ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10280.723136/2011-15

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

Processo nº	10280.723136/2011-15
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1201-002.099 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	15 de março de 2018
Matéria	IRPJ
Recorrentes	ME VIEIRA E CIA LTDA
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não havendo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai com o transcurso do prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

VENCIMENTO DO MPF. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES.

O CARF tem posicionamento consolidado no sentido de que o MPF é apenas procedimento gerencial da receita federal, sendo que mesmo sua inexistência não gera nulidade da infração.

INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. SIGILO BANCÁRIO.

Com a edição da Lei Complementar nº 105/2001, passou a ser permitido ao fisco, independentemente de autorização judicial, o exame de informações relativas às movimentações bancárias do contribuinte e obtidas junto às instituições financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O arbitramento do lucro é medida prudente para o atingimento aproximado da realidade econômica do contribuinte, considerando que sua escrituração fiscal e contábil evidencia deficiências que tornam-na imprestável para a identificação do efetivo lucro auferido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário,e, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli e Gisele Barra Bossa. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Tratam os autos de autos de infração cientificados em 19/12/2011 para a exigência de débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao ano-calendário de 2006 (fls. 846881), acrescidos de multa de ofício de 150% e juros de mora.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 841845, o procedimento de fiscalização foi iniciado (i) por existir diferença de R$7.178.181,10 entre as compras lançadas na DIPJ (R$22.065.261,55) e a receita bruta do período (R$14.887.080,45), (ii) porque a movimentação financeira informada pelo Banco Bradesco por meio da declaração de CPMF foi superior à receita bruta em R$7.029.711,63 e (iii) porque a contribuinte apurou prejuízos fiscais elevados em todos os trimestres do ano-calendário de 2006 (R$5.221.556,58, R$6.744.431,63, R$2.732.596,18 e R$2.541.005,34, respectivamente).

O auditor fiscal concluiu pela imprestabilidade da escrituração e realizou a apuração do lucro pela sistemática do arbitramento, tendo indicado no relatório fiscal os diversos vícios que entendeu estarem presentes nas demonstrações contábeis da contribuinte.

Foi consignado, no relatório fiscal, que em 22/10/2010 foi lavrado termo de intimação e devolução de documentos, no qual foram solicitados esclarecimentos sobre falhas e omissões encontradas nos livros razão e diário e a contribuinte foi intimada a retificar tais informações, sob pena de arbitramento do lucro. A contribuinte apresentou esclarecimentos, mas não retificou as incorreções apontadas pela autoridade fiscal, exceto quanto à identificação do contador responsável.

Em 21/10/2011 a contribuinte foi novamente intimada a comprovar os valores da conta 211.01.02 "Fornecedores" e da conta 221.01.01 "Empréstimos a Coligada a Longo Prazo", mas tais esclarecimentos não foram prestados até o encerramento da ação fiscal, que ocorreu em 13/12/2011.

Também foi registrado no relatório fiscal que a contadora da contribuinte, em depoimento prestado à Fiscalização, afirmou ser a contabilidade imprestável para apurar o lucro real.

Em razão (i) das fraudes na contabilidade objetivando apurar um prejuízo inexistente e (ii) tendo em vista a imprestabilidade da escrita contábil para a apuração do lucro real, a autoridade fiscal procedeu à qualificação da multa para 150% e formalizou representação fiscal para fins penais.

Foi observado o prazo decadencial previsto pelo art. 173, I do CTN pois (i) não houve apresentação de DCTF e DACON, tampouco (ii) pagamentos a título de IRPJ, CSLL, COFINS E PIS; (iii) foi desclassificada a "DIPJ como apuração pelo lucro real" e (iv) houve fraude na escrita contábil com qualificação da multa.

Impugnação

Em 17/01/2012 a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 908927 alegando, em suma, o que segue.

- Houve cerceamento do direito de defesa, pois a contribuinte não foi intimada das nove renovações do prazo do MPF 02.1.01.002010000277, sendo assim o auto de infração nulo nos termos do art. 12, II do Decreto nº 7.574/11;

- Os autos de infração estão fundamentados em provas obtidas ilicitamente, pois a contribuinte foi coagida a apresentar seus extratos bancários, uma vez que, se tais documentos não fossem exibidos à Fiscalização, seria caracterizado embaraço à fiscalização e lavrado auto de infração mediante a utilização do critério de arbitramento.

Cita o RE nº 389.808PR, em que o STF decretou a inconstitucionalidade do art. 6º da LC 105, de 10/01/2001;

- Ocorreu a decadência dos créditos tributários correspondentes aos três primeiros trimestres de 2006 (considerando-se a apuração trimestral), pois deve ser aplicado o art. 150, §4º do CTN, e não o art. 173, I. Isso porque foi apresentada a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2006 e a contribuinte apenas não recolheu IRPJ, CSLL, PIS e COFINS porque apurou prejuízo fiscal. Além disso, não houve fraude, pois não foi praticada conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou evitar ou diferir o seu pagamento;

- Auditor fiscal agiu de forma equivocada ao declarar a imprestabilidade da escrita fiscal da contribuinte, pois inexistiram os elementos necessários para tanto, fixados na legislação vigente. Isso porque (i) o auditor fiscal teve acesso à movimentação financeira e bancária da contribuinte, (ii) foram prestados todos os documentos e esclarecimentos

solicitados durante o procedimento de fiscalização, (iii) a escrita fiscal da contribuinte era regular, com o preenchimento de todos os livros exigidos pela legislação para as empresas optantes pelo lucro real;

- Subsidiariamente, o lançamento deve ser declarado nulo, ainda que parcialmente, em relação à CSLL, ao PIS e à Cofins, pois o MPF foi expedido com o objetivo inicial de apurar a regularidade do cumprimento de obrigações tributárias relativas ao IRPJ, ou seja, o auditor fiscal extrapolou sua competência;

- Deve ser afastada a qualificação da multa, pois essa penalidade foi substituída por uma mais benéfica e não foi caracterizado o evidente intuito de fraude; e - Tendo sido demonstrado que não foi realizada fraude pela contribuinte, deve ser declarada a perda de objeto da representação fiscal para fins penais.

Acórdão da DRJ

Às fls. 949967, os membros da 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) julgaram procedente em parte a impugnação em acórdão assim ementado:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2006*
>
> *CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO. DECADÊNCIA.*
>
> *Nos lançamentos cuja exação se faz por homologação, havendo pagamento antecipado do imposto, ou da contribuição, e ausentes o dolo, fraude ou simulação, realiza-se a contagem do prazo decadencial pelo disposto no §4º do art. 150 do CTN, de outra forma, aplica-se a regra ordinária da decadência estampada no art. 173, inciso I, do CTN.*
>
> *MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA. DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO CIÊNCIA*
>
> *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.*
>
> *LUCRO ARBITRADO. APLICAÇÃO.*
>
> *O contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular, deve ser tributado pelo Lucro Arbitrado.*
>
> *SIGILO BANCÁRIO.*

Havendo procedimento administrativo instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados não constitui quebra do sigilo bancário, mas mera transferência de dados protegidos pelo sigilo bancário às autoridades obrigadas a mantê-los no âmbito do sigilo fiscal.

PROVA PERICIAL. LIMITES OBJETIVOS.

Destinam-se as perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para suprir a ausência de provas que já poderiam as partes ter juntado à impugnação ou para reabrir, por via indireta, a ação fiscal.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

É necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo para autorizar a qualificação da multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: PIS e COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, o lançamento decorrente segue a sorte do lançamento principal, se não houver razão para decidir diversamente.

Em suma, e nos termos do voto do Relator, a DRJ afastou a qualificação da multa de ofício por não ter sido demonstrado o evidente intuito de fraude pela autoridade fiscal.

Não havia sido interposto recurso de ofício.

Recurso Voluntário

Contra o referido acórdão a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 974993, no qual reiterou os argumentos tecidos em sede de impugnação, exceto quanto à multa qualificada.

Resolução 1103-000.171

Por meio da Resolução 1103-000.171 a 3° Turma da 1°Câmara converteu o julgamento em diligência nos seguintes termos do voto relator:

Desse modo, VOTO no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – PA:

a) Interponha recurso de ofício contra o Acórdão nº 0125.734, proferido em 30/11/2012 nos autos do presente processo administrativo;

b) Cientifique o contribuinte sobre a interposição do recurso de ofício, para, se assim desejar, apresentar manifestação limitada ao objeto de tal recurso, no prazo de 30 (trinta) dias, conforme o art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/11; e

c) Findo o prazo acima, devolva os autos ao CARF para julgamento.

A DRJ/Belém cumpriu a resolução em seus exatos termos e os autos retornaram a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O Recursos Voluntário e de Ofício interpostos são tempestivos e preenchem os demais requisitos legais, por isso, merecem ser analisados.

Do Recurso Voluntário

Decadência

Alega a contribuinte que tendo sido optante pelo Lucro Real Trimestral e considerando que foi cientificada do Auto de Infração apenas em 13/12/2011, ocorrera a decadência dos fatos geradores de 31/03/2006; 30/06/2006 e 30/09/2006, conforme regra prevista no art. 150, § 4°do CTN.

Baseia também a contribuinte sua alegação de decadência nos moldes do art. 150, § 4°do CTN no fato de inexistir em sua conduta qualquer indício de fraude ou simulação que pudesse levar à aplicação da regra do art. 173, I do CTN.

Discordo do racional da Contribuinte, pois, resta incompleta. Explico.

A análise deste ponto norteia a construção lógica de que a consumação do instituto da decadência depende diretamente do termo *a quo* adotado, variando de acordo com a situação fática que se concretiza.

O fator que opera esta variação, no caso em tela, é **o pagamento antecipado do tribut**o. Outros fatores, ocasionalmente, podem ser levados em conta, como a constatação

da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, mas, conforme se verá em análise posterior do mérito, o presente caso não exige a aplicação de quaisquer destes.

Neste albor, uma vez constatado o pagamento antecipado do tributo, necessária a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, definindo, desta forma, o momento da ocorrência do fato gerador como o termo *a quo* para contagem do prazo decadencial.

Em contrapartida, não havendo indícios de pagamento antecipado do tributo, irretorquível a aplicação do art. 173, I do CTN, considerando o início do prazo decadencial no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Este é o caso em tela, pois, não foram identificados pagamentos nos períodos em discussão, ainda que em valores menores que o devido.

Desta sorte, deve ser aplicada a regra do art. 173, I do CTN ao presente caso e por consequêcia, deve ser afastada a alegação de decadência de qualquer dos períodos ora em discussão.

Cerceamento ao direito de defesa. Nulidade do MPF.

Alega a contribuinte o cerceamento de seu direito de defesa em razão de nulidade do MPF, pois, teria expirado o prazo deste.

Discordo da Contribuinte.

A jurisprudência da CSRF é no sentido que o MPF é apenas um ato interno da SRF, de cunho gerencial, que, por consequência, não afeta o auto de infração quando expedido ou executado sem respeitar os termos da Portaria ou mesmo quando não expedido, como podemos ver em recentes julgados das três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

1ª Turma da CSRF

"O MPF é apenas uma medida interna, de controle administrativo e sua ausência não contamina a essência do lançamento quando levado a efeito por autoridade competente."

(...)

"Frise-se, não é o MPF que dá legitimidade ao Auditor da RFB para lançar tributos, mas a lei stricto sensu, e esta não restou violada."

(Acórdão nº 9101-001.798, Relatoria Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. Decisão por maioria. Data da sessão: 19/11/2013)

2ª Turma da CSRF

"Todas infrações ligadas ao descumprimento do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN:"

(...)

"Cumpre ressaltar também que a inobservância da Portaria SRF nº. 1.265, de 22 de novembro de 1999 pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos praticados pelo Auditor, em cumprimento ao disposto nos arts 950, 951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional."

(Acórdão nº 9202-003.063, Relatoria Cons. Manoel Coelho Arruda Júnior. Decisão por maioria. Data da sessão: 13/02/2014)

3ª Turma da CSRF

"O auto de infração e, consequentemente o lançamento, somente seria nulo se tivesse sido lavrado por pessoa incompetente ou sem fundamentação legal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, art. 59, inciso I, in verbis:

Por maioria de votos, afastou-se a preliminar de nulidade do MPF. Vencidas as Conselheiras Maria Teresa Martínez López (Relatora) e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas;"

(Acórdão nº 9303-001.194, Relatoria Cons. Maria Teresa Martinez López. Redator Voto Vencedor Cons. Rodrigo Costa Pôssas. Decisão por maioria. Data da sessão 25/10/2010)

Do primeiro acórdão, notamos que não há nulidade do procedimento de fiscalização, mesmo inexistindo MPF. O segundo acórdão deixa claro que a inobservância de MPF gera apenas consequências disciplinares à autoridade administrativa, não gerando nulidade para a fiscalização realizada. Por fim, o terceiro acórdão conclui que, tratando-se de ato administrativo, só será nulo quando proferido por pessoa incompetente.

Concordo com esse entendimento.

Analisando a legislação tributária, vemos que no plano constitucional o art. 145, § 1º possibilita que os entes tributantes identifiquem o patrimônio, os rendimentos e as atividades do contribuinte, desde que "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei":

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

> *§ 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.*

Em nosso entender, o direito individual mencionado acima é o direito de defesa, bem como outras garantias estabelecidas por lei que, desrespeitadas, haja previsão expressa de ensejarem a nulidade do procedimento.

No que tange à prescrição "nos termos da lei", encontramos no Código Tributária Nacional, por sua vez, os seguintes dispositivos:

> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
>
> *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.*
>
> *Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.*
>
> *Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.*

Em outros termos, a lei estabelece que a constituição do crédito tributário, por autoridade administrativa, deve respeitar os seguintes requisitos: i) a autoridade ter competência para a prática do ato; ii) deve ser instaurado um procedimento; iii) se o procedimento depender de intimação do sujeito passivo, deve ser lavrado termo para que se documente a data de início; iv) prazo para findar; e, se necessário, v) lavratura de auto de infração contendo a RMIT.

Os dispositivos acima estabelecem, também, que a legislação tributária, ou seja, "os decretos e as normas complementares", inclusive[1], regulará, observado o disposto nesta Lei, **"a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação".** Nesse sentido, o art. 7º do Decreto-Lei nº 70.235/72, recepcionado pela CF/88 com nível de lei ordinária, dispõe:

> *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;*
>
> *(...)*
>
> *§ 1° 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.*
>
> *§ 2° Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

Entendemos que o art. 194, do CTN possibilita a instituição de duas espécies de normas: i) inaugurais e ii) regulamentares; podendo ser subdivididas em normas de direito material e normas processuais.

Na lição do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, pautando-se no art. 5º, § 2º da CF/88, "A lei e os estatutos normativos que têm vigor de lei são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro, pelo que as designamos por "instrumentos primários", e "Todos os demais diplomas regradores de conduta humano, no Brasil têm sua juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem preceitos gerais e abstratos, quer individuais e concretos. São, por isso mesmo, considerados 'instrumentos secundários' ou 'derivados', não apresentando por si só, a força vinculante que é capaz de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo."[2]

[1] CTN: Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

[2] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 90.

Ainda sobre o tema, ressalta que os instrumentos secundários não podem inovar a ordem jurídica, "fazendo surgir novos direitos e obrigações"[3]. Em sentido contrário, entende-se que tampouco poderá restringir direitos ou obrigações.

Pois bem. O art. 6º da Lei nº 10.593/2002 é exemplo de norma inaugural de direito material, quando confere, privativamente, ao Auditor-Fiscal da Receita Federal a competência para "constituir, mediante lançamento, o crédito tributário".

Por sua vez, o Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, que confere atribuições às delegacias e departamentos internos são normas de direito material regulamentares.

A importância da classificação acima está no fato que, a nulidade de um ato só deve ser declarada quando a norma for: i) inaugural de direito material ou ii) de direito processual, com previsão expressa de uma consequência em caso de desrespeito à previsão legal ou infralegal.

A partir dessa premissa, auto de infração lavrado por quem não é auditor-fiscal é "nulo", pois o art. 142 do CTN combinado com o art. 6º da Lei nº 10.953/2002 confere apenas a essa autoridade administrativa a competência para constituir o crédito tributário por meio de auto de infração.

Todavia, procedimento estabelecido por ato regulamentar, "observado o disposto nesta Lei" (art. 194, do CTN), que não preveja expressamente uma consequência quando ela não for respeitada, na seara tributária, não gera nenhum efeito, exceto se provado prejuízo ao exercício do direito de defesa – esta com base em instrumento inaugural, qual seja o art. 59 do Decreto nº 70.235/72. É o que ocorre com o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF, outrora denominado Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

À época da fiscalização, o MPF tinha como fundamento a Portaria da RFB nº 3.014/2011, instituída com o fim de dispor "sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal".

Já pela ementa da Portaria é possível depreender o seu fim: norma de natureza gerencial da Receita. Todavia, ainda que se entenda que a legislação outorga "direitos" ao administrado, esses são, apenas, de natureza processual, e, desse modo, não há que se falar em nulidade, sem que se configure o prejuízo. Ademais, não encontramos na citada portaria nenhum dispositivo que atribua consequência, por exemplo, nulidade, quando qualquer dos requisitos do ato seja desrespeitado.

Como bem fundamentou o ilustre Cons. Antônio Bezerra Neto: "O ônus de provar o prejuízo é do interessado e ele não o faz, limitando-se a entrar em um argumento circular em que apenas a legalidade pela legalidade é que foi prejudicada." - Acórdão n.º 1401-001.223.

Soma-se aos argumentos retro o fato que as garantias e privilégios do crédito tributários não podem ser afastados por meio de ato infralegal, nem mesmo por aplicação do "princípio da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal", haja vista que o art. 194 do CTN limita a regulamentação dos atos procedimentais "observando o disposto nesta lei". Frisamos, nenhuma lei em sentido estrito foi ofendida.

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 108.

Por fim, como já fundamentado acima, a competência para lavrar auto de infração é privativa de auditor-fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, combinado com o art. 6º da Lei nº 10.953/2002. Eventual desrespeito a ato infralegal de "repartição de competência", não gera nulidade do AI.

Em suma, não há que se falar em nulidade de acordo com o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, seja porque a autoridade lançadora era competente, seja porque não houve cerceamento do direito de defesa.

Da obtenção das informações protegidas por sigilo bancário

Alega a Contribuinte que as provas foram obtidas pela fiscalização de maneira ilícita, vez que foi coagida a apresentar seus extratos bancários. Assim, tais provas não poderia subsidiar o lançamento ora em combate.

Mais uma vez não assiste razão à Contribuinte.

Quanto à nulidade decorrente da **quebra de sigilo bancário sem autorização judicial,** pleiteia o Recorrente o cancelamento do auto de infração, por terem, os Auditores, procedido a quebra do sigilo bancário da Recorrente, e utilizado os extratos bancários como prova, sem a devida autorização judicial.

Tal ponto é objeto de constante discussão no judiciário. Conforme decisão da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, é descabido que a fiscalização tributária tenha de ajuizar ação na Justiça cada vez que precisar de informações da vida financeira de contribuintes.

Além disto, como bem argumentou o julgador da primeira instancia, não há o que se falar em quebra indevida de sigilo bancário, visto que há amparo legal para tal procedimento, no **artigo 6º da Lei Complementar 105 de 2001**:

> *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.*

O dispositivo legal acima encontra-se em plena vigência, não cabendo a este julgador a análise sobre eventual inconstitucionalidade por respeito `Súmula CARF n. 2.

De fato, já foi externada posição a respeito da matéria pelo Plenário do Eg. Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE 389.808/PR, conforme ementa abaixo:

> *"SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a*

> *quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal parte na relação jurídico tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte."*
>
> *(RE 389808/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgado em 15/12/2010, Publicado em 10/05/2011)*

Não obstante minha posição se assemelhe bastante ao julgado acima, o fato é que tal decisão não foi proferida pelo STF sob o rito da Repercussão Geral, sendo assim, considerando a existência e vigência de lei que permite a quebra do sigilo bancário sem autorização, bem como, o teor da Súmula CARF n. 2 que veda aos Conselheiros do CARF a análise de inconstitucionalidade, devo afastar a presente preliminar de nulidade.

Desta forma, tendo o processo de fiscalização e o auto de infração preenchido todos os requisitos previstos em lei, todas as alegações de nulidade merecem ser afastadas.

Arbitramento do Lucro Tributável

Conforme já bem destacado na decisão da DRJ, a não apresentação dos livros e da documentação contábil e fiscal, apesar de reiteradas e sucessivas intimações, assim como a apresentação dos mesmos em desacordo à técnica de escrituração contábil, impossibilita ao fisco a apuração do lucro real, restando como única alternativa o arbitramento da base tributável.

O Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda – apresenta as hipóteses em que o imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, *verbis*:

> *Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.*
>
> *Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*
>
> *I- o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*
>
> *(...)*
>
> *III- o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;*

(...)

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou sub-conta, os lançamentos efetuados no Diário.

O arbitramento é consequência lógica à instalação de total ou parcial insegurança jurídica nas atividades fiscalizatórias, especificamente na determinação da matéria tributável, e assim, na constituição definitiva do próprio crédito tributário. O ato de lançamento tem como pressupostos a certeza e a liquidez do título que o instrumentaliza, no caso o Auto de Infração, de forma que qualquer indefinição precedente contamina-o e desnatura-o perante o ordenamento jurídico-tributário.

Deve-se adotar como premissa que as informações prestadas pelo contribuinte façam prova a seu favor. O posicionamento do presente julgador, já externado em outros tantos votos, é de que, inicialmente, com o nascimento da obrigação tributária e, no caso dos tributos aqui analisados, cujo o lançamento se dá por homologação, a documentação apresentada pelo contribuinte possui presunção relativa de veracidade, transferindo e compulsionando o ônus de mitigar tal presunção à fiscalização.

Quando a fiscalização enxerga inconsistências e pleiteia a prestação de esclarecimentos, bem como a apresentação de documentações outras, e o contribuinte não concretiza tal almejo, detém-se a possibilidade legal de utilização de outros meios eficazes a atingir as informações não prestadas ou inexistentes (através de RMFs, informações de órgãos públicos, dentre outros).

Neste momento, contrastando as informações prestadas pelo contribuinte em um primeiro momento, com as informações colhidas unilateralmente pela Fiscalização, eventuais disparidades robustecem o permissivo de transferência da presunção relativa de veracidade e, assim, o contribuinte passa a deter o ônus probante.

A presunção de omissão de receitas, legalmente disposta no art. 42 da Lei nº 9430/96, materializa esta presunção relativa da Fiscalização. Cabe ao contribuinte ilidir tal presunção, caso apresente documentação hábil e idônea, apta a comprovar a origem dos recursos correspondentes.

Importante ressaltar que a Fiscalização, neste momento, carreia inúmeras oportunidades ao contribuinte para que este desnature tal presunção, intimando-o para a apresentação de documentos comprobatórios. Em referência ao caso em tela, o ora recorrente se manteve omisso quanto a apresentação da documentação que suportasse sua escrituração comercial e fiscal.

Veja, a fiscalização analisa a documentação inicialmente apresentada e instiga o contribuinte a cooperar com o atingimento de uma verdade absoluta.

Diante de todo o exposto, então, o arbitramento torna-se o instrumento utilizado pela fiscalização como ultimação da atribuição de presunção relativa aos fatos, após todas as tentativas vãs e falhas no sentido de busca pelas informações e documentações do contribuinte.

Não obstante, o instrumento em si, leia-se, o arbitramento, é dotado de presunção absoluta de veracidade, ressaltando que os fatos ali contidos são relativizados. Veja,

uma presunção absoluta ("*jure et de jure*") é uma ficção legal: não deixa de ser uma presunção, considerando aqui o alcance conteudístico significativo deste signo, apesar de uma maior proximidade a realidade concreta do que uma presunção relativa de veracidade. Sob outra ótica, não há o atingimento da verdade propriamente dita, principalmente quando a análise dos fatos é respaldada sobre a égide da aplicação do princípio da verdade material.

Em contrapartida, o princípio da verdade formal, impulsiona o firmamento de uma presunção absoluta de veracidade, uma vez que todos os meios legais foram consumados e exaustos na busca pela verdade dos fatos, e legitima o arbitramento do lucro no caso concreto, inadmitindo prova em contrário que o desnature. Quanto aos fatos que o precederam e que o originaram, reitera-se, mantém-se a mesma presunção relativa da qual todo o processo fiscalizatório fora alagado.

Para melhor entendimento da situação no campo fático, imprescindível a aplicação do art. 148 do CTN, o qual, sob um olhar perfunctório, tem o escopo de aproximar os valores arbitrados o máximo possível da verdadeira base de cálculo do tributo. Ainda assim, referido dispositivo legal, contudo, não encerra a possibilidade de prova em contrário no momento de formação do lançamento: o legislador estendeu a garantia do contraditório também à ocasião posterior ao arbitramento.

Eis a dicção legal do art. 148 do CTN:

> *"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."*

A jurisprudência instaurada no CARF, alicerçada pelo normativo supracitado, amparada, agora sim, integralmente no princípio da verdade material, concretiza os princípios do contraditório e da ampla defesa à todo o processo administrativo.

Permite-se que o contribuinte faça prova a seu favor em sede de impugnação e recurso voluntário, no intuito claro de ilidir a presunção relativa ultimada por meio do arbitramento, mantendo intacta, no entanto, a presunção absoluta deste último.

Tal assertiva é consolidada através de entendimento sumulado:

> *Súmula CARF nº 59: A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.*

Torna-se cristalina a conclusão de que o arbitramento, por si, não pode ser invalidado, pois em momento anterior fora eivado de presunção absoluta de veracidade. Conquanto, os fatos ali dispostos, dotados de presunção relativa, são passíveis de serem ilididos pelo contribuinte a qualquer momento.

Não cabe, ao presente julgador, desnaturar o arbitramento e seus efeitos propagados desde o lançamento: foge a lógica do ordenamento jurídico-tributário; é expressamente vedado por entendimento súmula, que respalda toda a jurisprudência neste sentido; e, além, choca-se com toda a sistemática criada pelo legislador para a otimização da busca pela verdade absoluta.

Quanto a este último ponto, restou demonstrado que as presunções de veracidade relativa são institutos oscilantes e voláteis, justamente para funcionarem como um instrumento que impulsiona, a todo o custo, o aprimoramento da verdade e, posteriormente, o atingimento de uma verdade absoluta.

Enquanto isso, as presunções absolutas, apesar de não perfazerem uma verdade absoluta de fato, não instigam a possibilidade de prova em contrário, o que as reserva um caráter de estagnação, imutabilidade momentânea.

Inviabilizar o arbitramento pelas provas apresentadas em momento posterior, portanto, torna-se um meio incapaz de eivar de ilegalidade todo o processo fiscalizatório e o lançamento concretizado e insuficiente para a decretação de nulidade. Reitera-se, que o arbitramento é a consequência de todo um processo fiscalizatório, concretizando a verdade até então apurada.

Neste contexto o arbitramento só será desnaturado como consequência lógica a ilição concreta de todas as presunções relativas ali construídas, por natural perda de seu objeto.

Tributação Reflexa

Em relação à tributação reflexa, de PIS e COFINS, dada a íntima relação de causa e efeito e inexistência de fatos diversos que justificassem uma análise diferente, o lançamento decorrente segue o racional do lançamento principal.

Recurso de Ofício

Da multa Qualificada

Entendo que fora acertada a decisão da DRJ que afastou a multa qualificada de 150% em razão da inexistência de fraude da contribuinte.

Comungo do mesmo entendimento dos julgadores a quo no sentido de que o arbitramento do lucro por si só não justifica a aplicação da multa qualificada de 150% se ausente a comprovação de fraude.

Também aqui me socorro da Súmula CARF n. 14 que assim dispõe:

"Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da

> *multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo"*

Entendo também aplicável ao presente caso a Súmula CARF n. 25:

> *Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64.*

A fiscalização não conseguiu comprovar no presente caso o evidente intuito de fraude da Contribuinte, tendo tido êxito somente para fins de justificar o arbitramento aplicado.

Assim, não merece reparo a decisão da DRJ que afastou a multa qualificada.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO DE OFÍCIO para NEGAR-LHE PROVIMENTO e CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para AFASTAR AS PRELIMINARES SUSCITADAS e no MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator