



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

Processo nº 10384.720648/2011-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.815 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de outubro de 2012
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas
Recorrente POMPEU TINTAS AUTOMOTIVAS & RAÇÕES BALANCEADAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO AUDITOR FISCAL RESPONSÁVEL. A Administração Pública pode designar outro auditor para realização do procedimento fiscal sem justificar seu ato ao sujeito passivo, cumprindo-lhe apenas registrar esta alteração no Mandado de Procedimento Fiscal. INTIMAÇÃO. A ciência por via postal deve ser feita no endereço cadastral do sujeito passivo. PRAZO DE RESPOSTA A INTIMAÇÕES. Regular o procedimento fiscal que concede prazos razoáveis para apresentação de documentos, e não se submete a prazo alargado pretendido pelo fiscalizado, sob o risco de configurar-se a decadência. PROVA TESTEMUNHAL. Não há previsão legal para prova testemunhal no contencioso administrativo.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. SIGILO BANCÁRIO. Não se cogita a violação do sigilo bancário ou afronta à moralidade administrativa quando o fiscalizado entrega à autoridade fiscal seus extratos bancários que embasaram o lançamento. CONHECIMENTO PRÉVIO DA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA PELA FISCALIZAÇÃO. A lei autoriza as instituições financeiras a fornecerem informações globais da movimentação bancária de seus clientes, inexistindo qualquer irregularidade no conhecimento prévio destas informações pelo Fisco, por consequência, no direcionamento da auditoria com base em indícios ali revelados de omissão de receitas. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. Nos termos da lei, caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. DEPÓSITOS CONTABILIZADOS SEM IDENTIFICAÇÃO DA ORIGEM. O registro contábil de depósitos bancários a débito da conta Bancos e a crédito da conta Caixa é insuficiente para demonstrar a origem dos valores depositados.

JUROS DE MORA. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento e NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Manoel Mota Fonseca e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

POMPEU TINTAS AUTOMOTIVAS & RAÇÕES BALANCEADAS LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza/CE que, por maioria de votos, julgou PROCEDENTE EM PARTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 30/06/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 1.631.816,58.

A partir dos livros contábeis e extratos bancários fornecidos pela contribuinte fiscalizada, a autoridade lançadora concluir ser impossível identificar, na contabilidade, a origem dos ingressos verificados no período fiscalizado, pois todos os lançamentos foram realizados com utilização, apenas, das contas Caixa e Bancos, *sem repercutir nas demais contas de modo a modificar a situação patrimonial da empresa*. Constatou que:

[...] Os lançamentos são efetuados a débito da sub conta “banco” e a crédito da conta “caixa geral” de modo que os ingressos bancários, em todas as suas modalidades (on line, via doc, via TED), são considerados oriundos do próprio caixa da empresa. E, de igual forma, os lançamentos de saídas das contas bancárias, em sua quase totalidade, são também contabilizados apenas entre as contas conta “CAIXA GERAL” e as subcontas “BANCOS”. Neste caso, a débito da conta “CAIXA GERAL” e a crédito de “BANCOS”.

10. Em adição a prática acima, o fiscalizado utiliza, para identificar os lançamentos contábeis, históricos que ou reproduzem os históricos usados no extrato bancário ou são uma simplificação destes, tornando a identificação da origem dos recursos ingressados no caixa praticamente impossível.

[...]

Intimado em 12/04/2011, e reintimado em 12/05/2011 a comprovar a origem dos depósitos bancários, a fiscalizada, em 20/05/2011, alegou violação de seu sigilo bancário, *coação moral* para entrega dos extratos, exigüidade dos prazos para atendimento às intimações e ausência de autorização para análise de seu movimento bancário que *além de guardar questões pessoais e lícitas, não corresponde ao movimento efetivo do requerente*. A autoridade lançadora refutou estas alegações, ressaltando que *TODA a sua movimentação bancária está escriturada nos seus livros DIÁRIO e RAZÃO*, e que da análise minudente destas informações resultou a intimação para esclarecimento dos lançamentos contábeis obscuros, a qual ensejou a dita alegação de violação de privacidade.

Supondo que a fiscalizada não compreendiera a intimação anterior, outra foi formulada para demonstração da *origem dos recursos ingressados em CAIXA via depósitos*, identificados na forma em que estavam *escriturados no livro Diário*, exigindo-se também esclarecimentos acerca da *adoção da forma de contabilização* antes descrita. A contribuinte reiterou os termos da resposta anterior e, quanto à forma de contabilização, disse ser *uma espécie de simplificação tosca da técnica contábil, pelo que se percebe que o referido registro contábil depois correspondeu às apropriações respectivas*.

Entendeu a Fiscalização que a forma adotada fez com que *fatos modificativos da situação patrimonial da empresa* fossem registrados como *fatos meramente permutativos*,

de modo que mais de R\$ 13 milhões de ingressos em caixa não refletisse movimentação compatível nas contas de receitas, estoques, fornecedores, clientes, etc. Destacou que o somatório de cheques depositados e devolvidos era superior à receita declarada no período fiscalizado, e registrou que, intimada a apresentar todas as notas fiscais emitidas no período, a fiscalizada respondeu que já prestara *minuciosos esclarecimentos* e que a Fiscalização insistia em *pedir explicações a destempo*.

Diante deste contexto, a autoridade lançadora promoveu o lançamento de ofício a partir das receitas presumidas a partir dos depósitos bancários de origem não comprovada, deduzindo os cheques devolvidos e outros estornos verificados. Os valores devidos a título de IRPJ e CSLL foram apurados na sistemática do lucro presumido, e a Contribuição ao PIS e a COFINS na sistemática cumulativa, deduzindo-se *os valores constantes em DIPJ e DCTF*. Foi aplicada multa no percentual de 150% porque a Fiscalização entendeu caracterizada sonegação fiscal, na medida em que a forma de escrituração adotada pela contribuinte decorreria a intenção de reduzir tributos a recolher.

Os argumentos deduzidos em impugnação foram assim sintetizados na decisão recorrida:

PRELIMINARMENTE:

- i) Ocorreu a substituição do auditor fiscal, sem que fosse explicado o motivo ao administrado;*
- ii) As intimações e comunicações não foram endereçadas aos procuradores do impugnante;*
- iii) A ilegalidade e a inconstitucionalidade das informações bancárias obtidas pela fiscalização;*
- iv) Requereu, antes do prosseguimento deste processo, respostas por escrito a diversos questionamentos, como condição de procedibilidade do presente feito, para que o contribuinte possa sobre elas manifestar-se nos autos. Caso contrário, mencionou que solicitaria intervenção judicial para sanar as irregularidades;*
- v) No RE 389.808, o STF manifestou-se pela inconstitucionalidade de norma legal que autoriza o Fisco a pleitear os dados bancários diretamente às instituições financeiras;*
- vi) A inexistência de inércia do contribuinte, pois entregou à fiscalização todos os documentos solicitados;*
- vii) Prazos exíguos para atender às intimações do fisco;*

NO MÉRITO:

- viii) A utilização do lucro arbitrado deve se dar somente em casos excepcionais;*
- ix) Os valores utilizados para dedução foram tomados a menor que aqueles devidos, como é exemplo a apuração do mês de janeiro de 2007; outros meses necessitam igualmente de revisão, no que tange às deduções efetuadas;*
- x) Foram tomadas todas as entradas como renda;*
- xi) A utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora com finalidade remuneratória e violação ao disposto no artigo 161, § 1º, do CTN;*
- xii) A multa não pode ser confiscatória, devendo ser aplicado o percentual de 50%, ou pelo menos, o de 75%;*

xiii) *A inapropriada representação fiscal para fins penais.*

A Turma julgadora acolheu parcialmente a alegação da impugnante relativamente à redução da base de cálculo de janeiro/2007, bem como afastou a qualificação da penalidade, por entender que a escrituração contábil, mesmo com deficiências, permitiu à Fiscalização apurar a omissão de receitas, e esta, na forma presumida, não autoriza a qualificação da multa de ofício, a teor da Súmula CARF nº 25, vinculante da Administração Tributária por força da Portaria MF nº 383/2010.

Cientificada da decisão de primeira instância em 10/11/2011 (fl. 1391), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 09/12/2011 (fls. 1392/1436), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação, por entender que eles não foram adequadamente respondidos pelo órgão julgador de 1ª instância.

Esclarece que não se opõe à *competência de uma fiscalização administrativa*, mas sim defende seu direito de *saber o que está sendo fiscalizado e o porquê da fiscalização*, respeitando-se *todos os princípios estabelecidos constitucional e processualmente*.

Exige esclarecimentos acerca da substituição do auditor fiscal que iniciou o procedimento, invocando o princípio administrativo da impessoalidade e transcrevendo doutrina. Ressalta que requisitou a resposta em forma escrita e antes do julgamento da defesa, para manifestação de seus defensores.

Destaca que as comunicações não foram endereçadas a seus procuradores, conforme requerido, entendendo *notória a intenção de prejudicar a defesa do Recorrente*, desde o procedimento fiscal, quando já notificada a Fiscalização a respeito. Invoca o art. 127 do CTN, no sentido de que *o domicílio tributário é de livre escolha do contribuinte*, opção esta feita tempestivamente na *procuração devidamente reconhecida e com poderes para tais*.

De toda sorte, observa que todas as intimações foram respondidas, e discorda da legitimidade atribuída aos prazos de 5 (cinco) dias concedidos pela Fiscalização, mormente tendo em conta que *a empresa possui uma contabilidade externa, que atende a muitos clientes e não está a disposição para um requerimento no mesmo dia e horário que a fiscalização almeja*. Reporta-se à resposta à intimação nº 4, na qual *se pediu insistentemente (já que havia solicitado anteriormente – respostas às intimações de nº 1, 2 e 3) que fosse concedido prazo até o final deste ano calendário em virtude do requerimento e do que isso iria demandar de trabalhos contábeis*.

Recorda a personalidade já apontada neste procedimento fiscal, cogita de perseguição, até mesmo política, e ressalta a rapidez no julgamento administrativo, prejudicando a produção de *tabelas demonstrando que as deduções utilizadas estavam em desconformidade com os extratos que estavam em poder da fiscalização*. Assim aduz:

O que parece acontecer é que o fiscal originário deseja cumprir metas, e não simplesmente fazer o que lhe é devido, e o órgão julgador aplicar uma celeridade sem uma profunda análise do caso, o que acaba por desmerecer qualquer julgamento.

Cita o art. 16, §5º do Decreto nº 70.235/72 para frisar que fez o requerimento para apresentação de provas e não teve resposta, e defende novamente a necessidade de sustentação oral, mas no sentido de *oitiva de pessoas que estejam relacionadas aos fatos, requerendo diligência deste Conselho, no sentido de intimar os representantes da recorrente*

para que possam exercer o direito de apuração da verdade material e suprir a falha no levantamento de informações, que se iniciou com o agente fiscal e se consumou com o órgão julgador.

Acrescenta que, sob a ameaça da Fiscalização de *realizar lançamento arbitrariamente*, apresentou seus extratos bancários, o que resultou em *inegável invasão da privacidade do Recorrente*, muito embora reconheça o fiscal autuante que todas as informações já constavam de seus livros contábeis. Questiona, então, o porquê da solicitação de seus extratos bancários.

Considera absurda a alegação da autoridade julgadora de que seriam irrelevantes os questionamentos e fundamentações apresentados na impugnação acerca da técnica contábil adotada, na medida em que a dificuldade que isto causou ao procedimento fiscalizatório fundamenta o auto de infração e foi tomada como evidência da “vontade” de não pagar tributos. Não compreende como *discrepâncias* em seus procedimentos contábeis podem afetar a Fiscalização, *conhecedora das técnicas contábeis existentes*, e assevera que, se tais *discrepâncias* são irrelevantes, como disse a autoridade julgadora, o lançamento deve ser anulado, porque baseado na “opção contábil” da Recorrente.

Refuta as *conclusões precipitadas da fiscalização*, menciona a *exorbitação das funções administrativas* e a ilegalidade e abuso de poder delas decorrentes, especialmente porque desacompanhada de provas a alegação de que a prática da contribuinte teria como fim sonegar tributos. Em suas palavras:

A função de uma fiscalização é apurar a verdade real dos fatos, e não simplesmente “aguardar” documentações. Para tanto, veja-se que sequer houve uma visita da fiscalização ao estabelecimento da fiscalizada, esta nunca conheceu de perto a atividade da Recorrente, por isso mesmo que errou até na forma de arbitrar os tributos (tópico apartado em virtude de sua especificidade).

Defende seu direito a uma escrituração simplificada, como optante pelo lucro presumido, e acrescenta que a autoridade julgadora tacitamente concordou com este entendimento.

Passa, então, a abordar a *ilegalidade e inconstitucionalidade da obtenção das informações bancárias pela Fiscalização*, menciona que o procedimento fiscal só se iniciou *em virtude de uma presunção da fiscalização em posse dos extratos financeiros da Contribuinte Recorrente*, indício de que teria sido *vítima de quebra de sigilo bancário sem as devidas cautelas*, aspecto acerca do qual a autoridade julgadora de 1ª instância não se manifestou. Aduz que não foi *acionado o Poder Judiciário*, e que o Termo de Verificação Fiscal nada menciona acerca deste procedimento prévio, muito embora evidente a preocupação da fiscalização centrada em sua movimentação financeira, na medida em que nada foi feito ante a entrega de documentos em 09/12/2010, somente iniciado-se a fiscalização, de fato, em 22/02/2011, após a entrega dos extratos.

Entende que inexistia *razão jurídica* para ser intimada a esclarecer sua movimentação financeira, questiona qual obrigação tributária permitiu o *acesso a sua movimentação* e qual obrigação acessória deixou de cumprir para ter permitido este acesso. Na seqüência, transcrevendo o art. 113 do CTN, questiona que *obrigação acessória a contribuinte teria apresentado ou deixado de apresentar, para que dela fosse extraída a exigência do*

imposto de renda, e demais tributos federais (PIS, COFINS e CSLL) conforme o lançamento tributário pretende. E acrescenta:

13. Requer-se, antes do prosseguimento deste processo a formal resposta a tais questionamentos, sob pena de intervenção judicial para sanar a irregularidade que sujeitará a Administração a prejuízo futuro, decorrente de indenização, assim como decorrente de movimentação da máquina administrativa sem a devida diligência e cautela, e sem a possibilidade de exercer a autotutela administrativa.

Reporta-se ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808, em seu entender contrário à possibilidade de a Receita Federal ter acesso a dados bancários de qualquer pessoa, e aborda as garantias constitucionais ali asseguradas. Opõe-se ao argumento simplório, adotado na decisão recorrida, no sentido de que os extratos foram entregues pela contribuinte, para deixar de apreciar questões que reputa extremamente relevantes.

Invocando o princípio da moralidade administrativa, discorda do entendimento de que a apresentação pela Recorrente dos extratos bancários teria tornado despicenda a providência, por parte da autoridade fiscal, em obter autorização judicial para o levantamento da movimentação financeira da impugnante. E por esperar dos órgãos públicos condutas sempre afinadas com o ordenamento jurídico posto, em obediência estrita aos bons costumes das relações sociais, assevera:

28. Não seria atendida essa premissa, caso se pudesse admitir que, após inequívoco exame da movimentação financeira do contribuinte – afirmação da impugnante amparada no eloqüente silêncio da d. fiscalização sobre de onde advieram as informações acerca de sua movimentação bancária, fosse a impugnante levada, por pressão efetuada pelas intimações realizadas e sob pena de punição, por multas majoradas, caso não prestasse as informações, a “abrir mão de seu sigilo bancário”, como se tal liberalidade adviesse de sua livre decisão de assim proceder!

Passa a abordar, então, a presunção de omissão de receitas com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96, inicialmente reportando-se ao conceito de presunção, ressaltando que ela deve resultar sempre da experiência, da observação do acontecer dos fatos na ordem natural das coisas, consoante doutrina que transcreve, para concluir que:

Em suma, entre o fato conhecido e o fato desconhecido deve haver uma correlação segura e direta, não podendo haver dúvidas sobre a materialização dessa correlação, sob pena desse artifício legal resultar indevido por absoluta inadequação do conceito jurídico escolhido para sua concreção.

No que concerne ao presente caso, essa inadequação está presente na presunção legal de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/96, vez que não há uma correlação lógica, direta e segura dos extratos bancários com a omissão de rendimentos, visto que nem sempre o volume de depósitos injustificado leva ao rendimento omitido correlato.

Exemplos desta inadequação seriam os cheques devolvidos, que não foram integralmente excluídos pela Fiscalização, bem como a devolução de materiais de compra e venda, de outras movimentações financeiras, como empréstimos e até mesmo distribuição de rendimentos dos cotistas e a própria movimentação financeira dos representantes. Observa que o conjunto probatório completo, acerca da referida movimentação será carreado a este

Conselho, ressaltando que não foi intimada a tanto pela autoridade julgadora de 1ª instância e que fará o encaminhamento *diretamente e “em mãos”*.

Acrescenta que a Fiscalização desconhece sua atividade, pois uma das contribuições incidentes sobre seu faturamento tem alíquota zero, e procura demonstrar que *a movimentação bancária não corporifica fato gerador do Imposto de Renda*, pois *é estoque e não fluxo*, não tipificando renda, consoante ementas de julgados administrativos que transcreve e Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Cita, ainda, outros excertos doutrinários acerca da *caracterização do sinal de riqueza*, não evidenciado pelos depósitos bancários, a depender de *perfeita identificação do sinal; fixação da renda tributável relacionada com o sinal; demonstração da natureza tributável do rendimento; demonstração de que tal renda já não foi tributada*. Assim, os depósitos bancários seriam apenas *marco inicial de investigação*, e *não podem ser erigidos a fato indiciário na construção da aludida presunção legal*, transferindo totalmente ao contribuinte o encargo probatório, que caberia ao Fisco, em sua função investigativa.

Entende que *sem a indicação de outros indícios, o emprego da presunção da Lei 9.430/96 atinge, por certo, o que não é renda nem receita*, ampliando a competência tributária da União Federal e violando o princípio da legalidade. Menciona, também, a possibilidade de se provar que os créditos bancários representariam renda consumida pelo contribuinte, ou verificarem-se outros sinais exteriores de riqueza.

Aponta, ainda, que não houve intimação regular, posto que a Fiscalização estava ciente de que *a perquirição de informações demandaria extensa, longa, pormenorizada e trabalhosa busca e que deveria ter sido feita à Procuradora da empresa, e NUNCA O FOI*. Diz que esperava *colaboração da Administração para a apuração da verdade real*, mas que *houve verdadeiro impedimento para tal procura, com poucos prazos concedidos, sem qualquer coerência com as reais necessidades do caso*.

Acrescenta que a Fiscalização não observou as exigências dos §§ 1º e 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, pois *o valor das receitas e rendimentos tem que serem feitos mês a mês*, bem como analisados individualmente os créditos. Ademais, não foi observado o regime de tributação adotado pela contribuinte, *a atividade do Recorrente em na maioria de seus produtos, alíquota zero*. Tudo porque *o lançamento não pode se fundamentar apenas na impossibilidade de apresentarem-se justificativas para um conjunto de operações bancárias realizadas*.

Abordando, então, a *base de cálculo adotada*, entendendo que o lançamento é nulo porque *o cálculo feito pelo fiscal não utilizou as deduções corretas*, citando exemplos pertinentes a janeiro/2007, que totalizariam R\$ 371.744,16, ao passo que a Fiscalização deduziu apenas R\$ 363.594,66 a título de devoluções de cheque depositados e estornos. Daí a necessidade de revisão da apuração de outros meses, providência não adotada pela autoridade julgadora de 1ª instância que, mesmo constatando o erro material, impôs que *o trabalho da fiscalização seja realizado pelo próprio contribuinte*.

Aduz que não se nega a realizar tal trabalho, mas não no *tempo curtíssimo que teve*. Ressalta que devem ser observados os limites constitucionais na apuração do imposto de renda, ainda que em caso de arbitramento, devendo a autoridade administrativa promover detalhadamente sua apuração, a teor do art. 142 do CTN, o que não ocorreu, ante a exiguidade do prazo que lhe foi concedido para a enorme tarefa de apresentar inúmeros documentos

comprobatórios de sua movimentação financeira, encerrando-se precocemente os trabalhos, com a conseqüente imputação à impugnante de *conduta não correspondente à realidade*, além dos erros cometidos na apuração da base de cálculo a evidenciar a sua nulidade.

Diz que a *fiscalização arbitrou tributos que não condizem com a atividade comercial da contribuinte*, exigindo todos os tributos federais e valendo-se de uma base de cálculo maior que a verdadeira. Defende a revisão do lançamento, ante o conceito de renda tributável expresso no CTN, e abordando a incompatibilidade entre o art. 42 da Lei nº 9.430/96 e o art. 43 do CTN, transcrevendo jurisprudência e doutrina e mencionando:

Não se consideraram as diversas saídas, estornos, etc..., efetuadas naquelas mesmas contas bancárias, nem ainda, se permitiu, como já exaustivamente se alegou, que fossem identificados os lançamentos em conta corrente, mormente para a identificação, mais precisa de valores, inclusive, de outras contas, para os fins do artigo 42 da Lei n. 9430/96.

Ao final deste tópico da defesa, entende evidenciada a *necessidade de converter o julgamento em diligência, importante para a defesa do contribuinte ora Recorrente, e mais, caso queira que o trabalho da fiscalização seja feito pelo contribuinte, requer prazo expressamente oficializado, com devida e regular intimação, para que tais diligências sejam realizadas e provadas pelo contribuinte.*

Reportando-se ao *maior absurdo perpetrado pela fiscalização*, reitera que a Fiscalização não considerou a atividade realizada pela empresa, consistente no comércio de *produtos animais, agropecuárias e seus conseqüentes*, sujeitos a alíquota zero pela Lei nº 10.925/2004. Menciona que 99% dos produtos por ela comercializados correspondem a *fertilizantes, adubos, defensivos agropecuários, pintos de um dia, uma variada gama de vacinas para medicina veterinária, grãos esmagados, flocos de milho, soja*, e subsidiariamente reporta-se à suspensão da exigibilidade da Contribuição ao PIS e da COFINS, na forma da Instrução Normativa SRF nº 660/2006.

Quanto à afirmação fiscal de que sua escrituração contábil estaria errada, questiona: *Quais as formas de escrituração? A contribuinte como empresa optante pelo lucro presumido tinha opção por algum dos tipos existentes? Caso positivo, e com todos os documentos solicitados em mãos, por que a fiscalização desconsiderou a escrituração?* Assevera que sua escrituração *não impediu a quantificação de seus resultados no exercício fiscalizado*, e irregularidades formais, sem prejuízo ao Fisco, não sustentariam sua desqualificação e o conseqüente arbitramento dos lucros, quanto menos sem uma demonstração detalhada das inconsistências, em oposição à atuação dos técnicos que a elaboraram.

Opõe-se à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, dada sua natureza remuneratória e por configurar penalização pela mora no recolhimento dos tributos.

Por fim, reitera a suposição de que existiria *alguma perseguição com o contribuinte*, ante a aplicação de penalidade exorbitante que foi, *sem maiores investigações*, reduzida na decisão recorrida, mencionando que a Fiscalização também exorbitou de suas funções ao requisitar *que fosse instaurada representação criminal contra os representantes da contribuinte*. De toda sorte, afirma correto o entendimento da autoridade julgadora de que não poderia se manifestar sobre o processo de representação fiscal para fins penais, mas pede uma análise mais acurada do presente caso *em virtude de tantas ilegalidades, pessoalidades*,

deturpações de funções e exorbitação de competência com abusos de poderes que se fizeram claramente presente em todo o processo administrativo fiscal.

Apresenta, assim os seguintes pedidos:

DOS PEDIDOS PRELIMINARES

I . Como decorrência de tudo quanto se expôs, a Recorrente requer a reforma parcial da decisão ora recorrida para determinar a anulação do lançamento objeto deste Recurso Voluntário, com a eliminação completa das penalidades, bem como requerendo:

*a) a juntada, posterior, de documentos e novos documentos que demonstrem tudo o quanto aqui sustentado, com fulcro no que estatui a Lei n. 9784/99, em seus artigos 2º, caput, **parágrafo único**, incisos X e XII, 3º, incisos III, 6º, parágrafo único e 38, todos corolários lógicos do que dispõe o artigo 5º, LV, da CRFB;*

*b) que a Administração Fazendária expressamente se manifeste aos procuradores **infra-consignados**, em seu endereço apostado no rodapé da presente, acerca de **todas as indagações apresentadas e fundamentadas neste recurso voluntário**;*

*c) que sejam juntadas aos autos, pela Administração Fazendária, as **obrigações acessórias** ou dos elementos a partir das quais teria a d. fiscalização concluído pela necessidade de a Recorrente justificar sua movimentação financeira, conforme exigem o artigo 113, §§ 1º e 2º do CTN c/c artigo 37 da Lei n. 9784/99; o mesmo se requer em relação às obrigações principais;*

*d) a intimação da Recorrente, por intermédio de seus patronos, de todos os atos e termos do andamento do presente processo administrativo, nos termos do que lhe autoriza o artigo 3º, incisos II e IV, também da Lei n. 9784/99, para que **deles tome conhecimento e possa, se for o caso, se manifestar, em nome da paridade de tratamento das partes, da ampla defesa e da publicidade**;*

e) Ainda, que seja concedido aos procuradores infra-consignados, por meio de intimação escrita no endereço já informado, o direito de audiência, para sustentação de argumentos e para outros fins, inclusive para pormenorizar a ação fiscal, em seus ricos e fundamentais detalhes, com a devida antecedência de, no mínimo, 30 (trinta) dias, para que promova a devida sustentação oral de suas razões junto ao d. Conselho de forma a atender o princípio da ampla defesa e contraditório.

DOS PEDIDOS DE MÉRITO

Como decorrência de tudo quanto se expôs, a impugnante também requer:

*f) a **nulidade do lançamento**, ante a clara e insofismável quebra do sigilo bancário da Recorrente, em confronto com as garantias constitucionais de sigilo de dados, nos termos do que lhe assegura o artigo 5º, XII, da CRFB, corroborado pelo pacífico e atual entendimento de nossa Corte Suprema ou*

*g) a **nulidade do lançamento**, face a não configuração do pressuposto fático-jurídico da incidência do que dispõe o artigo 42, da Lei n.9.430/96, qual seja, a impossibilidade de que se **presuma como renda tributável** os depósitos lançados em conta corrente da Recorrente, haja vista não ter ela deixado de esclarecer a origem dos referidos depósitos, vez que **não lhe foram asseguradas, de forma plena, as condições para tal demonstração** ou*

*h) a **nulidade do lançamento**, em vista de que os valores presentes no lançamento **não correspondem à renda tributável**, nos termos preconizados pelo artigo 43, incisos I e II e 44, ambos do CTN, para o que se reitera o **pedido de revisão dos cálculos que embasaram o ato administrativo, ora combatido**;*

Processo nº 10384.720648/2011-53
Acórdão n.º **1101-000.815**

S1-C1T1
Fl. 12

i) a nulidade do lançamento tendo em vista a aplicação da alíquota zero quanto a contribuição- COFINS — tendo em vista os produtos comercializados pela Recorrente;

j) a nulidade do lançamento, também no que tange à incidência da taxa SELIC, como taxa de juros, por ofensa ao quanto disposto pelo artigo 161, caput, do CTN;

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

As acusações feitas pela recorrente exigem, inicialmente, uma análise detalhada do procedimento fiscal desenvolvido para exigência do crédito tributário aqui em debate.

Como se vê às fls. 642/643, o procedimento de fiscalização foi iniciado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal Paulo de Tarso Sousa Marques da Fonseca, sob as ordens do Chefe de Equipe José Leomar da Costa Feitosa, mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal, no qual exigiu-se, da contribuinte, a apresentação, em 5 (cinco) dias úteis, de Livro Caixa, ou de Livros Diário e Razão, bem como de Livros Fiscais, DCTF, DAFON e extratos de contas bancárias e de aplicações financeiras. Os livros e documentos deveriam ser entregues no setor de fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Teresina/PI. O Termo lavrado aponta, como *identificação da ordem*, o *número do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)* e o *Código de Acesso*.

Na sequência, sob o mesmo Mandado de Procedimento Fiscal nº 03.3.01.00-2010-00368-9, o Auditor Fiscal da Receita Federal Marcello Saraiva Arcoverde lavra nova intimação exigindo, agora, a apresentação, apenas, de Livro Caixa ou Diário/Razão, além dos extratos de contas bancárias e de aplicações financeiras pertinentes ao mesmo período de apuração (ano-calendário 2007). Referido Termo de Intimação foi lavrado em 10/02/2011 e, consoante indica o Mandado de Procedimento Fiscal disponível no sítio da Receita Federal na Internet, naquela data o referido Auditor Fiscal já havia sido incluído na execução do procedimento fiscal, concomitantemente com a exclusão do Auditor Fiscal antes citado, verificada em 23/11/2010.

O procedimento adotado observa o que disposto na Portaria SRF nº 11.371/2007:

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

[...]

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.

[...]

Art. 17. *No curso do procedimento fiscal, outros servidores, AFRFB ou não, poderão participar de seu desenvolvimento desde que devidamente identificados e acompanhados de AFRFB designado, sob a responsabilidade deste.*

Parágrafo único. Somente os AFRFB acompanhantes poderão firmar termos, intimações ou atos assemelhados, desde que em conjunto com o AFRFB designado.

Art. 18. *Os MPF emitidos e suas alterações permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso de que trata o art. 4º, parágrafo único, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente.*

Nestes termos, a autoridade outorgante do MPF tem o dever, tão só, de promover o registro eletrônico da alteração do auditor responsável pelo procedimento fiscal para que o sujeito passivo fiscalizado, tendo conhecimento da alteração, possa confirmar sua veracidade acessando o documento eletrônico disponível na Internet.

Inadmissível cogitar que a autoridade administrativa tenha o dever de justificar a alteração promovida. Diversas causas podem justificá-la, e a impessoalidade defendida pela recorrente é assegurada, precisamente, pela ausência desta subjetividade, permitindo que a auditoria iniciada por um agente fiscal possa ter continuidade sob os cuidados de outro Auditor Fiscal, sem depender da condição específica de quem primeiro teve contato com o trabalho fiscal.

Consoante doutrina que a recorrente cita, esta alternância evidencia que não há *favoritismos*, quanto menos *simpatias ou animosidades pessoais*, ou *interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie*. O objetivo do procedimento fiscal, qual seja, a verificação da apuração do IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS no período de janeiro a dezembro/2007 estava, desde o início, fixado no Mandado de Procedimento Fiscal, e a semelhança dos documentos exigidos do contribuinte pelos dois Auditores Fiscais corrobora a impessoalidade invocada pela recorrente.

De toda sorte, se a contribuinte tinha a curiosidade de saber o motivo da substituição, e inclusive de forma escrita e antes do julgamento de sua impugnação, deveria ter dirigido o pedido à autoridade competente, qual seja, aquela que emitiu o Mandado de Procedimento Fiscal, e não à autoridade julgadora de 1ª instância, que no âmbito de sua competência respondeu adequadamente ao questionamento veiculado na impugnação:

O instrumento pelo qual a Administração Tributária determina a realização de uma ação fiscal é o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). A Fazenda possui discricionariedade para substituir o agente fiscal nos termos do artigo 9º, caput, da Portaria RFB nº 11.371, de 2007. A ciência pelo sujeito passivo do MPF e suas alterações, nos termos do artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 1972 (com redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997), dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo fiscal (artigos 4º, parágrafo único, e 18 da Portaria RFB nº 11.371, de 2007). Nesse passo, o instituto do MPF veio conferir, entre outros, moralidade, transparência e impessoalidade à atuação administrativa. Deveria, pois, o contribuinte apontar e provar o prejuízo concreto sofrido em razão da substituição do auditor fiscal, o que não foi o caso.

Prosseguindo na descrição do desenvolvimento do procedimento fiscal, tem-se que a contribuinte respondeu à primeira intimação, requisitando prorrogação do prazo em 10 (dez) dias, o que lhe foi concedido (fls. 683/684). Além disso, consignou na referida petição que:

1. *Esclarece inicialmente que o contribuinte nomeou a procuradora, que a esta subscreve, para que nesta fiscalização recebesse auxílio técnico imprescindível.*

2. *Assim, pelo que lhe assegura o direito, ressalta que, para todos os atos desta fiscalização, elegeu a referida profissional para que a representasse integralmente. Assim, reitera que todos os requerimentos e notificações deverão ser exclusivamente encaminhados a esta procuradora, para que sejam dotados dos efeitos jurídicos desejáveis, inclusive os que eventualmente decorram do quanto dispõe o artigo 145, "caput", do CTN, especificamente quanto à regularidade da notificação.*

[...]

Veja-se que, embora domiciliada em Teresina/PI, onde também localizada a Unidade Administrativa responsável pela auditoria fiscal aqui questionada, a contribuinte outorgou poderes de representação a advogada com escritório situado em São Paulo/SP, e pretendeu que a Fiscalização se dirigisse exclusivamente à referida profissional para obtenção dos esclarecimentos necessários ao procedimento fiscal. Em tais condições, a autoridade fiscal poderia se sujeitar à disponibilidade da referida procuradora, para formalizar a ciência de suas intimações pessoalmente a ela, ou valer-se da ciência postal de seus atos, mas neste caso necessariamente submetendo-se ao que dispõe o Decreto nº 70.235/72:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

[...]

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, **com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo**; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

[...]

§ 2º Considera-se feita a intimação:

[...]

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...] (negrejou-se)

Pretende a recorrente que a comunicação antes transcrita, apresentada no curso do procedimento fiscal, preste-se a definir a forma regular de notificação, inclusive para fins de lançamento, como exigido pelo art. 145 do CTN, bem como represente eleição de domicílio na forma do art. 127 do CTN. Ignora, porém, que a possibilidade de eleição do

domicílio tributário não significa a sua *livre escolha* pelo sujeito passivo, permitindo a lei, inclusive, que a autoridade administrativa recuse o domicílio eleito, na forma do §2º do art. 17 do CTN.

Contudo, a questão aqui não é a forma de recusa desta eleição, mas sim a forma adotada pela contribuinte para tal eleição, pois sua comunicação à autoridade fiscal é evidentemente imprópria, na medida em que domicílio tributário é um conceito amplo, com diversas repercussões, para além da mera comunicação de atos vinculados a um procedimento fiscal específico. Admitir que tal comunicação teria efeitos exclusivamente em relação ao procedimento fiscal em curso, significaria dizer que a pessoa jurídica pode eleger diferentes domicílios conforme o ato a ser praticado pela Administração Tributária, faculdade que não está prevista na legislação tributária. Ou, então, que tal comunicação tem efeitos gerais, permitindo a ciência de outros atos administrativos no endereço da procuradora antes indicada.

Diante de tal contexto, não há reparos aos argumentos expressos na decisão recorrida, contrários à pretensão da contribuinte veiculada em impugnação:

O contribuinte aduziu inúmeras dúvidas em que solicitou que fossem endereçadas a seus advogados. Também questionou por que as comunicações não foram dirigidas ao endereço da procuradora do impugnante, conforme pleiteou em todas as suas manifestações durante a ação fiscal.

O artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, disciplina integralmente a matéria. Seus incisos I, II e III configuram as modalidades de intimação, atribuindo ao Fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas. Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do caput do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência.

O inciso II considera que a intimação via postal deve acontecer no domicílio tributário do sujeito passivo fiscalizado ou autuado. Já o § 4º dispõe que, para fins de intimação, o domicílio tributário do contribuinte pode ser somente em dois locais: no endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; ou no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

De tais regras, conclui-se pela inexistência de intimação postal na figura do procurador do sujeito passivo. Assim, se se resolvesse intimá-lo, via postal, no endereço de seu advogado, tal ato não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Outrossim, a faculdade de fazer-se assistir por advogado que lhe concede o artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 9.784, de 1999, não lhe garante o direito de ciência dos atos processuais na pessoa de seu patrono, tendo em vista que o artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, é norma especial e regula completamente a matéria, ao passo que a Lei nº 9.784 (vide artigo 69) só é aplicável subsidiariamente aos processos administrativos tributários.

Como a Administração agiu na forma determinada pela legislação de regência, conclui-se pela inexistência de prejuízo ao contribuinte na formulação de sua defesa.

Sendo assim, é de se indeferir o pleito do contribuinte.

Na medida em que a Fiscalização agiu em conformidade com a lei, é totalmente imprópria a afirmação de que seria *notória a intenção de prejudicar a defesa do Recorrente*.

Retomando a análise do procedimento fiscal, como dito, o Termo de Início da Ação Fiscal concedeu 5 (cinco) dias para apresentação de livros e documentos da escrituração da contribuinte, prazo razoável na medida em que se trata de elementos que deveriam estar disponíveis desde o encerramento do período de apuração fiscalizado. De toda sorte, a contribuinte requereu prorrogação de prazo em 10 (dez) dias, que lhe foi concedida em 19/11/2010. Em 09/12/2010 apresentou, apenas, livros fiscais, DCTF e DACTON, requerendo mais 20 (vinte) dias para apresentação dos elementos restantes, prazo que foi concedido pelo Auditor Fiscal que passou a conduzir a auditoria (fls. 690/692).

Em 10/02/2011, novo prazo de 5 (cinco) dias foi concedido para apresentação dos livros e extratos bancários (fl. 645). Em 22/02/2011 a contribuinte apresentou extratos bancários de contas mantidas junto ao Banco do Brasil e Sudameris, e requereu mais 20 (vinte) dias para apresentação dos documentos faltantes, prazo que também lhe foi concedido (fls. 693/694). Vê-se, ainda, que em 04/04/2011 outro Termo de Intimação foi lavrado concedendo mais 5 (cinco) dias para apresentação do Livro Razão, que já havia sido exigido nos atos anteriores (fl. 646).

Depois de transcorridos quase 6 (seis) meses do início do procedimento fiscal, a Fiscalização, de posse dos livros e documentos solicitados, inicialmente intimou a contribuinte, em 12/04/2011, a demonstrar, em 5 (cinco) dias, a origem dos depósitos bancários (fl. 667). Após a reintimação de fl. 644, lavrada quase 30 (trinta) dias depois da anterior (em 10/05/2011), concedendo mais 5 (cinco) dias para a apresentação das justificativas requeridas, a contribuinte além de invocar a proteção do sigilo bancário, aduziu que (fls. 685/689):

É certo, ainda, que, mesmo após esforços hercúleos, sempre foram feitas perante esta r. fiscalização todas as justificativas cabíveis sobre os documentos que foram apresentados, apesar da pressão a que fora submetida a contribuinte e dos exíguos prazos que lhe foram imputados, em face da real situação do movimento bancário e da contabilidade da requerente, os quais, frise-se, foram minudente e reiteramente debuxados a esta d. fiscalização.

[...]

Portanto, é fundamental que a d. fiscalização observe as exigências formais do procedimento fiscal aqui em deslinde, até porque já está em suas mãos toda a documentação e esclarecimentos possíveis, até o momento, mas mesmo assim insiste em pedir explicações em tempo impossível de cumprir, tudo indicando que o faz propositalmente, data máxima vênua.

Diga-se que a d. fiscalização não pode se escusar de examinar detidamente toda a documentação apresentada, bem como considerar as explicações pormenorizadamente apresentadas pela contribuinte, abdicando, portanto, de seu dever de investigar.

Como se vê, a Fiscalização concedeu prazos mais do que razoáveis para que a contribuinte apresentasse livros e documentos que deveria manter sob sua guarda enquanto não prescritas as ações cabíveis, e ainda assim foi acusada de conceder prazos exíguos e de desconsiderar esclarecimentos já prestados pela contribuinte. Ademais, além de invocar seu direito ao sigilo bancário, a contribuinte, em sua petição datada de 17/05/2011, comunicou à Fiscalização que *as aludidas comprovações, em todo o contexto que foi informado sobejamente à fiscalização, serão sem dúvida com requintes de detalhes explanadas até 31 de dezembro de 2011.*

Considerando que os depósitos bancários estavam, de fato, escriturados, concluiu a autoridade fiscal que a contribuinte não compreendera suas intimações anteriores, lavrando nova requisição em 24/05/2011, concedendo prazo de 20 (vinte) dias para que a contribuinte justificasse os ingressos na conta Caixa, verificados em seu Livro Diário, e esclarecesse a forma de escrituração adotada para o registro de tais ingressos (fl. 647/663). Nesta ocasião, a Fiscalização relacionou os lançamentos contábeis questionados, indicando histórico, conta devedora e credora e o valor contabilizado.

A resposta da contribuinte às fls. 695/696, em 14/06/2011, depois de transcorridos 2 (dois) meses da primeira exigência, deixa claro que para ela nada mudou com nova intimação, reafirmando que o prazo necessário para a *pormenorização exigida* é 31/12/2011. Acrescentou, apenas, que:

Por ora, somente se pode consignar que os fatos aludidos como modificativos da situação patrimonial da empresa, em verdade não o são, assim como, o ingresso da conta caixa, graças aos equívocos contábeis já explanados, correspondem a uma espécie de simplificação tosca de técnica contábil, pelo que se percebe que o referido registro contábil depois correspondeu às apropriações respectivas. Mais um motivo, portanto, a saltar dos olhos a necessidade de um árduo trabalho de apuração como requerido.

Em 15/06/2011, a autoridade fiscal exigiu a apresentação, em 5 (cinco) dias, de todas as notas fiscais de compras e vendas do período fiscalizado (fl. 664/666). Mas, em 21/06/2011, outra petição é apresentada à Fiscalização, reiterando que o prazo necessário para atendimento à intimação anterior é em 31/12/2011 (fl. 697), nada dizendo acerca da nova exigência feita. Em 28/06/2011 a autoridade lançadora formaliza o lançamento com os elementos de que dispunha.

Como se vê, a contribuinte se negou a apresentar os documentos representativos de suas compras e vendas, que permitiriam à Fiscalização investigar os ingressos e saídas de recursos contabilizados irregularmente. De outro lado, exigiu que a Fiscalização aguardasse até 31/12/2011 para a apresentação dos esclarecimentos. Em seu recurso, reafirma que os prazos concedidos fora exíguos, e a necessidade do prazo estendido até o final do ano de 2011 para a conclusão dos *trabalhos contábeis* necessários. Acrescenta, ainda, que a rapidez no julgamento administrativo prejudicou a produção de *tabelas demonstrando que as deduções utilizadas* estavam incorretas.

Contudo, evidencia-se que a contribuinte somente apresentou os livros e extratos bancários à Fiscalização depois de já transcorridos 6 (seis) meses do início do procedimento fiscal, e, quando examinada, a escrituração se mostrou insatisfatória para identificação da origem dos depósitos bancários, transcorrendo-se outros 3 (três) meses sem que a contribuinte demonstrasse qualquer esforço em atender à Fiscalização, ainda que parcialmente. Caso aguardasse, sem maiores justificativas, o prazo fixado pela contribuinte para atendimento à intimação fiscal, o agente fiscal deveria empenhar-se ao máximo para não ver fulminadas pela decadência, mês a mês, a partir de 2012, as irregularidades eventualmente subsistentes, providência absolutamente temerária frente à constatação de que os depósitos bancários, no período fiscalizado, eram equivalentes a quase 3 (três) vezes o volume de receitas reconhecidas nas declarações entregues ao Fisco.

Assim, não merecem acolhida as críticas feitas pela contribuinte à condução do trabalho fiscal, bem como sua alegação de que não houve intimação regular para

comprovação da origem dos depósitos bancários. A Fiscalização exigiu regularmente as informações necessárias para esclarecimento dos registros contábeis da contribuinte, buscou esclarecimentos sob diferentes vertentes (comprovação da origem dos depósitos, da origem dos registros contábeis, das vendas realizadas no período), e ainda assim a recorrente aduz que esperava maior *colaboração da Administração para a apuração da verdade real*, olvidando-se que o *verdadeiro impedimento para tal procura* foi criado por ela, com o retardo na apresentação de livros de sua escrituração, e com a escrituração obscura de suas operações.

Quanto ao julgamento administrativo, transcorreram menos de 3 (três) meses entre a impugnação e a prolação da decisão recorrida, prazo compatível com a prioridade de julgamento determinada, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, quando há indício de crime contra a ordem tributária, como era o presente caso. A celeridade, em tais condições, visa evitar a prescrição penal e, de forma alguma, prejudica a análise do caso, que à semelhança dos argumentos anteriores, alcançou todos os aspectos da lide, consoante se pode ver em mais esta transcrição acerca deste ponto específico da defesa:

Antes de 2001, a fiscalização dos tributos federais operava com um prazo geral de vinte dias, na forma da redação original do artigo 19 da Lei 3.470, de 1958. Contudo a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, alterou o citado artigo do seguinte modo:

Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

A partir da citada MP, o legislador adotou assim os seguintes prazos:

Regra geral: vinte dias;

Fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal ou em declarações apresentadas: cinco dias úteis.

Comentando o §1º do artigo 19 da Lei nº 3.470, de 1958, consta o seguinte texto no livro “Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado”¹:

O §1º do artigo 19 em destaque estabelece que “nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias.” Vale dizer, o prazo para apresentação dos documentos vinculados diretamente à escrituração é de cinco e não de vinte dias, o que é bem razoável porque tais documentos devem integrar o arquivo da empresa.

Assim, o prazo de cinco dias úteis é aplicável para o questionamento sobre depósitos bancários, pois as explicações, tais como receitas, doações, empréstimos e outras, deveriam estar regularmente escrituradas. Apesar disso, o auditor fiscal concedeu também o prazo de vinte dias, como é exemplo o termo de intimação de fls. 647/663.

Os prazos acima foram estabelecidos para que o contribuinte explicasse os fatos tributários questionados pela fiscalização, especialmente por se tratar de pessoa jurídica, que deveria registrar contabilmente tais fatos, facilitando então a

¹ “Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado: atualizado até 30 de abril de 2010”. Antonio Airtton Ferreira, Luiz Martins Valero, Juliana Mayumi Oshiro Ono, Fabio Rodrigues de Oliveira e Victor Hugo Isoldi de Melo Castanho. 13ª ed. – São Paulo: FISCOsoft, 2010, p. 2284-2285/2001

justificativa em relação à natureza dos depósitos bancários. Na espécie, desde 12/04/2011, data da primeira intimação para que o sujeito passivo explicasse a origem de seus depósitos, até hoje, decorreram mais de seis meses, sem que nenhuma justificativa ou documento fosse produzido pelo impugnante em seu favor.

Demais disso, a solicitação de prazo até 30/12/2011 ocorrida em resposta do contribuinte (fl. 689) em 17/05/2011, ou seja, mais de sete meses para explicar os depósitos bancários, causa espécie, demonstra que o sujeito passivo não desejava colaborar para o esclarecimento dos fatos (artigo 4º, inciso IV, da Lei nº 9.784, de 1999) e obstaculiza a eficiência administrativa. Saliente-se que responder com solicitação de prazo esdrúxulo de mais de sete meses (fl. 689) é o mesmo que não responder, quando a legislação oferta os prazos legais bem inferiores (artigo 19, caput e § 1º, da Lei nº 3.470, de 1958).

Ademais, deixou de entregar as notas fiscais emitidas durante o período sob fiscalização (intimação de 15/06/2011).

Desqualifica-se, pois, o argumento do sujeito passivo de que lhe foram concedidos prazos exíguos para explicar os depósitos bancários. A inércia atribuída pela autoridade fiscal permanece até a data do presente julgamento e consiste na falta de justificação de depósitos bancários, de modo a demonstrar sua natureza.

Assim, procede a imputação de imobilismo ao sujeito passivo, que deve assim suportar as consequências desfavoráveis no presente processo.

Ainda criticando a qualidade do julgamento administrativo de 1ª instância, a recorrente aduz que fez requerimento para apresentação de provas e não teve resposta. Contudo, a decisão recorrida aborda o tema em todos os seus aspectos para indeferir o requerimento da contribuinte:

Quando à solicitação de sustentação oral na sessão de julgamento, é preciso a princípio notar que a legislação processual não previu tal possibilidade. Com efeito, a estrutura do processo administrativo fiscal está fundamentalmente delineada no Decreto nº 70.235, de 1972, sendo o contraditório no primeiro grau exercido com a apresentação da impugnação no prazo de trinta dias contados da intimação da exigência fiscal.

É nessa oportunidade que a impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamenta (artigo 15). Assim, não há previsão nem regulação em lei para o exercício do contraditório mediante sustentação oral em sessão de julgamento.

Em contrapartida, poder-se-ia alegar que o pedido está respaldado diretamente no princípio do contraditório ou no princípio da ampla defesa. Ocorre que a eficácia direta do princípio do contraditório não é capaz de dar conta da disciplina exigida para que o procedimento tenha plena aplicação nesta instância judicante (em que oportunidade poderia ser feita, só por advogado ou também pelo interessado, por quantos minutos, e se houver mais de um interessado, a forma de notificação do interessado da realização da sessão?).

Isso ocorre porque o princípio não carrega densidade semântica suficiente a ponto de ter eficácia direta e plena aplicabilidade no processo administrativo fiscal em primeira instância. Está-se, portanto, diante de um silêncio eloquente da lei, não de uma lacuna passível de integração por disciplinas jurídicas aplicáveis a outros processos, como o processo judicial no âmbito dos tribunais, ou mesmo ao processo administrativo na segunda instância de julgamento (CARF), nos quais a sustentação oral é regulada de forma minudente pelos seus respectivos regimentos internos. Em

razão da certeza e previsibilidade que se exigem, sobretudo, das regras procedimentais, é prudente que o contraditório no primeiro grau seja exercido primordialmente com a apresentação da impugnação, de modo que se indefere o pedido de sustentação oral nesta instância de julgamento.

Por tais motivos, indefere-se o requerimento do sujeito passivo para que seja concedido aos procuradores, por meio de intimação escrita em seu endereço, o direito de audiência, perante a Junta de Julgamento, para sustentação de argumentos e para outros fins, inclusive para pormenorizar a ação fiscal.

E veja-se que a autoridade julgadora analisou o pedido inclusive no sentido aqui alegado para a expressão sustentação oral, qual seja, *oitiva de pessoas que estejam relacionadas aos fatos*. O processo administrativo fiscal, como dito, apenas cogita da prova documental dos fatos, e admite, excepcionalmente, diligências ou perícias quando atendidos os requisitos fixados na lei, qual seja, a formulação de quesitos e a indicação de perito, o que não se verificou no presente caso. A pretensão de depoimento pessoal dos *representantes da recorrente*, ou alguma outra prova testemunhal para que estes possam exercer o direito de *apuração da verdade material e suprir a falha no levantamento de informações*, está fora dos contornos do processo administrativo fiscal.

A autoridade julgadora teve o cuidado, ainda, de elaborar quadro respondendo, ainda que de forma redundante, todos os pontos que foram objeto de questionamento pela interessada na impugnação. A reprodução da introdução e do fecho apresentados neste quadro basta para demonstrar a regularidade do entendimento que orientou a decisão recorrida:

O impugnante requereu resposta a inúmeras indagações, de forma escrita e antes do julgamento da impugnação, para que sobre elas seus defensores também pudessem se manifestar.

A legislação que rege o processo administrativo tributário optou pela concentração da prova juntamente com a impugnação (ou até o julgamento de primeira instância) conforme disposto nos artigos 15 e 16 (inciso III e § 4º) do Decreto nº 70.235, de 1972. Por isso, durante o período impugnatório, deve o contribuinte apresentar todas as alegações e documentos que militem em seu favor, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior. Depois da impugnação, portanto, inexistente fase de instrução probatória para o esclarecimento de dúvidas do contribuinte, a partir do qual ele pudesse ingressar com nova manifestação. É que, em caso de vícios no procedimento administrativo, deveria o contribuinte ter requerido a nulidade do lançamento tributário, e não formular dúvidas, que serão respondidas, a seguir, apenas com o intuito de demonstrar que seu conteúdo já se encontrava nos próprios autos ou em comandos da legislação vigente:

[...]

O artigo 3º, inciso III, da Lei nº 9.784, de 1999, que estipula o direito do administrado em “formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente”, não socorre o contribuinte, pois: (i) a Lei nº 9.784, de 1999, é aplicada ao processo administrativo tributário federal apenas subsidiariamente (artigo 69) e o Decreto nº 70.235, de 1972, instituiu a preclusão administrativa com a entrega da impugnatória (artigo 16, § 4º); (ii) mesmo que assim não o fosse, o artigo 3º, inciso III, da Lei nº 9.784, de 1999, preceitua o direito do administrado em formular alegações (e não dúvidas) que deverão ser consideradas, ou seja, acolhidas ou rejeitadas pelo julgador administrativo. Nesse passo, a resposta às dúvidas do contribuinte antes do

juízo de procedibilidade do processo administrativo tributário.

Relativamente às alegações de coação moral, invasão de privacidade, garantias constitucionais, acesso indevido aos extratos bancários, ofensa ao princípio da moralidade em sua requisição à contribuinte, mais uma vez, a decisão recorrida é precisa no seu enfrentamento:

O procedimento de fiscalização é pacificamente reconhecido no Estado Democrático de Direito e apoiado nos artigos 150, inciso II, da Constituição da República de 1988 (CR/1988), que estabelece de forma inexorável o princípio da igualdade perante o Fisco. Dessa norma, depreende-se a sujeição de todas as pessoas físicas e jurídicas às medidas fiscalizatórias.

Outrossim, o artigo 145, § 1º, da CR/1988 previu lei para regulamentar os poderes conferidos à Administração Fazendária. Tais regras podem ser conferidas nos artigos 904 e 927 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (com base legal entre parênteses), verbis:

Art.904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

[...]

Art.927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º). - grifei

Por fim, veja-se o comando do artigo 142 do CTN:

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.

De outro lado, não se pode alegar a quebra de sigilo bancário, a violação da moralidade administrativa ou a desobediência ao RE 389.808-PR (STF, j. em 15/12/2010), quando o próprio contribuinte entregou seus extratos bancários para a fiscalização, em atendimento a termo de intimação. Na espécie, portanto, o sujeito passivo abdicou de seu direito à privacidade.

Outrossim, não se acolhe o argumento do contribuinte de que houve coação moral perpetrada pelo agente fazendário, pois a referida autoridade estava no pleno exercício de seu dever de fiscalização e apuração de omissão de receitas, conforme disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e artigo 142 do CTN.

Demais disso, se houve uma das situações arguidas pelo impugnante (quebra de sigilo bancário ou coação moral do agente fiscal), não consta dos autos qualquer notícia sobre medida judicial (na forma do artigo 5º, incisos XXV e LXIX, da CR/1988) ou denúncia aos órgãos correicionais da Administração, por meio da qual o contribuinte confrontasse o procedimento fiscalizatório, pelo que se enfraquecem tais alegações.

Em suma, revela-se legal e constitucional o requerimento de quaisquer documentos, inclusive extratos bancários, que prestem à apuração de tributos devidamente

respaldada em lei (artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996), devendo o contribuinte não atender a intimações por ele consideradas inconstitucionais, desde que respaldado em medida administrativa ou judicial, consoante parágrafo anterior.

O procedimento para fiscalizar determinado contribuinte, envolve a escolha do agente fazendário, os tributos federais a serem fiscalizados com seus respectivos períodos e o prazo de ocorrência da auditoria fiscal. Conforme fl. 1359, constata-se que o procedimento foi regularmente autorizado nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 2007. Também se conclui que a execução do procedimento ocorreu na forma da legislação de regência, de acordo com as intimações de fls. 642/666. Finalmente, verifica-se a observância dos prazos de que trata o artigo 19, caput e § 1º, da Lei nº 3.470, de 1958, e, em algumas situações (fls. 644, 645, 684, 691 e 694) a incidência de reintimações ou prorrogações de prazo, ao talante da autoridade fiscal.

Do exposto, conclui-se que o contribuinte sofreu regular intimação, conforme previsão contida no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

O impugnante insinuou a obtenção prévia, pela autoridade fiscal, de seus dados bancários, porém não comprovou tal alegação nem há notícia nos autos de qualquer informação obtida diretamente dos bancos. Logo, indefere-se o pleito do sujeito passivo de que sejam juntadas aos autos, pela Administração Fazendária, as obrigações principais e acessórias a partir das quais teria a fiscalização concluído pela necessidade de o fiscalizado justificar sua movimentação financeira.

Especificamente no que tange ao direcionamento adotado pela autoridade fiscal em suas análises e à cogitação de que a Fiscalização já disporia de informações acerca da movimentação financeira da contribuinte, é de conhecimento notório que a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF foi exigida até 31/12/2007, na forma da redação dada pela Emenda Constitucional nº 42 ao art. 90 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Por sua vez, a Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001 assim autorizava:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

§ 1º No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, bem como estabelecer obrigações acessórias.

§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. (Redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001)

§ 4º Na falta de informações ou insuficiência de dados necessários à apuração da contribuição, esta será determinada com base em elementos de que dispuser a fiscalização. (negrejou-se)

Portanto, a partir das informações prestadas pelas instituições financeiras acerca dos valores globais movimentados pelos contribuintes, a Secretaria da Receita Federal já dispunha, legalmente, dos elementos indicativos de eventuais movimentações superiores às receitas declaradas pelos contribuintes. Tais informações globais, porém, por serem apenas indícios, exigiam investigação individualizada dos depósitos indicados nos extratos bancários, e da correspondente escrituração contábil e fiscal da contribuinte, como fez a Fiscalização, no presente caso, buscando identificar materialmente a existência de receitas suprimidas da tributação.

Imprópria, assim, a inferência feita pela recorrente de que teria sido *vítima de quebra de sigilo bancário sem as devidas cautelas*. A lei autoriza a Secretaria da Receita Federal a fazer uso dos dados globais de movimentação financeira, e se alguma inconstitucionalidade existe nesta prática, ela não é passível de discussão nesta instância administrativa de julgamento, a teor da Súmula CARF nº 2 (O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária).

Em consequência, é desnecessária qualquer investigação acerca das supostas ***obrigações acessórias*** ou *elementos a partir dos quais teria a d. fiscalização concluído pela necessidade de a Recorrente justificar sua movimentação financeira*. É razoável supor que o administrador da Receita Federal em Teresina/PI dispunha das informações antes mencionadas, e na medida em que isto lhe era legalmente autorizado, descaberia qualquer esclarecimento prévio ao sujeito passivo fiscalizado.

Oportuno esclarecer, ainda, que há discussão acerca da constitucionalidade do acesso, pela Receita Federal, aos registros individualizados de movimentação bancária dos contribuintes mantidos pelas instituições financeiras, mas isto no âmbito do que foi autorizado pelo art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001:

*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.***

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. (negrejou-se)

A ementa da decisão acerca da repercussão geral do tema, proferida no Recurso Extraordinário nº 601.314, não deixa dúvidas a este respeito:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao fisco, sem prévia autorização judicial (lei complementar 105/2001). Possibilidade de aplicação da lei 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Relevância jurídica da questão constitucional. Existência de repercussão geral.

Veja-se que o Recurso Extraordinário nº 601.314 também aborda as alterações inseridas na Lei nº 9.311/96 pela Lei nº 10.174/2001, mas isto apenas em relação à sua aplicação a fatos anteriores ao de sua vigência, o que não é o caso, além de se tratar de

discussão já pacificada neste Conselho, a teor da Súmula CARF nº 35 (O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente).

Logo, subsistindo válida o art. 11, §3º da Lei nº 9.311/96, na redação dada pela Lei nº 10.174/2001, relativamente ao período fiscalizado, não há qualquer irregularidade em o Fisco conhecer, antecipadamente, a movimentação financeira global da contribuinte, e fazer uso destas informações para direcionar os trabalhos de auditoria fiscal.

E, não se tratando de matéria debatida no Recurso Extraordinário nº 601.314, sob o rito da repercussão geral, não há porque se cogitar do sobrestamento do presente julgamento, na forma do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

No mais, a pretensão da recorrente de que suas dúvidas acerca destes aspectos sejam respondidas formalmente *antes do prosseguimento deste processo* apenas revela seu desconhecimento da legislação tributária, e de forma alguma obriga as autoridades administrativas a atenderem seu pedido. Aliás, causam espécie as afirmações da recorrente acerca de constrangimentos sofridos durante o procedimento fiscal, quando já se encontrava, desde a primeira resposta à Fiscalização, assistida por advogados, que ainda assim permitiram que a contribuinte fosse, como dito, “obrigada” a *abrir mão de seu sigilo bancário*, sem tomar as devidas providências para fazer, naquele momento, buscar a prevalência das proclamadas *garantias constitucionais* da contribuinte. Aparentemente tais procuradores também desconheciam esta vertente interpretativa e somente passaram a aventá-la depois de entregues os extratos bancários ao agente fiscal. De toda sorte, porque desprovidas de amparo na legislação tributária, devem ser rejeitadas as alegações aqui deduzidas, da mesma forma que o foram na decisão de 1ª instância.

Na seqüência, a recorrente pretende desqualificar a presunção de omissão de receitas instituída pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, reportando-se à *inadequação do conceito jurídico escolhido para sua concreção*. Esta alegação foi, à semelhança das demais, rebatida com sólidos argumentos na decisão recorrida:

Depreende-se, pois, que o dispositivo acima estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos 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.

*Desse modo, a presunção legal de omissão de rendimentos 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, com o artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, tem-se a autorização para considerar **ocorrido o fato gerador** quando o contribuinte não conseguir comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, **não havendo, pois, 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 provas é limitada ao **fato indiciário**, e não ao fato gerador.*

*Apenas para argumentar, assim também reza o Código de Processo Civil, em seu artigo 334, inciso IV, ao preceituar que não dependem de prova os fatos em cujo favor milita **presunção legal de existência ou de veracidade.***

No texto abaixo reproduzido, José Luiz Bulhões Pedreira² 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 fato presumido não existe no caso.

Assim, o comando estabelecido pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, cuida de presunção relativa (juris tantum) que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte a sua produção.

Provado o fato indiciário relativo à existência de depósitos bancários, poderá o sujeito passivo concentrar seus esforços no sentido de demonstrar que os depósitos, em verdade, configuraram fatos isentos ou já tributados previamente. De outro lado, em caso de inércia do impugnante, resta caracterizada a linguagem probatória alusiva à existência de omissão presumida de receitas, do que decorre a disponibilidade econômica de que trata o artigo 43 do CTN.

Ao contrário do que alegou o contribuinte, ele auferiu renda (acréscimo patrimonial) alusivo à disponibilidade econômica ocorrida no momento do depósito bancário não justificado. Nesse momento se verificaram as circunstâncias materiais necessárias a produzir o efeito do acréscimo patrimonial obtido, nos termos do artigo 116, inciso I, do CTN.

Já o doutrinador Hugo de Brito Machado³ leciona a respeito sobre qual acréscimo patrimonial deverá ser tributado:

Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo.

Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos. (grifei)

Na espécie, houve disponibilidade econômica (riqueza nova) do impugnante decorrente do recebimento de valores (depósitos bancários), presumidos como receita pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, e não eficazmente contestada pelo contribuinte.

São improficuos os julgados administrativo (Acórdão nº 104-44.977 do 1º Conselho de Contribuintes) e judicial (RESP 748868/RS) trazidos pelo sujeito passivo, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa ou vinculante, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

A recorrente reporta-se a julgados administrativos e à Súmula nº 182 do Tribunal Federal de Recursos, mas olvida-se que, como bem observado na decisão recorrida, o

² PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda - pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 806.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. Malheiros, São Paulo, 2003, p.278.

art. 42 da Lei nº 9.430/96 está vigente há mais de quatorze anos e não foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Irrelevantes, portanto, as referências a entendimentos doutrinários contrários à escolha dos depósitos bancários de origem de comprovada como indício para presunção de omissão de receitas. Os questionamentos assim postos, e que conduzem à conclusão de ofensa ao princípio da legalidade e de ampliação indevida da competência tributária da União, somente teria lugar se o CARF fosse competente para apreciar a constitucionalidade das normas, o que não é o caso, frente à já citada Súmula CARF nº 2.

Tem razão a contribuinte quando afirma que *nem sempre o volume de depósitos injustificado leva ao rendimento omitido correlato*. Mas ao construir uma presunção relativa, o legislador imputou ao sujeito passivo esta demonstração, por não ter ele se desincumbido de seu ônus inicial de manter escrituração regular de suas operações, devidamente suportada pelos documentos que as comprovem.

É dever da contribuinte demonstrar que os cheques devolvidos não foram integralmente excluídos pela Fiscalização, que houve *devolução de materiais de compra e venda*, ou *empréstimos*, consignados com outra denominação nos extratos bancários. Quanto à *distribuição de rendimentos dos cotistas e a própria movimentação financeira dos representantes*, não é possível vislumbrar de que forma estas operações gerariam ingressos em conta bancária da autuada, e teriam se prestado como indício para omissão de receitas. De toda sorte, ainda que exista esta possibilidade, o ônus de descaracterizar o indício é da autuada.

Registre-se, ainda, que:

- A Súmula CARF nº 26 estabelece que *a presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada*, devendo ser rejeitadas as alegações da recorrente neste sentido;
- A Fiscalização analisou individualmente os créditos bancários, lavrando duas intimações diferentes para sua comprovação, a partir dos registros dos extratos bancários e dos registros na conta Caixa, bem como individualizou estes valores ao construir a presunção de omissão de receitas no Termo de Verificação Fiscal, permitindo, inclusive, que a contribuinte identificasse erros na exclusão de alguns depósitos, os quais foram acolhidos no julgamento de 1ª instância.
- Os registros contábeis de depósitos bancários que se prestaram como indício de omissão de receitas estão vinculados, todos, a históricos de *DEPOSITO*, *DESBL DEP* e *TED*, lançados a débito da conta Bancos e a crédito da conta Caixa, e se alguma operação de transferência bancária entre contas de mesma titularidade ocorreu, era ônus da contribuinte demonstrá-lo, mediante a presente da prova exigida pela Fiscalização, acerca da origem dos valores questionados.
- A Fiscalização observou o regime de tributação adotado pela contribuinte, formalizando as exigências de IRPJ e CSLL na

sistemática do lucro presumido, e da Contribuição ao PIS e COFINS na sistemática cumulativa.

Quanto às exclusões de depósitos correspondentes a cheques devolvidos/estornados, como reconhece a recorrente, a autoridade julgadora acolheu as alegações comprovadas na impugnação. De outro lado, rejeitou validamente a pretendida revisão da apuração de outros meses, valendo-se dos seguintes argumentos, aqui também adotados:

O administrado argumentou ainda que outros meses necessitariam de revisão, no que tange às deduções efetivadas. Ocorre que o contribuinte possuía o ônus de impugnar cada mês indicando qual depósito computado pelo agente fiscal como receita presumida deveria ter sido deduzido para apuração da omissão líquida ou, alternativamente, apresentar planilha semelhante à elaborada para o mês de janeiro/2007. Isso porque o sujeito passivo tem o encargo de impugnar com argumentos, cálculos e documentos que combatam especificadamente a infração apontada, nos termos dos artigos 15 e 16 (inciso III e § 4º) do Decreto nº 70.235, de 1972 (retrotranscritos em nota de rodapé). De mais a mais, simples erro na apuração em determinado mês não contamina os demais, salvo falha na metodologia, o que não foi o caso. Como o administrado não contraditou com provas os meses de fevereiro a dezembro/2007, preferindo apenas solicitar uma revisão do lançamento, tal protesto genérico não deve ser conhecido.

Veja-se que os erros apontados pela recorrente resultaram na exclusão de menos de R\$ 200,00 do crédito tributário principal lançado nestes autos, e isto porque a Fiscalização já havia individualizado, no Termo de Verificação Fiscal, os valores referentes a estornos e cheques devolvidos (fls. 50/123). Evidentemente não há qualquer relevância na descoberta, pela contribuinte, de 3 (três) estornos não considerados pela Fiscalização, frente ao trabalho fiscal que identificou operações de mesma natureza listadas em demonstrativo de 74 (setenta e quatro) páginas. O trabalho foi cuidadosamente realizado pela Fiscalização, e nada justifica a revisão pretendida pela recorrente.

E, quanto ao que a recorrente classifica como o *maior absurdo perpetrado pela fiscalização*, não haveria qualquer razão para a Fiscalização cogitar da aplicação de alíquota zero no âmbito da COFINS, na medida em que inexistia qualquer prova de que as omissões de receita presumidas decorreriam de comércio de *fertilizantes, adubos, defensivos agropecuários, pintos de um dia, uma variada gama de vacinas para medicina veterinária, grãos esmagados, flocos de milho, soja*. O mesmo se diga relativamente à alegada suspensão da Contribuição ao PIS e da COFINS, que estaria prevista na Instrução Normativa SRF nº 660/2006.

Oportuno observar que a atividade econômica da contribuinte informada na DIPJ do ano-calendário 2007 é *comércio atacadista de tintas, vernizes e similares*, a qual também está expressa em sua razão social, juntamente com a atividade vinculada a *rações balanceadas*. Por sua vez, a consolidação de seu contrato social às fls. 701/703, datada de 20/03/2008, aponta como objeto social *comércio atacadista de produtos alimentícios para animais, comércio atacadista de mercadorias em geral, representação comercial de produtos em geral*. Por fim, a consulta ao cadastro atualizada da empresa junto ao Estado do Piauí evidencia a atividade primária vinculada a *materiais para pintura tintas esmaltes e vernizes* e a atividade secundária vinculada a *produtos veterinários produtos químicos de uso na agropecuária* (fl. 705).

Impossível, assim, vincular as receitas presumidas à atividade alegada pela recorrente. Para excluir a exigência de COFINS, ou de Contribuição ao PIS, caberia à recorrente demonstrar que as receitas omitidas decorreriam da venda de produtos beneficiados com alíquota zero ou suspensão.

No mais, não se identifica na decisão recorrida a alegada afirmação da autoridade julgadora de que seriam irrelevantes os questionamentos e fundamentações apresentados na impugnação acerca da técnica contábil adotada. A autoridade julgadora entendeu que estes erros não se prestariam como justificativa para qualificação da penalidade, mas reconheceu que a Fiscalização deveria proceder, como fez, exigindo a comprovação da origem dos depósitos bancários se não era possível extraí-la da contabilidade.

Aliás, diante do contexto apontado pela Fiscalização, merece repúdio a provocação da recorrente no sentido de que a Fiscalização, como *conhecedora das técnicas contábeis existentes*, não poderia ser afetada pelas *discrepâncias* em seus procedimentos contábeis. Como bem exposto na decisão recorrida, é dever da contribuinte manter sua escrituração em conformidade com a legislação comercial e fiscal, não estando a Fiscalização obrigada a adivinhar o conteúdo dos lançamentos contábeis, mormente sem a apresentação da documentação de suporte pela fiscalizada.

Veja-se que mesmo sendo optante pelo lucro presumido, a pessoa jurídica deve manter Livro Caixa integrado com toda a movimentação bancária, expressando em seus lançamentos a natureza dos ingressos verificados. O Livro Caixa, nestas condições, nada mais é do que a reprodução dos registros do Livro Razão das contas Caixa e Banco, razão pela qual, mesmo reduzida a obrigação acessória da contribuinte a este universo, restaria ela desatendida, porque demonstrado pela Fiscalização que aquelas contas não foram adequadamente utilizadas para a evidenciação da origem dos ingressos de recursos.

Impróprios, assim, os questionamentos da contribuinte acerca das razões que levaram a Fiscalização a desconsiderar sua escrituração. A autoridade fiscal, ao contrário do que afirma a recorrente, não dispunha de *todos os documentos solicitados em mãos*, mormente no que tange à origem dos depósitos contabilizados e à comprovação das vendas do período fiscalizado, de modo que a escrituração somente *não impediu a quantificação de seus resultados no exercício fiscalizado* em razão da presunção legal estabelecida, justamente, para uso diante da conduta omissiva do sujeito passivo beneficiado com créditos bancários.

Esclareça-se, apenas, que não houve desqualificação da escrita e arbitramento dos lucros, mas sim a declarada impossibilidade de se vincular os depósitos bancários contabilizados à sua origem, vez que todos tiveram por contrapartida a conta Caixa, e a conseqüente caracterização da presunção de receitas, tributadas na sistemática do Lucro Presumido (IRPJ/CSLL) e da cumulatividade (Contribuição ao PIS e COFINS), com a dedução dos valores originalmente declarados pela contribuinte.

No que tange às *conclusões precipitadas da fiscalização* acerca da acusação de sonegação, e à alegação de inexistência de provas desta prática, associada à insuficiência do procedimento fiscal, no qual sequer houve *uma visita da fiscalização ao estabelecimento da fiscalizada*, cabe declará-los prejudicados, na medida em que a autoridade julgadora de 1ª instância excluiu a qualificação da penalidade, e esta decisão não se submete a reexame necessário porque abaixo do limite de alçada.

Por todo o exposto, resta patente que a auditoria fiscal desenvolveu-se regularmente, em consonância com o disposto no art. 142 do CTN, inexistindo qualquer irregularidade, mormente no que tange ao alegado encerramento precoce dos trabalhos, ou deficiências na quantificação da base de cálculo autuada, e conseqüente “arbitramento” dos tributos. Infirmar-se, assim, a ocorrência de *ilegalidades, pessoalidades, deturpações de funções e exorbitação de competência com abusos de poderes que se fizeram claramente presente em todo o processo administrativo fiscal*. Caberia à recorrente carrear prova aos autos para desconstituir os indícios validamente demonstrados pela Fiscalização, não havendo justificativa para a conversão do julgamento em diligência, ou para a concessão de prazo à recorrente para apresentação das provas necessárias para desconstituição da exigência.

Recorde-se ter a recorrente mencionado que *o conjunto probatório completo, acerca da referida movimentação será carreado a este Conselho*, ressaltando que não foi intimada a tanto pela autoridade julgadora de 1ª instância e que fará o encaminhamento *diretamente e “em mãos”*. Todavia, nenhuma prova foi juntada ao recurso voluntário, bem como não chegou ao conhecimento desta Relatora a apresentação de qualquer outro documento durante os 10 (dez) meses que o presente processo permaneceu aguardando julgamento neste Conselho.

Por fim, no que tange à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho:

Súmula CARFnº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de rejeitar todos os pedidos preliminares apresentados pela recorrente, e, por conseqüência, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 10384.720648/2011-53
Acórdão n.º **1101-000.815**

S1-C1T1
Fl. 31

CÓPIA