



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

**Processo nº** 10240.003408/2008-20  
**Recurso nº** 513.420 Voluntário  
**Acórdão nº** 1102-00.359 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2010  
**Matéria** IRPJ e outros  
**Recorrente** CATARINENSE COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
**Recorrida** 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM BELÉM-PA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2003, 2004

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL**

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Os preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) e no Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972) sobrepõem-se às recomendações insertas na Portaria que criou o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que se consubstancia mero instrumento de controle administrativo, de sorte que eventuais alterações nele inseridas, ou até mesmo a inexistência deste instrumento, não caracterizam vícios insanáveis.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003, 2004

**OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA.**

Por presunção legal contida no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, os depósitos efetuados em conta bancária cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pela contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita. Subsistindo o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe os lançamentos que tenham sido formalizados em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele (CSLL) ou que define o evento comum, no caso a apuração de receita auferida pela pessoa jurídica, como fato gerador das contribuições incidentes sobre o faturamento (COFINS e PIS).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

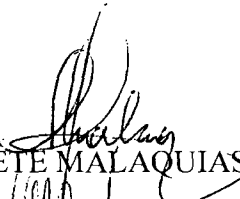
A prática de não registrar na contabilidade conta corrente bancária e sua movimentação evidencia o intuito doloso de ocultar a obrigação tributária principal, o que implica na qualificação da multa de ofício.

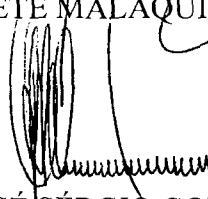
OMISSÃO DE RECEITA. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Incabível a exigência da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, afeta às condutas de sonegação, fraude e conluio, quando a receita tomada em conta pelo procedimento fiscal para o lançamento dos tributos foi colhida em livros contábeis da própria contribuinte, aflorando a hipótese de declaração inexata, igualmente prevista no mesmo comando legal e cuja penalidade pecuniária é aquela prevista em seu inciso I, qual seja, multa de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos afastar as preliminares de nulidade. Os Conselheiros Silvana Rescigno Barretto, Manoel Mota Fonseca e João Carlos de Lima Júnior acompanham pelas conclusões. E, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa aplicada para 75% sobre os valores escriturados, vencidos os Conselheiros João Otávio Oppermann Thomé e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, que não desqualificavam a multa. Os Conselheiros Silvana Rescigno Barretto e João Carlos de Lima Júnior também desqualificavam a multa de ofício em relação as demais exigências.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente.

  
JOSÉ SÉRGIO GOMES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, João Carlos de Lima Júnior, José Sérgio Gomes, Silvana Rescigno Guerra Barreto, João Otávio Oppermann Thomé e Manoel Mota Fonseca.

## Relatório

Em foco recurso voluntário visando a reforma da decisão da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém-PA que julgou procedentes os lançamentos efetuados em 13/12/2008 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Velho-RO com vistas a exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), acrescidos de multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) e juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

A ação fiscal consistiu na tributação, a título de omissão de receitas, dos valores depositados em contas-correntes bancárias, os quais não foram contabilizados (ano-calendário de 2003) e cuja origem não logrou ser justificada pela contribuinte (ano-calendário de 2004), bem assim, da diferença entre a base de cálculo encontrada na contabilidade em relação àquela utilizada para calcular os valores dos tributos declarados/confessados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Para fins do IRPJ e CSLL a apuração e tributação do lucro da empresa no ano-calendário de 2003 se deu pelo regime do lucro real anual e pelo regime do lucro presumido nos quatro trimestres civis do ano-calendário de 2004, enquanto na seara das contribuições ao PIS e COFINS a tributação incidiu sobre as receitas mensais (janeiro de 2003 a dezembro de 2004).

Impugnando os lançamentos a contribuinte alegou preliminar de cerceamento do direito de defesa caracterizado pela realização da auditoria longe de suas vistas e pela falta de informação de que outros tributos, além do IRPJ, seriam fiscalizados, bem assim, pela concessão de prazos exíguos para responder sobre a origem os lançamentos a crédito em suas contas-correntes bancárias e também pela descrição dos fatos sem a clareza necessária ao lançamento tributário, com inserção de datas incorretas, impedindo a compreensão dos critérios usados no atingimento das bases de cálculos.

Também em preliminar pugnou pela nulidade dos autos de infração em razão do fato de não ter sido cientificada das prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Ainda em preliminar aduziu nulidade dos autos de infração por não conterem a assinatura do Auditor-Fiscal Gino Soares de Almeida, do que remanescem dúvidas se teriam sido assinados por servidor competente, como também, pelo procedimento fiscal ter sido realizado por servidores que não possuem a formação acadêmica em contabilidade, como determina o Conselho Federal de Contabilidade.

Quanto ao mérito disse que ao invés do Fisco ater-se à sua escrituração contábil, notas fiscais, declarações de renda, promissórias, duplicatas e outros documentos de suporte analisou tão somente os extratos bancários, os quais, a par de protegidos pelo sigilo bancário, indevidamente quebrado sem a devida autorização judicial, não provam a ocorrência de fatos geradores tributários. Argumentou, também, que a receita fora tributada duas vezes, pois os Auditores não subtraíram a receita declarada do valor total encontrado nos extratos

bancários, além de que, em relação ao PIS e COFINS, não se excluiu, da base de cálculo, o valor do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Por fim, asseverou que a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) deve ser cancelada, já que não ficou provado o evidente intuito de fraude.

Aquele Colegiado (1ª Turma de Julgamento) admitiu a impugnação, refutou as preliminares de nulidade e, no mérito, entendeu procedentes os lançamentos, assim ementando o Acórdão nº 01-14.040, tomado por unanimidade de votos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE FISCALIZATÓRIA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa antes de iniciado o prazo para a impugnação do lançamento, haja vista que, no decurso da ação fiscal, inexistiu litígio ou contraditório, por força do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972.

PRELIMINAR DE NULIDADE POR VICIO FORMAL - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Sendo o mandado de procedimento fiscal norma de natureza procedimental, servindo de instrumento, na essência, de afirmação da validade da ação fiscal e, portanto, com efeitos preponderantemente "intra corporis", não há por que se acatar os argumentos de nulidade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL

Definidas em Lei, as atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal são legítimas e, inexistindo quaisquer determinações acerca de formação específica e/ou registro em Conselho Regional para fins de regular exercício profissional, não subsiste qualquer alegação de nulidade dos lançamentos formalizados pelos agentes fiscais, no regular exercício de sua competência funcional.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

SIGILO BANCÁRIO.

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 e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial. A obtenção de informações junto às instituições financeiras, por parte da administração tributária, 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção legal] de omissão de rendimentos que autoriza lançar o imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.



COFINS. PIS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS SOBRE VENDAS.  
ICMS

Compõe o preço das mercadorias e serviços sobre os quais incide e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto sobre as vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo do PIS e da COFINS.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando restar evidenciado nos autos o intuito de fraude.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.”

Ciente do decisório em 17 de junho de 2009 a contribuinte apresentou em 16 do mês seguinte o recurso de fls. 785/805 no qual invoca cerceamento do direito de defesa ante o fato dos autos de infração terem sido lavrados sem anterior procedimento de verificação na sede da empresa e também por citar datas dos fatos geradores recaídas em dias de sábados e domingos, enquanto nos extratos bancários utilizados no lançamento não constam essas datas, como ainda, pela dúvida na autoria deles ante a ausência de assinatura do auditor Gino Soares de Almeida, restando com isso impossível saber se lavrados por este servidor, sem contar que os Auditores não possuem formação contábil, em desrespeito à Súmula nº 004, de 27/06/1980, do Conselho Federal de Contabilidade.

Reprisa, também, as teses de nulidade em decorrência de uma das prorrogações do MPF não lhe ter sido cientificada, bem assim, que este instrumento limitava os exames fiscais ao IRPJ, não cabendo a constituição de crédito tributário do PIS, COFINS, CSLL ou de qualquer outro tributo.

Quanto ao mérito assevera que a autuação com base em extratos bancários, unicamente, sem antes analisar o documentário fiscal, não pode prosperar e que os créditos bancários decorrem de normais operações de vendas, sendo impossível fragmentar cada depósito e conciliá-los aos valores inerentes (cheques recebidos, dinheiro, cartão), bem assim, aos dias de referência, e que não era incomum, por uma necessidade de caixa, descontar cheques em determinada conta-corrente e depositar o numerário em outras contas-correntes, porém, não necessariamente no mesmo valor, o que é muito usual, mesmo entre pessoas físicas, gerando dupla tributação.

Afirma a existência de dupla e até tripla tributação dos créditos resultantes da apresentação e reapresentação de cheques sem fundos.

Em decorrência, entende inapropriada a inversão de provas trazida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, deixando o contribuinte na impossibilidade de ter suas contas analisadas com justiça.

Ao final, registra que a tributação deveria excluir os valores já declarados, subtraindo dos créditos bancários as cifras constantes nas declarações DIPJ e DCTF.

Em relação à multa de 150% (cento e cinquenta por cento) assevera que a mesma é incabível porque não provado o evidente intuito de fraude preconizado no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, e que, ainda fosse provada dita ocorrência não poderia incidir sobre a parte da infração relativa às declarações com diferenças a menor.

 É o relatório, em apertada síntese.

## Voto

Conselheiro José Sérgio Gomes, Relator

Observo a legitimidade processual e o aviamento do recurso no trintídio legal. Assim sendo, dele tomo conhecimento.

Não vejo como prosperar os aventados vícios do ato administrativo do lançamento.

Com efeito, as invocadas necessidades de lavratura do auto de infração no estabelecimento da empresa e formação acadêmica dos Auditores-Fiscais em ciências contábeis já foram exaustivamente discutidas nesta Corte Administrativa, tanto que objeto das Súmulas nºs. 06 e 08, abaixo transcritas, de sorte que referidas questões não mais merecem qualquer aprofundamento, a ver:

*“Súmula CARF nº 6*

*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 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 de contador.”*

A questão das datas dos fatos geradores indicados nos autos de infração não coincidirem com aquelas enunciadas pelos depósitos bancários também não contaminam o ato, vez que os fatos geradores dos tributos exigidos não são diários, mas sim compreendem operações econômicas de faturamento ocorrentes durante o mês civil no que diz respeito às contribuições COFINS e PIS e de lucro durante o trimestre civil no que afeta ao IRPJ e CSLL, de sorte que no último dia do mês e trimestre aperfeiçoam-se os respectivos fatos geradores.

Quanto à legitimidade da autoridade lançadora, de ver que os autos de infração foram assinados pelo Auditor-Fiscal Nemer Bosco Damous, matrícula nº 1.291.591.

A simples indicação do nome de um outro Auditor-Fiscal nessas peças --- a menção circunstancial de mera indicação se dá pelo fato de que inexistente qualquer assinatura --- não macula o lançamento e nem tampouco nada acresce, já que a legislação de regência (Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 10) exige que o auto de infração seja assinado por servidor competente, não que o ato deva ser praticado por mais de um agente.

Enfim, encontrando-se os autos de infração, como efetivamente se encontram, lavrados e assinados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil regularmente investido na competência legal atribuída pelo artigo 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002 (com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007), descaber cogitar a aventada irregularidade.



Relativamente às apontadas falhas na ciência da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), tenho que o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que cuida do processo administrativo fiscal, tem *status* de Lei, uma vez que derivado da delegação atribuída pelo artigo 2º do Decreto-lei nº 822, de 05 de setembro de 1969, a ver:

*“DECRETO-LEI N.º 822/1969:*

*Os Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar, usando das atribuições que lhe confere o art. 1.º do Ato Institucional n.º 12, de 31 de agosto de 1969, combinado com o § 1.º do art. 2.º do Ato Institucional n.º 5, de 13 de dezembro de 1968, decretam:*

*[...]*

*Art. 2.º. O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.*

*Art. 3.º. Ficará revogada, a partir da publicação do Ato do Poder Executivo que regular o assunto, a legislação referente à matéria mencionada no art. 2.º deste Decreto-lei.”*

Assim, qualquer alteração desse diploma requer norma de idêntica hierarquia, a tanto não servindo nem mesmo outro Decreto. Neste sentido, a cristalina jurisprudência:

*“PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO - ART. 37, § 3º DO DECRETO 70.235/72 - IMPOSSIBILIDADE DE SUPRESSÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO PELO DECRETO 75.445/75 - INTERPOSIÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 8.541/92.*

*1 - O Pedido de Reconsideração de decisões dos Conselhos de Contribuintes foi autorizado, inicialmente, pelo art. 37 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, editado por força do art. 2º do Decreto-lei 822/69.*

*2 - O entendimento consolidado nos Tribunais pátrios pacificou-se no sentido de que a supressão do pedido de reconsideração pelo Decreto 75.445/75 operou-se de forma ilegal, na medida em que o Decreto 70.235/72, fruto de delegação legislativa (DL 822/69), não poderia ser suprimido por legislação de hierarquia inferior, de natureza meramente regulamentar. Destarte, somente com a vigência da Lei 8.541/92 referido recurso deixou de ser admitido.*

*3 - .....”*

*TRF 1ª Região, AC 1997.34.00.030843-3/DF; 7ª turma j. 30/06/2009”*

De plano, portanto, a impossibilidade das disposições da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, a qual criou o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), e/ou outras que lhe sucederam, disporem contrariamente ao estatuído na norma processual em questão.

Nesse contexto, tenho que eventuais alterações, omissões ou prorrogações do mandado de procedimento fiscal, ou até mesmo a inexistência deste instrumento, não caracterizam vícios insanáveis, uma vez que voltado a questões da administração tributária, notadamente como meio de controle e acompanhamento das ações fiscais, sem o condão, portanto, de constituir elemento indispensável à validade do ato administrativo do lançamento, atividade vinculada e obrigatória por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), cujos pressupostos para surtir os efeitos a que se destina têm sede, apenas, no Decreto nº 70.235, de 1972, a ver pelo seu artigo 1º que reza:

*“Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.”*

Por sua vez, consta que a contribuinte foi cientificada do procedimento fiscal através do Termo de Início de Fiscalização de fl. 209, entregue-lhe em data de 17/03/2006, com o que lhe foi exigida a apresentação dos atos constitutivos, livros correspondentes ao período de 2002 a 2004, extratos bancários e lançamentos contábeis em meio magnético. Aqui, portanto, a regularidade do procedimento, pois obediente ao artigo 7º do diploma legal em foco:

*“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado 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 intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*(.....)”*

Ao longo do procedimento fiscalizatório houve, ainda, os Termos de Verificação de Infração, Constatação e Verificação Fiscal, Intimação, Reintimação, Ciência e Continuação do Procedimento Fiscal, Solicitação de Esclarecimentos e Solicitação de Documentos de fls. 71/95, 214, 221, 232, 235, 236, 237, 238, 239, 241, 243, 244/245, 247/248, 251/252, 253, 256, 257, 259/385, 387/388 e 481, enquanto o término da fiscalização operou-se com o Termo de Encerramento de fls. 69/70, todos devidamente encaminhados e/ou entregues à contribuinte, consoante comprovantes próprios.

Eventuais nulidades, portanto, apenas se incorridas as hipóteses expressamente previstas no artigo 59 da norma processual, admitindo-se, ainda, a nulidade por utilização de instrumento diverso daqueles previstos no artigo 9º, que versam:

*“Art. 9.º. A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas 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. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

.....

*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.”*

Finalmente, no que concerne à invocada falta de autorização administrativa para a fiscalização e emissão de autos de infração de exigência das contribuições CSLL, PIS e COFINS, entendo que o lançamento, como já dito linhas atrás, decorre do poder-dever inserto no artigo 142 do CTN, cuja prática, à vista da apuração ou identificação de irregularidades, é vinculada e obrigatória, inclusive sob pena de responsabilidade funcional.

Ademais, existe relação de causa e efeito que as vinculam ao IRPJ, assim compreendida a existência de fatos do mundo real, e jurídico, que são, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos, independentes entre si. Noutras palavras: a exigibilidade de um tributo não é decorrência da exigibilidade de outro tributo, mas da ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de ambos.

Rejeito, pois, as preliminares.

Quanto ao mérito, importa à questão o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que trata de presunção relativa quando a pessoa jurídica não logra comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações de depósitos ou de investimentos em conta mantida junto a instituição financeira.

Assim dispõe o citado dispositivo legal:

*“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.*

*Art. 88. Revogam-se :*

*(...)*

*XVIII – o §5.º do art. 6.º da Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990”*

Assim, o Fisco, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo.

 Antes tal previsão não existia e com isso precisava, nos estritos termos do parágrafo 5.º e do *caput* do artigo 6.º da Lei n.º 8.021 de 1990, não apenas constatar a

existência dos depósitos, mas estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de receitas. Neste sentido, aliás, os precedentes do então Conselho de Contribuintes colacionados pela Recorrente.

Como visto, atualmente a regra é bem outra, é dizer, não se tributa o depósito bancário nem tampouco se interpreta que ele seja o fato gerador dos tributos. O que se está tributando é uma importância financeira de propriedade da Recorrente que, pelo fato de não estar escriturada, declarada ou justificada, deve ser considerada receita omitida, segundo a legislação acima reproduzida, que presume que este montante na verdade se origina de receita tributável auferida e não declarada.

O contribuinte, de sua parte, afasta a presunção *iuris tantum* produzindo a prova em contrário, no caso apresentando os documentos que comprovem a origem dos valores depositados em sua conta bancária. Não o fazendo, como ao longo da pesquisa fiscal efetivamente não o fez, nem tampouco os remédios recursais aviados (impugnação e recurso voluntário) se fizeram acompanhados desses comprovantes, lícito concluir que se tratam de receitas tributáveis não incorporadas àquelas registradas na escrituração.

No que toca à apontada inconstitucionalidade ou ilegalidade desta presunção legal observo que a norma vige regularmente no ordenamento jurídico. Assim, o pedido encontra-se fora da alçada de julgamento por força do artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, o qual prevê que as súmulas são de observância obrigatória por seus membros. Registro, pois, o teor da Súmula nº 2 desta Corte administrativa:

*“Súmula CARF nº 2*

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

Por sua vez, não se fez sustentado em provas o argumento de que não teriam sido decotados da base de cálculo os valores dos cheques devolvidos e as transferências bancárias entre contas do mesmo titular. Se existentes, bastava a Recorrente apresentar os comprovantes que certamente seriam levados em conta nas instâncias recursais ou até mesmo pelo próprio Fisco. Ademais, assim consta às fls. 76:

“47. Cabe informar que dos valores de depósitos/créditos em contas correntes enviados ao contribuinte para comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, Termo de Intimação Fiscal nº 0015, foram excluídos os depósitos/créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa jurídica (Art. 42, §3º, Lei nº 9.430/96), os referentes a resgates de aplicações financeiras, empréstimos bancários, estornos, e demais créditos de origem identificada. E os depósitos/créditos das contas mantidas nos bancos Bradesco e Cooperativa de Crédito Rural de Porto Velho, que puderam ser identificados na contabilidade do contribuinte.”

“49. Após terem sido analisados os extratos bancários encaminhados pelas instituições financeiras onde foram detectadas movimentações financeiras do contribuinte, e tendo-se excluído da movimentação financeira detectada os depósitos/créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa



jurídica (Art. identificada e os depósitos/créditos das contas mantidas nos bancos Bradesco e 42, §30, Lei nº 9.430/96), os referentes a resgates de aplicações financeiras, empréstimos bancários, estornos, e demais créditos de origem Cooperativa de Crédito Rural de Porto Velho, que puderam ser identificados na contabilidade do contribuinte, em 25/06/2008 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 0015, tendo o contribuinte tomado ciência do documento em 30/06/2008, conforme Aviso de Recebimento dos Correios.”

Quanto aos expurgos dos apontados re-depósitos de valores não coincidentes aos saques penso que incumbe à contribuinte mostrar referida ocorrência e conciliação, não sendo válido atribuir este ônus ao Fisco.

Finalmente, sucumbe por si mesma a tese de que deveriam ser decotadas da base de cálculo o valor da receita constante na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), já que a exigência fiscal versa justamente sobre a figura e ocorrência de omissão de receita, assim entendida a parcela de ingressos que não constou da escrituração regular nem tampouco fora ofertada à tributação a tempo e modo. Noutras palavras: para que a tese fosse verdadeira ter-se-ia de admitir a premissa de que toda receita auferida pela empresa tivesse transitado, necessariamente, pelas contas-correntes bancárias.

No que toca à multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) tenho que em se tratando de pessoa jurídica e tendo-se em mente a sistemática de lançamento por homologação adotada pela legislação em vigor, bem como, o fato da receita auferida exprimir-se na base de cálculo ou integrar a conceituação do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e CSP, cumpre à contribuinte emitir a nota fiscal de venda ou documento equivalente, escriturar a operação, efetuar o pagamento do tributo e entregar declaração ao Fisco, estes dois últimos não necessariamente nesta ordem.

Assim, a conduta fraudulenta só se caracteriza com a omissão das duas primeiras ou, se praticadas, tenham sido com falsidade, já que a declaração ao Fisco, seja com cunho de confissão de tributo ou de noticiar os fatos econômicos que o geraram, caracteriza um *posterius* à toda a operação ínsita ao lançamento por homologação.

No caso dos autos foi apurada a existência de depósitos bancários não levados a registro nos livros contábeis, caracterizando, dessa forma, a conduta fraudulenta.

Contudo, entendo que cabe a redução da multa na parte da autuação condizente à receita registrada na contabilidade e cujos tributos decorrentes não foram integralmente declarados em DCTF.

É que a sonegação, assim definida no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal, incólume, portanto, o fato gerador, enquanto na figura da fraude (artigo 72) a ação ou omissão está direcionada ao obscurecimento da própria ocorrência do fato gerador.

 No caso dos autos, reprisa-se, viu-se o Fisco e a respeitável decisão recorrida também adotarem a tese de sonegação quanto à *receita da atividade escriturada e não declarada* em vista da DCTF não ter apresentado o *quantum* dos tributos em estreita correlação

ao verdadeiro faturamento nos períodos fiscalizados, impedindo ou retardando, assim, o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Ocorre, todavia, que dita declaração não se presta ao lançamento fiscal a que alude o artigo 147 do Código Tributário Nacional-CTN (lançamento por declaração), segundo o qual o sujeito passivo ou terceiro prestam informações sobre matéria de fato indispensáveis à sua efetivação.

A DCTF constitui, isso sim, autêntica confissão de dívida, instituto estranho ao direito tributário, mas introduzida para adequar a administração dos tributos cobrados pela Receita Federal porque a legislação atualmente vigente adotou a modalidade de lançamento conhecida por homologação (impropriamente chamado autolançamento), pela qual o próprio sujeito passivo recolhe antecipadamente ou periodicamente o *quantum* do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa.

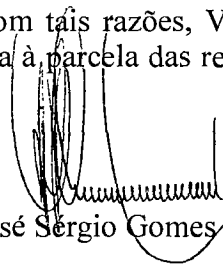
De plano, pois, não soa perfeitamente sintonizada a quadratura da conduta do sujeito passivo de omissão na confissão da dívida, ou de confissão de cifras em monta inferiores à realidade, no tipo fraudulento descrito na norma.

Diante dessa circunstância, não nos parece que possa prosperar o entendimento de que se pretendeu ocultar os fatos geradores, mas sim que existe inexatidão entre a escrituração da contribuinte e as cifras declaradas ao Fisco.

E a prática da declaração inexata também fora textualmente qualificada pelo legislador como reprovável, de forma que apenas, em pecúnia, à razão de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do tributo que deixou de ser pago. Uma vez prevista no ordenamento, não há como o intérprete dela desconhecer.

Essa ordem de juízos aplica-se aos lançamentos reflexos, mesmo porque não houve resistência de cunho especial a eles direcionados.

Com tais razões, VOTO pelo parcial provimento do recurso para reduzir a multa de ofício afeta à parcela das receitas declaradas ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

  
José Sérgio Gomes - Relator