quebra do sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.”

[Grifei]

Constata-se que o texto legal enumerava apenas dois requisitos para permitir ao Fisco o exame de documentação bancária: a existência de um processo instaurado e a manifestação da autoridade competente, considerando-os indispensáveis. **Não há a exigência de autorização judicial.**

Ocorre que, a autoridade administrativa, ao solicitar às instituições financeiras os extratos bancários do contribuinte, estava se valendo de meios e instrumentos de fiscalização criteriosamente dados pelo ordenamento jurídico para que a ação fiscal possa ter o mínimo de eficácia e dar, não só aos órgãos de fiscalização tributária, mas à toda sociedade um resultado que demonstre, de maneira inequívoca, haver indícios de omissão de rendimentos em certas condutas.

Vedar ao Fisco o acesso a este tipo de informação seria amordçar o próprio Estado que, diante de evidências trazidas pela arrecadação da CPMF, deveria se manter calado sem a capacidade de efetivar uma ação de fiscalização que produzisse resultados à altura da verdade dos fatos cristalinamente evidenciados pela movimentação bancária dos contribuintes.

Ademais, todos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, estão obrigados a prestar informações ao fisco sobre seus rendimentos e operações financeiras, tanto que apresentam regularmente declarações de rendimentos, ficando sujeitos à auditoria das informações prestadas, momento em que pode ser-lhes exigida a documentação comprobatória (artigo 927 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000 de 1999). Pode ocorrer, no entanto, de o contribuinte negar-se a apresentar tais comprovantes, ou até mesmo nem os possuir, restando ao fisco buscá-los nas instituições onde se deram as transações, como em bancos. Assim, o fornecimento de informações por instituições bancárias vem apenas substituir o dever ao qual estão sujeitos os contribuintes por lei.

É o próprio Código Tributário Nacional em seu artigo 197, inciso II, que impõe a obrigação de os bancos e outras instituições financeiras prestarem informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

“Art.197 - Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

[...]

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

[...]”

Observe-se ainda que, assim como os funcionários dos estabelecimentos bancários, os agentes fazendários estão sujeitos ao dever de resguardar as informações apuradas, não só em virtude do sigilo bancário, mas em função de um manto maior, que é o sigilo fiscal. O mero repasse dos dados à Receita Federal pelo banco não infringe este dever. A transferência destas informações a terceiros é que significaria a quebra do sigilo. Em um procedimento administrativo-fiscal somente têm acesso às informações auditadas os agentes do Fisco e o próprio contribuinte. O segredo, portanto, permanece intocado.

De qualquer maneira, cumpre notar que o art. 38 da Lei nº 4.595, de 1964, foi, posteriormente, substituído, no que se refere às investigações fiscais, pelo art. 8º da Lei nº 8.021, de 14 de abril de 1990, in verbis:

“Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de 10 (dez) dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento deste prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.”

Ressalte-se que a utilização do dispositivo legal supra pelas autoridades administrativas, além de correta, era obrigatória, em razão do caráter vinculado de sua função, sendo improficuas as arguições sobre a sua inaplicabilidade em função de não ser lei complementar.

No entanto, a matéria em foco foi tratada pela Lei Complementar 105 de 10 de janeiro de 2001, que teve seu artigo 6º regulamentado pelo Decreto 3.724, da mesma data. Seu artigo 1º, § 3º, inc. VI, artigo 5º e artigo 6º preceituam:

“Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados

[...]

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

VI — a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

[...]

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras

informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

[...]

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

[...]

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.”

*Vê-se que a autoridade fiscal obedeceu aos estritos ditames desta Lei Complementar, ao fazer o requerimento às instituições envolvidas após o início do procedimento fiscal. **Desta forma, a teor das normas citadas, não houve nenhuma violação à legislação vigente quanto ao sigilo bancário do contribuinte.***

Por outro lado, ao mesmo tempo que a Legislação dá ao Fisco esta prerrogativa, ela impõe aos servidores públicos - aos quais vierem a ter conhecimento, por dever de ofício, das informações bancárias e mesmo àquelas protegidas pelo manto do sigilo fiscal — sérias restrições, inclusive com a tipificação penal do ato de revelar fato de que tenha ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo. Para melhor compreensão, seguem abaixo os citados dispositivos:

Decreto 3.724/2001

“Art. 8º O servidor que utilizar ou viabilizar a utilização de qualquer informação obtida nos termos deste Decreto, em finalidade ou hipótese diversa da prevista em lei, regulamento ou ato administrativo, será responsabilizado administrativamente por descumprimento do dever funcional de observar normas legais ou regulamentares, de que trata o art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, se o fato não configurar infração mais grave, sem prejuízo de sua responsabilização em ação regressiva própria e da responsabilidade penal cabível.

Art. 9º O servidor que divulgar, revelar ou facilitar a divulgação ou revelação de qualquer informação de que trata este Decreto, constante de sistemas informatizados, arquivos de documentos ou autos de processos protegidos por sigilo fiscal, com infração ao disposto no art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), ou no art. 116, inciso VIII, da Lei nº 8.112, de 1990, ficará sujeito à penalidade de demissão, prevista no art.

132, inciso IX, da citada Lei nº 8.112, sem prejuízo das sanções civis e penais cabíveis.

Art. 10. O servidor que permitir ou facilitar, mediante atribuição, fornecimento ou empréstimo de senha ou qualquer outra forma, o acesso de pessoas não autorizadas a sistemas de informações, banco de dados, arquivos ou a autos de processos que contenham informações mencionadas neste Decreto, será responsabilizado administrativamente, nos termos da legislação específica, sem prejuízo das sanções civis e penais cabíveis.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica no caso de o servidor utilizar-se, indevidamente, do acesso restrito.”

Código Penal

“Art. 325. Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação:

Pena - detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.”

A matéria em foco é regulada, também, nos arts. 918, 998 e 999 do vigente Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3. 000, de 26/03/1999.

Decreto 3.000/1999

“Art. 918. Iniciado o procedimento fiscal, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional poderão solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 1964 (Lei nº 4.595, de 1964, art. 38, §§5º e 6º, Lei nº 8.021, de 1990, art. 8º).

Art. 998. Nenhuma informação poderá ser dada sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 198 e 199).

[...]

§ 2º A obrigação de guardar reserva sobre a situação de riqueza dos contribuintes se estende a todos os funcionários públicos que, por dever de ofício, vierem a ter conhecimento dessa situação (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art.201, § 1º.)

§ 3º É expressamente proibido revelar ou utilizar, para qualquer fim, o conhecimento que os servidores adquirirem quanto aos segredos dos negócios ou da profissão dos contribuintes (Decreto-lei nº5.844, de 1943, art. 201, § 2º).

Art. 999. Aquele que, em serviço da Secretaria da Receita Federal, revelar informações que tiver obtido no cumprimento do dever profissional ou no exercício de ofício ou emprego, será responsabilizado como violador de segredo, de acordo com a lei penal (Decreto-lei nº5.844, de 1943, art. 202).”

Portanto, a legislação tributária, ao conceder a possibilidade de obtenção de informações junto às instituições financeiras, está dando instrumentos para o Fisco poder levar a contento aquilo que a sociedade clama que ele o faça, qual

seja, dar eficácia às normas tributárias. Pois de nada valeria a obrigação de entrega da declaração, se à Administração fosse vedado verificar a veracidade das informações prestadas. No entanto, por outro lado, obedecendo ao mandamento do artigo 5º, inciso X, da CF, da inviolabilidade da intimidade, a legislação obriga um sério comportamento ético-profissional dos servidores que tenham conhecimento destas informações. Aí, sim, está o sigilo bancário pleiteado na impugnação, e não na transferência de informações bancárias de instituições privadas para um órgão de Estado, que possui a responsabilidade de sigilo em um espectro maior que é o sigilo fiscal que ao bancário absorve.

In casu, como não houve qualquer ilegalidade no procedimento de obtenção de informações bancárias, as provas obtidas pela fiscalização são lícitas e legítimas para instruir o lançamento.

2.2 DA OMISSÃO DE RECEITAS DEPOSITADAS EM CONTA BANCÁRIA

A recorrente contesta a presunção de omissão de receitas, caracterizada pela falta de comprovação da origem dos créditos em conta bancária, por entender que os créditos bancários não são prova da ocorrência do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

No caso, é oportuno analisar o que determina o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, com as modificações do artigo 4º da Lei 9.481, de 13 de agosto de 1997, base do lançamento:

“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.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000, 00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000, 00 (doze mil reais).

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 50 Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

[...]

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser de R\$12.000,00 (doze mil reais) e R\$80.000, 00 (oitenta mil reais), respectivamente.”

[grifei]

Depreende-se, pois, que o dispositivo acima estabeleceu uma presunção legal de omissão de receitas que autoriza o lançamento do imposto correspondente, 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.

Dessa forma, a presunção legal de omissão de receitas com base nos depósitos bancários está condicionada **apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram na conta-corrente do contribuinte**. Em outras palavras, pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, tem-se a autorização para considerar **ocorrido o "fato gerador"** quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, **não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova**.

Via de regra, para alegar a ocorrência de "fato gerador", a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei **presume** a ocorrência do "fato gerador" - as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Diz o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334, aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, *ipsis litteris*:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

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

[...]

Art. 334. Não dependem de prova os atos.

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

[destaquei]

No texto abaixo reproduzido, extraído de "Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas" (Justec-RJ; 1979:806), José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte. Para afastar a presunção (se é relativa) provar que o ato presumido não existe no caso.”

Assim, o comando estabelecido pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996 cuida de presunção relativa (*juris tantum*) que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte a sua produção.

A autoridade lançadora identificou, individualmente, por meio das folhas 35-52, todos os créditos bancários para os quais a recorrente não logrou êxito em comprovar sua origem (fato indiciário). Nesse passo, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96, concluiu que os depósitos sem origem comprovada presumem-se receitas omitidas, devendo, portanto, serem tributados.

2.3 DO LANÇAMENTO REFLEXO

A respeito do lançamento das contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS) impende destacar o que determina o art. 24 da Lei nº 9.249/95, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

“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.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 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.

§ 3º [Revogado]

[grifei]

Com efeito, uma vez verificada a omissão de receita da pessoa jurídica, a autoridade lançadora deve efetuar o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com base nos mesmos elementos de prova.

*A recorrente ainda aduz que o Livro de Apuração do ICMS não pode ser utilizado para embasar lançamento de competência da RFB. Afasto de pronto o argumento posto que **o lançamento não teve por base o Livro de Apuração do ICMS.***

2.4 DA INOCORRÊNCIA DA FRAUDE E SONEGAÇÃO

A recorrente sustenta também a improcedência do lançamento com base na ausência de indícios de fraude ou sonegação em seus registros contábeis. Ocorre que tais condutas são irrelevantes para a exigência do crédito tributário principal, da multa de ofício regulamentar e dos encargos moratórios devidos. É o que se depreende pela leitura do art. 136 do CTN.

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A fraude e a sonegação ganham relevo na aplicação da multa qualificada, na responsabilização solidária e na representação fiscais para fins penais. Procedimentos não adotados pela autoridade lançadora.

3 DA CONCLUSÃO

Ante tudo exposto, voto no sentido de julgar a IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE, mantendo os créditos tributários exigidos no lançamento.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada dos lançamentos, a Contribuinte apresentou recurso voluntário, reiterando e utilizando-se, em grande parte, de seus argumentos trazidos na Impugnação.

De **inovação**, que o acórdão recorrido julgou improcedente a autuação de PIS e COFINS, fazendo menção a fatos geradores de **2003** e citando outro processo.

[Desde já adianto que os alegados fatos geradores diferem do objeto do lançamento destas contribuições no presente processo administrativo, no qual somente há fatos geradores mensais de **2002**, portanto tal alegação é estranha aos autos]

Que o acórdão recorrido silenciou-se sobre sua questão acerca do **Termo de Início de Fiscalização**; que a DRJ transcreveu o art.8º da Portaria 11.371, de 12/12/2007 para respaldar a ausência das contribuições no escopo da Fiscalização, no caso, no MPF, que “*Uma simples Portaria não pode, em um estado de direito, se superpor à Lei para restringir direitos do contribuinte em face do enorme e inequívoco poder de império do estado.*”

Ainda, o Auto seria mais **nulo** em face do fato de que “os Auditores que realizaram o procedimento fiscal em sua totalidade não possuem formação contábil.”

Ainda, que não teve ciência das prorrogações do MPF.

Em outra passagem do recurso, a Recorrente afirmou:

*Em primeiro lugar, foram apresentadas pela Recorrente, e utilizadas pelos Auditores, **todos** os documentos que havia em seu poder, assim como **todos** as notas fiscais relativas às suas compras no período fiscalizado.*

Aqui não houve análise documental por amostragem, pois todos os documentos e. notas fiscais obtidos pela fiscalização foram considerados para efeito de lançamento tributário e compõem os autos.

Discorre sobre a legislação de PIS e COFINS, notadamente com enfoque nos conceitos de faturamento e de receita bruta, para concluir:

*Finalmente, considerando que o Supremo Tribunal Federal decidiu que a base de cálculo do PIS e da COFINS é o "faturamento"; considerando que o mesmo Tribunal conceituou esse faturamento como sendo "receita bruta derivada da venda de mercadorias e da prestação de serviços" e **não sendo os valores alegadamente oriundos de receitas omitidas, derivados da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, não há que se falar em lançamento de PIS e COFINS neste caso.***

Explicita seu *modus operandi*, alegando que muitas vezes as empresas comerciais tem dificuldades em fazer uma conciliação entre os lançamentos de crédito nos extratos bancários com os registros de suas operações. Exemplifica as dificuldades com descrição de formas de transações com clientes, cartão de crédito, entradas com saldo parcelado e pago em espécie e cheques, etc. Explica certos históricos que constam nos extratos bancários, que consideraram cheques sem fundos no levantamento fiscal, toda essa lamentação para arrematar:

Por sua vez, a DRJ Belém atém-se, exclusivamente à questão da presunção legal, prevista na Lei nº 9.430, de 27/12/1996 que, muito inapropriadamente, inverte o ônus da prova e deixa o contribuinte na impossibilidade de ter suas contas analisadas com justiça, pelos inúmeros motivos acima expostos.

[...]

O lançamento, neste ponto, está baseado em presunção simples, donde tem-se por não provado o fato alegado.

Se a prova de sua ocorrência cabia ao Fisco, então a presunção, por parte do aplicador da lei, revela uma inversão do ônus da prova contrária à lei e, por isso, deve ser afastada, não se sustentando a pretensão fiscal.

A razão por que não cabe o emprego de presunções simples é elementar: Estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatária para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador substitua a prova é conceber a possibilidade de que se exija um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.

[...]

Toda a verdade reside no fato de que, ao desconsiderarem todas essas circunstâncias, que dizem respeito aos créditos descritos nos extratos bancários, os Auditores macularam seu Auto de Infração, não elegendo

corretamente a base de cálculo, eis que a mesma foi obtida exclusivamente a partir dos referidos extratos.

Sobre a receita tributada duas vezes

Também foi claramente argumentado que os Auditores consideraram os créditos nas contas bancárias como receita extra além daquela já declarada, quando deveriam ter subtraído a referida receita do total dos créditos bancários.

Os Auditores deveriam considerar que a receita que imaginavam estar representada nos créditos em conta corrente é um conjunto e que a receita apresentada na DIPJ e na DCTF um subconjunto que está contido no primeiro.

No mesmo sentido, a receita que imaginavam estar representada nos créditos em conta corrente é gênero, do qual a receita apresentada na DIPJ e na DCTF é espécie.

Agindo desta forma os Auditores optaram pela forma mais fácil de constituir um crédito tributário de valor estratosférico para uma empresa de pequeno porte, somaram os dois valores, quando um, nitidamente, está contido no outro.

Se válido fosse, do ponto de vista conta contábil, tributar, indistintamente, todos os créditos listados nas contas correntes da Recorrente, um eventual lançamento baseado nesses créditos haveria, necessariamente, que ser deduzido das receitas declaradas, pois, sobre essas receitas já foram recolhidos todos os tributos.

É necessário que assim se proceda para evitar que se tribute duas vezes uma mesma operação, pois uma venda recebida via cartão de crédito, que tenha sido declarada, e sobre ela recolhidos todos os tributos, seria representada, no extrato bancário, por um crédito em sua conta corrente, proveniente da administradora do cartão, e seria novamente tributada via Auto de Infração.

Se, e somente se, crédito em conta corrente fosse base impositiva do IRPJ e das Contribuições Sociais, os Auditores ao se defrontarem com uma situação, como a da Recorrente, deveriam subtrair, dos valores encontrados nos extratos bancários, os valores por ela declarados:

Mas, ao contrário, os Auditores somaram os dois valores e obtiveram a soma estratosférica que se verifica nos Autos de Infração.

Note-se que, para realizar esta soma, os Auditores tiveram que tomar por premissa as seguintes teses:

1ª - Que nenhum dos valores declarados pela Recorrente foi recebido em dinheiro e depositado em suas contas correntes, posto que todos os depósitos em dinheiro foram tributados novamente;

2ª - Que nenhum dos valores declarados pela Recorrente foi recebida em cheque e esse cheque depositado em suas contas correntes, posto que todos os depósitos em cheque foram tributados novamente;

3ª - Que nenhum dos valores declarados pela Recorrente foi recebido em cartão de crédito, e creditado, pelas administradoras dos cartões, em sua conta

corrente, posto que todos os depósitos efetuados pelas administradoras de cartão de crédito foram tributados novamente.

Todo esse leque de impropriedades, Ilustres Conselheiros, foi praticado pelos Auditores e nos mostra porque não é possível fazer uso somente dos extratos bancários para a eleição da base de cálculo tributável.

Ao finalizar, a Recorrente reitera que acredita ter demonstrado, de forma definitiva que, à exceção dos extratos bancários, não há nos autos prova efetiva da ocorrência de operações mercantis das quais a receita delas resultante tenha sido omitida ou mesmo relacionada a desvios outros que evidenciassem a prática, ainda que esporádica, de quaisquer formas de evasão ou elisão fiscal que pudessem dar causa a um lançamento de ofício.

DO PEDIDO

Em razão de tudo o que acima foi exposto, entende a Recorrente que logrou êxito em provar suas razões, bem assim a parcialidade do julgamento de primeira instância, realizado pela DRJ/Belém, justificando uma nova análise do feito por parte dessa egrégia Corte, nos seguintes termos:

Em relação à preliminar, que sejam declarados nulos os Autos de Infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, por terem, os Auditores, cerceado o direito de defesa da Recorrente ao apresentarem o Termo de Início de Fiscalização com imprecisão, confundindo a quem deveriam informar;

Em relação à preliminar, que sejam declarados nulos os Autos de Infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, por terem, os Auditores, cerceado o direito de defesa da Recorrente ao não lhe informar, no início do procedimento fiscal, que iriam fiscalizar, também, as Contribuições além do IRPJ;

Em relação à preliminar, que sejam declarados nulos os Autos de Infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, por terem, os Auditores, cerceado o direito de defesa da Recorrente ao não lhe informar sobre as diversas prorrogações havidas no prazo de conclusão da ação fiscal;

Em relação à preliminar, que sejam declarados nulos os Autos de Infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, por terem, os Auditores, cerceado o direito de defesa da Recorrente ao realizar a auditoria fora de seu domicílio fiscal;

Em relação à preliminar, que sejam declarados nulos os Autos de Infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, por não terem, os Auditores que realizaram a ação fiscal, comprovado que possuem formação superior em Ciências Contábeis, conforme determina o Conselho Federal de Contabilidade;

Em relação à preliminar, que sejam declarados nulos os Autos de Infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, por terem, os Auditores, cerceado o direito de defesa da Recorrente ao fazer constar no Termo de Encerramento que realizaram verificações "por amostragem" quando, na verdade, verificaram todos os seus documentos de suporte contábil;

Caso haja entendimento diverso dessa Corte, que sejam julgados improcedentes os Autos de Infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL por terem, os Auditores, abandonado o elemento contábil previsto na legislação tributária

para fundamentar seu lançamento baseado, exclusivamente, em extratos bancários;

Caso haja entendimento diverso dessa Corte, que sejam julgados improcedentes os Autos de Infração do PIS e da COFINS, por terem, os Auditores, utilizado base de cálculo já declarada inconstitucional, abandonando o conceito de "faturamento" definido pelo Supremo Tribunal Federal.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele conheço.

Das preliminares

A decisão de piso já se manifestou sobre as preliminares suscitadas e, contrariamente ao alegado no recurso, a análise foi adequada e as rebateu corretamente nos termos da legislação pertinente ao processo administrativo fiscal.

Como já ressaltai no relatório, a Recorrente traz, basicamente, em seu recurso as mesmas alegações da Impugnação, fazendo apenas uma roupagem diferente, mas nada que modificasse a essência dos temas já enfrentados, criteriosamente, pela DRJ, cujo voto condutor reproduziu alguns excertos, que adoto como razão de decidir.

Acrescentei alguns comentários, naquilo que entendi pertinentes em face de eventuais *novas* colocações da Recorrente ou para ratificar decisão da DRJ, naquilo que foi objeto de contestação da Recorrente, apesar da clareza do voto da DRJ.

Do Voto da Decisão de Piso

Das Preliminares

1.2 DO DIREITO DE DEFESA

A recorrente alega cerceamento do direito de defesa com base nos seguintes argumentos.

- A fiscalização se iniciou por meio do Termo de Início de Fiscalização, que, por sua vez, não menciona o objeto, a abrangência nem as espécies tributárias envolvidas na ação fiscal;*
- A auditoria foi realizada fora das dependências da empresa, não sendo possível a recorrente acompanhar as etapas da auditoria, que sequer chegaram a ser realizadas em suas contas;*

- *Os fatos narrados nos Autos de Infração não demonstram o histórico do procedimento fiscal, as provas utilizadas, nem a origem dos valores que compõem a base de cálculo do lançamento.*

Preliminarmente há de se considerar que a ação fiscal, tendente a apurar e constituir o crédito tributário, é um procedimento administrativo que pode ter caráter inquisitório. Todavia, o crédito constituído no curso do procedimento fiscal não é definitivo, nem mesmo na esfera administrativa, pois o sujeito passivo tem o arbítrio de apresentar sua impugnação ao lançamento no prazo de trinta dias a contar da ciência (arts. 10, V, e 15, Decreto 70.235/72), quando exercita o contraditório e a ampla defesa, instaurando a fase contenciosa do lançamento. Para tanto, é imprescindível que o sujeito passivo tenha a exata compreensão de todos elementos que constituem o ilícito tributário aventado pelo Auto de Infração.

No caso concreto, a descrição dos fatos e o enquadramento legal dos Autos de Infração, juntamente com os fatos narrados no Relatório Fiscal (fls. 33-34), que integra aqueles, descrevem de maneira pormenorizada a infração cometida pelo sujeito passivo e os fatos conexos que antecederam o lançamento (fls. 33-34). Com também fazem referência às provas do lançamento, quais sejam, os extratos bancários (anexos I e II), a intimação ao sujeito passivo para comprovar a origem dos créditos bancários (fls. 108-191) e a planilha dos créditos bancários sem origem comprovada (fls. 35-52), que, por sua vez, constitui-se a origem da base de cálculo do lançamento.

A intimação do Auto de Infração, por sua vez, convoca o sujeito passivo pagar ou impugnar o débito constituído para com a Fazenda Nacional, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do lançamento.

No mais, as argumentações da recorrente são ainda improcedentes pelos motivos citados abaixo.

A uma, a recorrente tomou conhecimento do objeto da ação fiscal (tributo e período) através do Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização nº 0250100.2006.00073-1 (fl. 01).

A duas, não há qualquer norma que obrigue que a auditoria seja realizada nas dependências da empresa. Ao contrário, o procedimento adotado pela fiscalização está de mãos dadas com a eficiência administrativa, na medida que permite a autoridade fiscalizadora efetuar várias ações fiscais a um só tempo.

A três, a recorrente interpreta equivocadamente o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, no que diz respeito ao local de lavratura do Auto de Infração. Dispõe o artigo:

“Art. 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta e conterá obrigatoriamente:

.....

II - o local, a data e a hora da lavratura;”

[grifei]

Como se verifica no caput do art. 10 acima, o auto de infração deve ser lavrado no local da verificação da falta, o que não significa o estabelecimento do contribuinte ou outro local onde a falta foi praticada, mas sim onde foi constatada.

Dispondo-se dos elementos suficientes para caracterizar a infração e formalizar o lançamento, o auto de infração pode ser lavrado dentro da própria repartição fiscal, o que não constitui irregularidade e não é motivo para nulidade do lançamento.

Não há que se confundir a confecção do auto de infração (processamento de informações), que é um procedimento material, desprovido de qualquer efeito jurídico apriorístico, com lavratura de auto de infração, procedimento formal e produtor de efeitos jurídicos previstos em lei. Caso contrário, o agente seria obrigado a levar seu computador e sua impressora até a sede da empresa ou na residência do contribuinte e lá processar as informações e imprimir o auto de infração. Não há efeito jurídico que se possa extrair de tal raciocínio.

Assim, local da verificação da falta não significa local onde a falta foi praticada, mas sim onde foi constatada. O local de verificação da falta está vinculado ao conceito de circunscrição, para prevenir a jurisdição ou prorrogar a competência.

Esse é o entendimento manifestado pelas instancias superiores, tendo sido inclusive matéria de Súmula no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

“SÚMULA Nº 6 do CARF: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.”

1.3. Do MPF

A recorrente ainda suscita a nulidade do procedimento fiscal e, conseqüentemente, do lançamento, com base num suposto vício na conduta do MPF. Para tanto, aduz que não tomou conhecimento de todas as prorrogações do MPF e que recebeu autuações de CSLL, PIS e COFINS, quando o MPF determinava somente a fiscalização do IRPJ.

Quanto à ausência de informações acerca das contribuições sociais (PIS, COFINS e CSLL) no MPF de fiscalização, há de se considerar que, nos termos do art. 8º da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, esta referência é dispensável quando os elementos de prova do lançamento principal (IRPJ) também servem de prova para o lançamento reflexo (PIS, CSLL e COFINS). O que é o caso presente.

“Art. 8º - Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.”

Outrossim, eventual vício na conduta do MPF — como é o caso da falta de ciência das prorrogações quando do primeiro ato de ofício praticado junto a sujeito passivo - não é capaz de macular de nulidade o lançamento. Primeiro porque não há previsão legal neste sentido. Segundo porque as Portarias da

RFB, que dispõem sobre o MPF, são normas infra legais que apenas regulam, internamente, os procedimentos de planejamento e controle das atividades de fiscalização da Receita Federal do Brasil, não tendo o poder de anular a exigência fiscal albergada pelas normas condutoras do lançamento, mormente o Código Tributário Nacional e o Processo Administrativo Fiscal. De efeito, não sendo verificada qualquer ofensa a estes últimos diplomas legais, não há como prosperar a tese de nulidade suscitada. E é nesse sentido que vem se posicionando os Conselhos de Contribuintes:

“PRELIMINAR DE NULIDADE — NORMAS PARA EXECUÇÃO DE PROCEDIMENTOS FISCAIS - MPF. Não se tratando de auto de infração lavrado por pessoa incompetente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade. [Acórdão nº: 107-08.824, de 01/11/2006]

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - AUSÊNCIA DE NULIDADE - O MPF-Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. [Acórdão nº 105-16209, de 07/12/2006]

NORMAS PROCESSUAIS.NULIDADE. MPF. O MPF é mero instrumento de controle gerencial interno da SRF, não influenciando na legitimidade do lançamento, ainda mais quando, não há qualquer irregularidade no referido Mandado de Procedimento Fiscal. Preliminar rejeitada. [Acórdão nº 204-01417, de 28/06/2006]”

Lembro que a constituição do crédito tributário é um ato administrativo vinculado. Assim, não pode o agente fiscal, em meio ao procedimento, deixar de efetuar o lançamento do crédito devido quando fique patente a insatisfação da obrigação tributária, mesmo que os atos que antecederam ao lançamento estejam em desacordo com os procedimentos de planejamento e controle da atividade fiscal, como é o caso das Portarias supra citadas.

De efeito, vez que a irregularidade encontrada diz respeito apenas a normas de planejamento e controle da atividade fiscal, qualquer tese de ofensa aos princípios da legalidade, moralidade, devido processo legal, publicidade, contraditório e ampla defesa não pode ser oponível ao crédito tributário constituído sob o albrigue das normas materiais e processuais que norteiam o lançamento.

Depreende-se do seu recurso voluntário, que a Recorrente, além de repetir as alegações da Impugnação, se detém em questões de pouca ou nenhuma relevância, procura criar situações que, em seu entendimento, seriam capazes de causar a nulidade do procedimento fiscal, como, por exemplo, ao atribuir uma importância exagerada ao Termo de Início de Fiscalização, bradando que referido termo “...não menciona qual o objeto da ação fiscal, qual sua abrangência, não fazendo menção à auditoria de qualquer tributo.”

A atividade de fiscalização tendente à verificação da regularidade fiscal dos contribuintes (sujeitos passivos) e à uma eventual constituição de crédito tributário se submete

ao regramento da legislação do processo administrativo fiscal, no caso, o **Decreto nº 70.235/72**, onde ali constam vários dispositivos acerca da **ação fiscal**, como por exemplo, aquele que trata do seu início:

SEÇÃO III

DO PROCEDIMENTO

Art.7º O procedimento fiscal tem início com:

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

[...]

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

Esta é a importância do termo de início de uma ação fiscal.

No caso, o **TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO** (fl.53) deu início à Ação Fiscal junto ao Contribuinte, com a devida ciência, sendo formalmente aberto o procedimento de ofício e afastada a espontaneidade do Contribuinte.

No referido termo impera a discricionariedade da autoridade fiscal, que faz as solicitações de livros e documentos que entenda necessários ao seu trabalho, não precisando ficar detalhando ou informando ao Contribuinte os tributos (já indicados no MPF) e objetivos de sua fiscalização, até porque os exames de sua investigação vão ditar o rumo a ser dado.

E, contrariamente ao alegado no recurso, a autoridade competente para a condução do procedimento de ofício é, sim, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, questão que não demanda maiores esclarecimentos, pois já sumulado pelo CARF:

SÚMULA CARF Nº 8

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional do contador.

DO MPF-Fiscalização

Em outra alegação, manifesta seu inconformismo, com o fato de o MPF não ter indicado as contribuições então lançadas e com a decisão apresentada pela DRJ, no caso amparada no art.8º da Portaria 11.371/2007.

Alega que tal portaria extrapola a lei e restringe seus direitos, entretanto, de se indagar: Que direitos lhe foram negados?

Ora, referido ato administrativo foi regularmente editado e disciplina os procedimentos de fiscalização, e o disposto legal invocado simplesmente cuida de dispensar a emissão de MPF para aqueles tributos que sejam apurados com base nos mesmo elementos de prova do tributo lançado de ofício, nada além disso.

Ainda, alegou também que as sucessivas prorrogações do MPF não lhe foram científicas, não lhe sendo fornecido o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação.

Por ocasião da emissão do presente MPF-F, vigia a Portaria SRF nº 6.087, de 21/11/2005 e para a prorrogação do prazo de validade do MPF-F bastava apenas a informação da prorrogação da fiscalização por intermédio de registro eletrônico, disponível na internet, sendo concedido ao fiscalizado um demonstrativo que contivesse as prorrogações efetuadas.

Oportuno trazermos o artigo 19 da Portaria SRF nº 6.087, de 21/11/2005:

Art.19. Os MPF emitidos e o demonstrativo de que trata o §2 do art.13, incluindo as modificações efetuadas no curso do procedimento, constarão no processo administrativo fiscal que venha a ser formalizado e convalidarão o procedimento fiscal em si.

O **Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF** concernente ao presente processo encontra-se a partir da fl.07.

Naquela época as prorrogações do MPF-F eram, como dispostas no artigo supra, divulgadas por meio da *internet*, cumprindo ressaltar que a alegação da contribuinte fiscalizada é totalmente irrelevante, pois, além de o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF não apresentar data de emissão, a importância da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal se baseia principalmente na atribuição de competência do auditor Fiscal da Receita Federal para efetuar aquela específica fiscalização, o que garante, ainda, ao contribuinte a oficialidade do procedimento, mas não sujeita o lançamento à nulidade, caso o contribuinte não tenha tido ciência de sua prorrogação.

Em outra argumentação da Recorrente, ao comentar que constava no Termo de Encerramento da ação fiscal que a mesma teria sido encerrada, por **amostragem**, a Recorrente afirmou (destaques do original):

*Em primeiro lugar, foram apresentadas pela Recorrente, e utilizadas pelos Auditores, **todos** os documentos que havia em seu poder, assim como **todos** as notas fiscais relativas às suas compras no período fiscalizado.*

Aqui não houve análise documental por amostragem, pois todos os documentos e. notas fiscais obtidos pela fiscalização foram considerados para efeito de lançamento tributário e compõem os autos.

Causa estranheza tal afirmação, uma vez que as intimações fiscais, inclusive o termo de início de fiscalização, não solicitaram as notas fiscais a que alude a Recorrente.

De forma que rejeito todas preliminares de nulidade do lançamentos.

DO MÉRITO

Após discorrer sobre a evolução da legislação acerca das mudanças na base de cálculo da Contribuição para o PIS e COFINS, assim concluiu:

Finalmente, considerando que o Supremo Tribunal Federal decidiu que a base de cálculo do PIS e da COFINS é o "faturamento"; considerando que o mesmo

Tribunal conceituou esse faturamento como sendo "receita bruta derivada da venda de mercadorias e da prestação de serviços" e não sendo os valores alegadamente oriundos de receitas omitidas, derivados da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, não há que se falar em lançamento de PIS e COFINS neste caso. Ponto

Afirmção totalmente despropositada, pois, as receitas tidas como **omitidas** foram apuradas com base no art.42 da Lei nº 9.430/96, trata-se de uma tributação por **presunção legal** como já explicado pela decisão de piso (excerto abaixo), e, em se tratando de receitas, cabível a incidência das contribuições para o PIS e COFINS.

Para aqueles créditos bancários sem a devida explicação e que foram caracterizados como receita omitida, conforme visto anteriormente no voto da decisão de piso, não houve como se determinar a sua natureza, ou seja, se proveniente de atividades de comércio ou de prestação de serviços.

Se o crédito bancário não tem origem justificada, caracteriza-se como receita omitida, aí não importando a natureza da atividade econômica da autuada, portanto, tributa-se integralmente os valores creditados, sem origem, para fins de apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A decisão de piso já se manifestou adequadamente, que adoto como razão de decidir:

2.3 DO LANÇAMENTO REFLEXO

A respeito do lançamento das contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS) impende destacar o que determina o art. 24 da Lei nº 9.249/95, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

“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.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 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.

§ 3º [Revogado]

[grifei]

Com efeito, uma vez verificada a omissão de receita da pessoa jurídica, a autoridade lançadora deve efetuar o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, da

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com base nos mesmos elementos de prova.

DA AUTUAÇÃO / DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA

Já adequadamente decidido pela decisão de piso, que adoto integralmente:

2.2 DA OMISSÃO DE RECEITAS DEPOSITADAS EM CONTA BANCÁRIA

A recorrente contesta a presunção de omissão de receitas, caracterizada pela falta de comprovação da origem dos créditos em conta bancária, por entender que os créditos bancários não são prova da ocorrência do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

No caso, é oportuno analisar o que determina o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, com as modificações do artigo 4º da Lei 9.481, de 13 de agosto de 1997, base do lançamento:

“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.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000, 00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000, 00 (doze mil reais).

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 50 Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

[...]

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser de R\$12.000,00 (doze mil reais) e R\$80.000, 00 (oitenta mil reais), respectivamente.”

[grifei]

Depreende-se, pois, que o dispositivo acima estabeleceu uma presunção legal de omissão de receitas que autoriza o lançamento do imposto correspondente, 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.

Dessa forma, a presunção legal de omissão de receitas com base nos depósitos bancários está condicionada **apenas** à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram na conta-corrente do contribuinte. Em outras palavras, pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, tem-se a autorização para considerar **ocorrido o "fato gerador"** quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, **não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova.**

Via de regra, para alegar a ocorrência de "fato gerador", a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei **presume** a ocorrência do "fato gerador" - as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Diz o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334, aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, *ipsis litteris*:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

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

[...]

Art. 334. Não dependem de prova os, atos.

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

[destaquei]

No texto abaixo reproduzido, extraído de "Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas" (Justec-RJ; 1979:806), José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte. Para afastar a presunção (se é relativa) provar que o ato presumido não existe no caso.”

Assim, o comando estabelecido pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996 cuida de presunção relativa (juris tantum) que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte a sua produção.

A autoridade lançadora identificou, individualmente, por meio das folhas 35-52, todos os créditos bancários para os quais a recorrente não logrou êxito em comprovar sua origem (fato indiciário). Nesse passo, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96, concluiu que os depósitos sem origem comprovada presumem-se receitas omitidas, devendo, portanto, serem tributados.

Em argumentação inovadora, alega a Recorrente que estaria sofrendo uma tributação em duplicidade, uma vez que os auditores não teriam deduzido a sua receita declarada.

Entendo correto o procedimento da fiscalização ao não deduzir da receita omitida os valores declarados de receita, e isto, por uma razão muito simples, afinal não há uma vinculação entre os créditos bancários e as receitas declaradas.

Apesar da clareza da decisão de piso, a Recorrente não se conforma com o lançamento e concluiu:

Ao finalizar, a Recorrente reitera que acredita ter demonstrado, de forma definitiva que, à exceção dos extratos bancários, não há nos autos prova efetiva da ocorrência de operações mercantis das quais a receita delas resultante tenha sido omitida ou mesmo relacionada a desvios outros que evidenciassem a prática, ainda que esporádica, de quaisquer formas de evasão ou elisão fiscal que pudessem dar causa a um lançamento de ofício.

Me permito estender um pouco mais.

Nos termos do art.42 da Lei nº 9.430/96, base legal da autuação, o simples fato da **existência de depósitos bancários com origem não comprovada** é, por si só, hipótese presuntiva de omissão de rendimentos, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário que, no caso dos autos não as apresentou.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam **omissão** de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de **presunção relativa**, passível de prova em contrário.

Reitere-se, portanto, que a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas, até mesmo porque, depósito bancário não configura disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Mas, pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um depósito bancário sem origem – e o fato desconhecido – auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta provém de rendimentos então omitidas.

Ao fisco cabe provar o fato constitutivo do seu direito, no caso em questão, a existência de depósito bancário sem origem comprovada. Consoante **Termo de Intimação Fiscal** (fls.108), com as planilhas dos créditos bancários (ANEXO ao Termo de Intimação)), o contribuinte foi intimado (e reintimado) a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas) de depósito ou de investimento mantidas junto às instituições financeiras ali indicadas, ocasião em que nada apresentou, respondendo que não detinha a documentação.

Eventuais dificuldades na conciliação dos créditos bancários com valores decorrentes de suas vendas, em face de seu *modus operandi*, não podem, evidentemente, serem aceitas como um obstáculo à apresentação da origem dos créditos bancários, assim como somente copias de razão contábil não atendem ao disposto na norma.

DA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO

A questão da alegação de **quebra** de sigilo bancário já está superada, pois a Corte Suprema já se pronunciou sobre o tema.

A defesa tinha alegado quebra de sigilo, aduzindo que o acesso à movimentação financeira da Recorrente somente poderia ocorrer mediante ordem judicial.

Apesar de tal linha de argumentação já ter sido bem conduzida pela decisão de piso, apenas acrescento alguns comentários.

Não obstante esta questão estar pacificada, o acesso pelas autoridades administrativas às informações bancárias dos contribuintes tem fundamento na própria Constituição Federal, art. 145, parágrafo 1º, assim como já estava previsto no CTN, art. 197, e, posteriormente, veio a ser tratado na Lei nº 8.021, de 1990:

Constituição Federal

Art. 145. (...)

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os

direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifou-se)

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

[...]

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.

Lei 8.021, de 1990

Art. 8.º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de 10 (dez) dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento deste prazo, a penalidade prevista no §1.º do art. 7.º.

No presente contexto, já vigorava a Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, que regulou, com mais detalhes, a solicitação de informações às instituições financeiras, assim determinando:

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, **5º, 6º**, 7º e 9 desta Lei Complementar.

[...]

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

[...]

§2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

[...]

§4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

§5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Atos contínuos, a Lei nº 10.174, de 09/01/2001 e o Decreto nº 3.724/2001, apenas regrediram com mais precisão a obtenção de dados, compondo o cenário jurídico no qual a autoridade fiscal está autorizada, nos casos previstos, a requisitar informações bancárias dos contribuintes fiscalizados.

Imprópria, assim, a tentativa de vincular esta atividade tão-só ao Poder Judiciário, sob o argumento de violação de direitos da impugnante. Os atos legais e regulamentares mencionados disciplinaram as hipóteses específicas nas quais o acesso é permitido e, ao circunscrever-se a este âmbito, a prova obtida é plenamente válida e, sobre ela, a contribuinte foi regularmente intimada a se manifestar e a esclarecer a origem dos valores questionados, tanto na fase procedimental como na litigiosa, quando da concessão de prazo regulamentar para impugnação após a ciência da formalização da exigência.

Importa também acrescentar que não há previsão expressa na Constituição quanto à inviolabilidade do sigilo bancário, advindo tal tese da interpretação doutrinária e jurisprudencial dada à matéria, com posicionamentos contrários à Fazenda pública colacionados pelo contribuinte em sua peça impugnatória, doravante resquícios de entendimento ultrapassado.

Muito oportunamente, neste ponto cabe discorrer sobre a palavra final dada sobre o tema pelo Supremo Tribunal Federal em análise conjunta de cinco processos que questionavam os dispositivos da Lei Complementar 105/2001 que permitiam a Administração Tributária Federal obter os dados bancários diretamente das instituições financeiras sem autorização judicial. Trata-se das Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADI, nºs 2390, 2859, 2386 e 2397, as três últimas apensadas a primeira, além do **Recurso Extraordinário (RE) nº 601314**.

Em Sessão plenária ocorrida no STF em 24 de fevereiro de **2016**, por maioria de votos (9 a 2), prevaleceu o entendimento de que o disposto na norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas tão somente em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos para o Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, não havendo portanto ofensa à Constituição Federal.

Diante de tudo o exposto, ratificada a legalidade e constitucionalidade dos dispositivos concernentes à matéria, não assiste razão ao Recorrente.

Conclusão Geral

É o voto, rejeitar as preliminares de nulidade dos lançamentos e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano