



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10435.720420/2011-11
ACÓRDÃO	1002-004.060 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PANEVALE COMERCIO & REPRESENTACOES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2006

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. MATÉRIA VEDADA À ANÁLISE DO CARF.

O CARF não tem competência para pronunciar-se sobre arguições de inconstitucionalidade de lei tributária.

Aplicação da Súmula CARF nº 02

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. PEDIDO CONSIDERADO NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de diligência efetuado em desacordo com as regras do artigo 16, § 1º, do Decreto nº 70.235/72.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. DECISÃO FUNDAMENTADA DE FORMA EXPLÍCITA, CLARA E CONGRUENTE.

Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o lançamento com indicação de todos os seus elementos constitutivos e formadores da convicção do agente fiscal que procedeu à lavratura do auto de infração. ACÓRDÃO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MOTIVAÇÃO DEFICIENTE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

É dever do julgador enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida, não sendo obrigado a se pronunciar sobre questões não arguidas na impugnação ou a responder a todas as questões formuladas quando já tenha encontrado motivo autônomo suficiente para proferir a decisão.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

De acordo com a SÚMULA CARF Nº 11, não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 2001, ART. 6º. CONSTITUCIONALIDADE.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, estando garantido, pois, o acesso da Receita Federal às informações bancárias do contribuinte diretamente junto às instituições financeiras

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam-se como receitas operacionais omitidas os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Trata-se de presunção legal que inverte o ônus probatório.

LUCRO ARBITRADO. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. INCONSISTÊNCIA NOS REGISTROS CONTÁBEIS. IMPRESTABILIDADE.

O registro resumido da movimentação financeira, de forma a não permitir uma efetiva identificação, bem assim a falta de contabilização como receita tributável de boa parte dos créditos representativos de receitas operacionais, autorizam considerar imprestável a contabilidade por falta de confiabilidade, e, por conseguinte, o arbitramento do lucro.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento de CSLL as considerações e conclusões relativas ao lançamento de IRPJ, haja vista serem decorrem dos mesmos elementos de convicção.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento de Cofins, no que couber, as considerações e conclusões relativas ao lançamento de IRPJ, haja vista serem decorrentes dos mesmos elementos de convicção.

OMISSÃO DE RECEITA APURADA.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo da Cofins.

LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ com base no lucro arbitrado estão sujeitas ao regime cumulativo na apuração da Cofins.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento de PIS, no que couber, as considerações e conclusões relativas ao lançamento de IRPJ, haja vista serem decorrentes dos mesmos elementos de convicção.

OMISSÃO DE RECEITA APURADA.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo do PIS.

LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ com base no lucro arbitrado estão sujeitas ao regime cumulativo na apuração do PIS.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer a alegação de violação a preceitos constitucionais, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto.

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Impugnação, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/REC.

Tratam os autos de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), e de reflexos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), consubstanciados nos autos de infração às fls. 2 a 39, referentes ao ano-calendário 2006, com crédito tributário total de R\$ 949.230,16.

2. Consoante descrição dos fatos contida nos autos de infração e no Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal (TVF) às fls. 860 a 872 (parte integrante daqueles):

2.1. Houve arbitramento do lucro nos termos do art. 530, II, do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), haja vista que a escrituração mantida pelo contribuinte não estava lançada grande parte de sua movimentação financeira representativa de receitas tributáveis, tornando-a imprestável;

2.2. Foi apurada omissão de receitas a partir de créditos bancários com origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

3. No TVF consta descrição detalhada das etapas do procedimento fiscal realizado, dos documentos analisados e das conclusões alcançadas que resultaram nos lançamentos. Resume-se a seguir o referido termo:

3.1. O procedimento fiscal decorreu da verificação de movimentação financeira no ano 2006 incompatível com as receitas declaradas na DIPJ/2007 (lucro real trimestral);

3.2 O contribuinte foi intimado a apresentar os seus registros contábeis (Diário/Razão, indispensáveis para os optantes da apuração pelo lucro real. Atendeu parcialmente o pleito, porquanto não o fez em relação ao registro integral da movimentação financeira bancária, restando omitidos os valores tributáveis mensais explicitados nas planilha VII e VIII. A movimentação financeira se demonstrou incompatível com os valores operacionais (receitas de revenda de mercadorias) registrados na escrita fiscal da empresa e na DIPJ;

3.3. Diante disso e do fato de que, intimado a apresentar os extratos bancários das contas mantidas junto às instituições financeiras Banco do Brasil, Caixa

Econômica Federal, ao Banco ABN AMRO Real e Banco Bradesco, o contribuinte deixou de fazê-la em tempo oportuno, foram elaboradas Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) para notificar as referidas instituições a fornecerem extratos e dados cadastrais das contas mantidas pelo contribuinte, ao amparo da Lei Complementar (LC) nº 105, de 2001;

3.4. O fiscalizado foi intimado a informar, de modo individualizado, a origem dos créditos/depósitos presentes nos extratos bancários, excluídos os cheques devolvidos (vide planilhas I a V). Em resposta, informou que os recursos financeiros estão relacionados a sua atividade comercial, alguns oriundos de transferências entre contas suas, de empréstimos bancários, recebimentos em decorrência de sinistro, etc. Assim, cuidou-se da exclusão dos valores tidos como justificados, bem assim créditos originados das contas correntes da empresa (§3º, I, do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996) e de operações de descontos de cheques junto aos bancos (para obtenção de recursos para seu giro), conforme demonstrado na planilha VI;

3.5. Os demais créditos, com origem não comprovada, não foram escriturados pelo contribuinte, conforme pode ser visto quando se observa os valores declarados em Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e registros contábeis (vide planilha VII). Assim, tendo em vista o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tais montantes (43,05% dos créditos bancários) representam receita omitida;

3.6. Apesar de o contribuinte ter cuidado da escrituração financeira bancária, mesmo assim o fez de modo absurdamente resumido, em montante reduzido. Apesar de comprovar que parte dos valores movimentados não são receitas tributáveis, constatou-se que cerca de 43% dos créditos bancários correspondem a receitas tributáveis que não foram regularmente contabilizados na determinação do lucro real, sendo incompatíveis com as informações prestadas à Receita Federal via DIPJ e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DIPJ), e nos livros de registros de saídas. Além disso, os eventos que comprovadamente justificam a exclusão da tributação de parte da movimentação financeira como representativa de receitas não tiveram os respectivos registros contábeis. Tais fatos representam inconsistências dos registros contábeis, e, portanto, a sua imprestabilidade para a apuração do resultado da fiscalizada na forma do lucro real, sendo arbitrado o lucro nos termos do art. 530, II, alíneas "a" e "b";

3.7. Em face do arbitramento do lucro, à omissão de receita foi adicionada a receita bruta declarada (DIPJ e registros fiscais) para determinação das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins. Foi considerado o regime cumulativo para o PIS e a Cofins em função do arbitramento do lucro;

3.8. Dos valores de tributos apurados foram excluídos os montantes anteriormente recolhidos e/ou confessados em DCTF pelo contribuinte com base

nas receitas declaradas, conforme pode ser visto nos demonstrativos de apuração dos autos de infração.

4. Cientificado pessoalmente dos lançamentos (autos de infração e TVF) em 28/02/2011, em 30/03/2011 o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 875 a 897, instruída com os documentos às fls. 898 a 964, cujo teor está resumido a seguir:

4.1. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não tem o condão de estender seus efeitos às bases de cálculo mensais do PIS e da Cofins, apuradas pelo regime não-cumulativo;

4.2. Os extratos das contas correntes, obtidos em função da Lei Complementar nº 105, de 2001, caracterizam-se como provas ilícitas, pois obtidas ao arrepio do art. 5º, XII, da Constituição Federal (CF). Essa lei é inconstitucional. O Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário nº 389808, de 15/12/2010, impediu a quebra administrativa do sigilo bancário, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 6º da referida lei complementar;

4.3. Mantém a contabilidade regular e registrando todas as suas operações, inclusive as bancárias. Deveria ter sido levado em consideração pela autoridade fiscal o fato de que mantém recursos para o desenrolar de sua atividade (capital de giro, recursos de terceiros/fornecedores), que não dizem respeito a faturamento/receita bruta. Deveria ter considerado outras normas além do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. O autuante não considerou nem mesmo o disposto no §3º, incisos I e II do referido artigo, pois não atentou para a possibilidade de excluir do rol dos créditos aqueles inferiores a R\$ 12.000,00, até o limite de R\$ 80.000,00 no ano de referência, regramento que é, na verdade, um tipo de isenção;

4.4. Não pode o fisco, em face do art. 42 da referida lei, transferir toda a instrução probatória ao contribuinte. A fiscalizada apresentou comprovação documental da origem de grande parte dos créditos listados, sendo lícito e lógico concluir que o remanescente improvado deixou de sê-lo por plausível impossibilidade material e temporal, e não porque omitiu receitas correspondentes aos créditos não comprovados. Urge reconhecer a impossibilidade de comprovação documental amíúde de cada operação;

4.5. A autoridade fiscal não indicou ou evidenciou qualquer tipo de atividade paralela, não confessada pelo contribuinte, que propiciasse rendas não tributadas. Na substituição da prova direta pela prova presuntiva, o conjunto de indícios deve conduzir a uma conclusão única. Se mais de uma conclusão restar possível, não haverá fato típico, e a comprovação material não terá sido alcançada, não tendo infração;

4.6. As transferências bancárias somente foram consideradas quando os valores eram coincidentes, sendo que, na realidade, um débito de 100 poderá gerar um

crédito de $100 + X$ ou um crédito de $100 - Y$. A contabilidade, embora mantida nos termos legais exigidos, não desce a detalhes minuciosos;

4.7. Os depósitos bancários não podem se erigidos a fato indiciário na construção da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, não podem, por si só, sustentar uma presunção legal, pois se assim fosse, implicaria na transferência integral do encargo probatório ao contribuinte, com manifesta impossibilidade da prova ser produzida.

Esse dispositivo cria uma presunção de omissão de renda, mas não traz disposição alguma quanto ao lançamento, ou seja, inexistente previsão legal para que sejam tomados, por si só, depósitos bancários como base de cálculo. Cita decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) com esse entendimento, considerando se imprescindível a comprovação do nexo causal entre o depósito e o fato que represente a omissão de rendimento. Pretender que a impossibilidade material em justificar uma movimentação bancária ocorrida em 2006, passados mais de quatro anos, seja justificativa suficiente para alterar o conceito de renda e legitimar a exigência fiscal, é jurídica e tecnicamente inadmissível;

4.8. Cabe ao agente fiscal obedecer a CF e em seguida o Código Tributário Nacional (CTN), e, somente a partir deles, aplicam-se as demais normas, inclusive o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, o art. 42 mencionado deve ser adequado ao conceito de renda estabelecido nas normas superiores, que corresponde a acréscimo patrimonial. O legislador ordinário não pode definir como acréscimo patrimonial aquilo que não seja. O movimento simultâneo de depósitos e saques, decorrentes a atividade comercial do contribuinte, não autoriza a fiscalização eleger os créditos como acréscimo patrimonial;

A omissão de receita deve se fundar em provas concretas e hábeis, de modo a caracterizar com inarredável certeza a ocorrência de infração. Não é possível aceitar a configuração de omissão de receita com base em ilação extraída de registros efetuados em extratos de contas correntes bancárias, quando inexistente um conjunto probatório que comprove a ocorrência de renda (acrécimo patrimonial);

4.10. Ilegalidade na cobrança do PIS e da Cofins no regime cumulativo. O arbitramento do lucro diz respeito ao IRPJ e à CSLL, não sendo extensivo ao PIS e à Cofins.

Não há previsão legal para tanto. Apenas na opção do contribuinte pelo lucro presumido ou arbitrado o regime será obrigatoriamente o da cumulatividade. Além disso, a movimentação bancária de recursos não se amolda ou não tem afinidade com a base de cálculo das ditas contribuições sociais. Houve violação do princípio da legalidade;

4.11. Caso o julgador entenda pertinente a autuação, apesar de todos os argumentos apresentados, solicita o sobrestamento deste processo até que a

Receita Federal se pronuncie sobre a decisão do STF que reconheceu a inconstitucionalidade do art. 6º da LC nº 105, de 2001 (RE 389808).

A Impugnação foi julgada improcedente pela DRJ/REC, conforme acórdão n. **11-60.493**, de 17 de agosto de 2018 (e-fls. 968), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 2001, ART. 6º. CONSTITUCIONALIDADE.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, estando garantido, pois, o acesso da Receita Federal às informações bancárias do contribuinte diretamente junto às instituições financeiras.

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam-se como receitas operacionais omitidas os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Trata-se de presunção legal que inverte o ônus probatório.

LUCRO ARBITRADO. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. INCONSISTÊNCIA NOS REGISTROS CONTÁBEIS. IMPRESTABILIDADE.

O registro resumido da movimentação financeira, de forma a não permitir uma efetiva identificação, bem assim a falta de contabilização como receita tributável de boa parte dos créditos representativos de receitas operacionais, autorizam considerar imprestável a contabilidade por falta de confiabilidade, e, por conseguinte, o arbitramento do lucro.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2006

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamentos de CSLL as considerações e conclusões relativas ao lançamento de IRPJ, haja vista serem decorrem dos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Exercício: 2006

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamentos de Cofins, no que couber, as considerações e conclusões relativas ao lançamento de IRPJ, haja vista serem decorrem dos mesmos elementos de convicção.

OMISSÃO DE RECEITA APURADA.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo da Cofins.

LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ com base no lucro arbitrado estão sujeitas ao regime cumulativo na apuração da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2006

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamentos de PIS, no que couber, as considerações e conclusões relativas ao lançamento de IRPJ, haja vista serem decorrem dos mesmos elementos de convicção.

OMISSÃO DE RECEITA APURADA.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo do PIS.

LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ com base no lucro arbitrado estão sujeitas ao regime cumulativo na apuração do PIS.

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário de e-fls. 993, no qual, em linhas gerais, repete e reafirma os mesmos argumentos e fundamentos apresentados em sede de impugnação, acrescentando outros, reproduzidos resumidamente na sequência (destaques do original).

Como primeira preliminar de mérito, sustenta que o auto de infração foi lavrado sem observância aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Assevera que "...a inversão do ônus da prova para o contribuinte é também uma flagrante violação do princípio constitucional do direito ao silêncio."

Como segunda preliminar, evoca a ocorrência da prescrição intercorrente, afirmando que "...o art. 24. da Lei 11.457/07 determina que a Administração Pública tem 360 dias para proferir decisão, o que pode ser considerado como marco inicial para a contagem do prazo da prescrição intercorrente" e que "Diante disso, resta a esse CARF entender que o crédito em

exame não tem mais capacidade de ser exigido, pela consumação da extinção (art. 156. V, do CTN).”

Como terceira preliminar, defende a nulidade do acórdão recorrido, argumentando que a decisão “...peca por inquestionável ilegalidade, porquanto restou escorado nas absurdas deficiências, inclusive prescricionais, verificadas no procedimento fiscal que desaguou na inconsequente autuação (IRPJ e Contribuições Sociais decorrentes), sendo essa Decisão, objeto do citado Acórdão, inquestionavelmente precária, restringindo-se a citações/descrições genéricas, sem necessariamente cuidar em adentrar às deficiências formais e legais do lançamento, omitindo-se inclusive e fundamentalmente, com relação ao fato de que o Processo Administrativo em questão, que albergava a Impugnação Fiscal, ter "dormido" na DRJ por mais de sete anos e meio, fato relevante e suficiente para a configuração da prescrição, por todas as razões vastamente até aqui explicitadas.”

Como quarta preliminar, defende a nulidade do auto de infração guerreado, sob o argumento de que “...a fiscalização não cuidou em apontar objetivamente as falhas na contabilidade suficientes e capazes de desclassificação da escrita da fiscalizada, sendo, diante disso, inadequado o propósito da caracterização da imprestabilidade da escrituração contábil da empresa fiscalizada...” e que “...Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame da escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que camuflando expressivos fatos tributáveis que indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício.”

No mérito, afirma que “...A fiscalização da RFB apenas identificou, de forma simplória e cômoda, a existência de créditos em conta corrente bancária da empresa, deixando a fiscalização, porém, de reconhecer que a empresa, na condição de optante do Lucro Real, mantinha contabilidade comercial regular, sendo necessário, diante disso, ter sido indicada, se fosse o caso, a efetiva ocorrência de créditos financeiros, transitados em contas bancárias, que constavam omitidos dos registros contábeis.”

Ao final, requer:

- a) o provimento do recurso e, alternativamente:
- b) a adoção de todas as providências legais e técnicas, inclusive diligências complementares, que se fizerem necessárias para o completo afastamento das suspeitas fiscais respectivas, se essas ainda persistirem, após a prudente e necessária análise de todas as questões suscitadas;
- c) o reconhecimento da prescrição intercorrente;
- d) a nulidade do acórdão de impugnação.

É o relatório do necessário.

VOTO

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

I - ADMISSIBILIDADE E TEMPESTIVIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43 c/c o 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, entretanto, dele conheço parcialmente, face aos motivos explicitados na sequência.

Em primeiro lugar, constata-se o recurso guarda no seu bojo alegações de ofensa a princípios constitucionais, matéria cuja apreciação é vedada aos órgãos de julgamento no âmbito do CARF, conforme reza a Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2:

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

Em segundo lugar, nota-se que o acórdão recorrido adotou a referida súmula como razões de decidir, o que impede o conhecimento da matéria por este colegiado recursal, à luz do que dispõe o artigo 101 da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 - RICARF:

Art. 101. Não se conhecerá de recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adote como razão de decidir:

I – (...);

(...)

III - Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

(...)

Em razão do exposto, não conheço da matéria.

II - REQUERIMENTO E PRELIMINARES**II-a Do Requerimento de Diligência**

Observa-se que o requerimento de diligência está em desacordo com as regras insculpidas no inciso IV e no § 1º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, que rezam (destaques deste relator):

Art. 16. A impugnação mencionará:

I (...);

(...);

IV - as **diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas**, expostos os motivos que as justifiquem, com a **formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.**

(...)

§ 1º **Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos** previstos no inciso IV do art. 16.

Da leitura do texto legal precedente, fica claro que o sujeito passivo deixou de atender aos requisitos legais para realização de diligência, ao não especificar sua finalidade e necessidade ao deslinde da lide.

Inobstante tais circunstâncias, certo é que não se pode falar em determinação de diligência pelo órgão julgador para obtenção de documentos e provas que deveriam obrigatoriamente estar de posse ou sob a guarda do próprio Recorrente, sendo, portanto, tal procedimento totalmente dispensável, a não ser que a prova, por algum motivo qualquer, não possa ser produzida, situação que não foi objeto de arguição no Recurso Voluntário nem está provada nos autos.

Aduzo que o ônus probatório de fato constitutivo do direito é do sujeito passivo interessado e não do Fisco, a teor do que dispõe o Código de Processo Civil (CPC), em seu art. 373 (grifos nossos):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Pelos motivos expostos considero não formulado o pedido de diligência feito pelo Recorrente.

II-b Preliminar de Prescrição Intercorrente

A preliminar arguida pelo Recorrente diz respeito à suposta incidência da prescrição intercorrente ao caso concreto.

A matéria não comporta maiores digressões, eis que já pacificada e sumulada no âmbito do CARF por meio da súmula nº 11:

Súmula CARF nº 11 Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Esclareça-se que a prescrição intercorrente apenas passou a ser expressamente prevista – para a execução fiscal – a partir da edição da Lei nº 11.051/2004, que incluiu o §4º ao art. 40 da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF). Contudo, a LEF é considerada legislação especial, vez que disciplina a cobrança judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, portanto, suas regras não podem ser aplicadas no âmbito do processo administrativo fiscal.

Pelos motivos expostos, rejeito a preliminar suscitada.

II-c Preliminar de Nulidade do auto de infração

Conforme relatado, o Recorrente requer a nulidade do auto de infração, sob o argumento central de que a fiscalização não cuidou em apontar objetivamente as falhas na contabilidade suficientes e capazes de desclassificação da escrita da fiscalizada.

O artigo 10 do decreto nº 70.235/72 elenca os requisitos legais atinentes ao auto de infração:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Da análise do auto de infração guereado e do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de e-fls. 860, verifica-se que neles estão descritos, de forma clara e explícita, quais foram as violações da legislação tributária constatadas e respectiva base legal que justificava a autuação.

Com base nesses elementos, entendo que o Recorrente teve plenas condições de verificar, por si mesmo, a natureza da infração e exatidão dos valores apurados, e o simples fato de ter apresentado extenso recurso elencando os pontos de discordância contra o lançamento

fiscal e acórdão recorrido, demonstra que teve compreensão plena das infrações que lhe foram imputadas.

Considerando que todos os requisitos legais se encontram presentes no auto de infração e correspondente TVF anexo, e que foi possível ao interessado identificar com clareza todos os elementos constitutivos do lançamento, como origem, valor, juros, multa e enquadramento legal, conclui-se que o auto de infração foi fundamentado de forma explícita, clara e congruente.

Em razão do exposto, rejeito a alegação de nulidade do auto de infração.

II-d Preliminar de Nulidade do Acórdão Recorrido

O Recorrente defende a nulidade do acórdão recorrido, em suma, por ausência de motivação e por não ter se manifestado sobre a prescrição intercorrente.

Em primeiro lugar, cabe registrar que não houve manifestação do acórdão recorrido sobre a prescrição intercorrente simplesmente porque este tema só ter sido introduzido agora, no Recurso Voluntário, não tendo sido objeto da irresignação apresentada na primeira instância de julgamento.

Ademais, ainda que assim não fosse, aduzo que é dever do julgador enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida, o que não é o caso da prescrição intercorrente, conforme visto em tópico precedente.

Em segundo lugar, as adjetivações do Recorrente sobre a generalidade da fundamentação apresentada pelo acórdão recorrido não procedem, porquanto uma simples inspeção visual permite concluir que a decisão apresentou toda a motivação necessária para o perfeito entendimento dos motivos do indeferimento do pleito do então impugnante, eis que nela foram consignados Fundamentação, Decisão e Enquadramento Legal. Tanto isto é verdade que o Recorrente contestou o acórdão recorrido e articulou sua defesa com extensa gama de argumentos, no bojo de um recurso contendo 34 fólios processuais, demonstrando, portanto, que teve plena compreensão dos fundamentos consignados naquele ato administrativo.

Demais disso, como cediço, a nulidade de qualquer ato processual deve vir acompanhada da demonstração de real prejuízo, o que efetivamente o Recorrente não comprova nos autos.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade suscitada.

III- Mérito

Inicialmente, cabe gizar que o Recorrente colaciona aos autos diversas decisões judiciais e administrativas que considera aplicáveis ao presente caso.

Em relação às decisões judiciais e administrativas, cumpre ressaltar que não tem elas aplicação ao presente caso, em razão da ausência de base legal que lhes atribua a eficácia normativa de que cuida o art. 100, inciso II, do CTN¹, motivo por que seus efeitos estão estritamente vinculados às partes envolvidas nos respectivos litígios, não sendo passíveis de extensão a esta lide administrativa.

No mais, tendo em conta que ficou comprovado que o contribuinte foi regularmente intimado para identificar a natureza e origem dos depósitos bancários objeto da autuação e que deixou de apresentar documentação hábil e idônea para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações, que o recurso não oferece novos elementos de prova e que é, na sua quase totalidade, mera reprodução dos argumentos já enfrentados no Acórdão de Impugnação, decido manter a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, valendo-me da autorização prevista no parágrafo 12 do art. 114 da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF), pedindo vênias para reproduzi-los na sequência:

(...)

A impugnação é tempestiva e atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecida.

7. Conforme resumido no relatório que acompanha este voto, a autoridade fiscal lavrou autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins em decorrência de constatação de omissão de receitas em função da existência de valores creditados em contas de depósito do contribuinte mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais ele não conseguiu comprovar a origem, mesmo após a devida intimação, nos termos do disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Os extratos bancários em que se baseou o levantamento dos créditos foram obtidos diretamente junto às instituições financeiras mediante a emissão de RMF.

8. Segundo as planilhas I, V e VI em anexo aos lançamentos (fls. 762 a 859), a autoridade fiscal excluiu os montantes de créditos presentes nos extratos bancários referentes aos cheques devolvidos, a transferências bancárias entre contas de mesma titularidade, a vendas do imobilizado, a descontos obtidos entre outros, que não representam ingresso de receita. Além disso, dos totais mensais dos créditos não comprovados, foram deduzidas as receitas operacionais declaradas/escrituradas. Apenas o líquido dessas exclusões e deduções é que foi considerado receita operacional omitida nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

9. A base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi arbitrada a partir da receita bruta conhecida, qual seja, a receita declarada mais a receita omitida, consoante planilha VII à fl.

761. Além disso, foram apurados o PIS e a Cofins pelo regime cumulativo em função do arbitramento.

10. A motivação do arbitramento foi o inciso II do art. 530 do RIR/99, haja a imprestabilidade da contabilidade caracterizada pelo fato de: (i) os registros contábeis da movimentação financeiras estarem bastante resumidos, impedindo, inclusive, a identificação dos créditos bancários que não foram considerados como receita omitida em função do contribuinte ter comprovado que se referem a eventos não representativos de novos ingressos;

e (ii) de cerca de 43% dos créditos bancários, correspondentes a receitas operacionais, não estarem contabilizados como receitas tributáveis, conforme pode ser visto no livro de Apuração do ICMS, nos balancetes e nos demonstrativos de resultado às fls. 183 a 231.

11. Dos valores de tributos apurados foram excluídos os montantes anteriormente recolhidos e/ou confessados em DCTF pelo contribuinte com base nas receitas declaradas, como pode ser observado nos demonstrativos de apuração dos autos de infração.

12. Em relação à obtenção dos extratos bancários diretamente junto às instituições financeiras, o contribuinte argumenta que a LC nº 105, de 2001, é inconstitucional, e, por isso, as provas obtidas ao amparo dessa norma são ilícitas, já que obtidas ao arrepio do art. 5º, XII, da CF. Discorre que o STF, no RE nº 389808, de 15/12/2010, impediu a quebra administrativa do sigilo bancário, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 6º da referida lei complementar. Pleiteia ao final da impugnação que o julgamento do processo seja sobrestado até que a Receita Federal se pronuncie sobre essa decisão do STF.

13. Em relação ao RE mencionado pelo contribuinte, a decisão proferida somente produziu efeitos para a parte envolvida no litígio, não tendo efeitos erga omnes.

Ademais, o entendimento do STF foi alterado posteriormente, com pronunciamento definitivo pela constitucionalidade do art. 6º da LC nº 105, de 2001, no RE 601314/SP, no rito de repercussão geral, com acórdão transitado em julgado em 11/10/2016:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter

constituente no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência.

administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (grifou-se)

Anteriormente, em fevereiro de 2016 esse novo entendimento do STF já havia sido demonstrado no julgamento dos ADI nºs 2859, 2930, 2836 e 2397, cuja ementa está transcrita a seguir:

Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. Decreto nº 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta nº 2.859. Expressão “do inquérito ou”, constante no § 4º do art. 1º, da Lei Complementar nº 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquérito policial. Possibilidade. Precedentes. Art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o

dever de bem tributar e fiscalizar). Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. Art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados. ADI nº 2.859. Ação que se conhece em parte e, na parte conhecida, é julgada improcedente. ADI nº 2.390, 2.386, 2.397. Ações conhecidas e julgadas improcedentes. 1. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, que têm como núcleo comum de impugnação normas relativas ao fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à administração tributária. 2. Encontra-se exaurida a eficácia jurídico-normativa do Decreto nº 4.545/2002, visto que a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, de que trata este decreto e que instituiu a CPMF, não está mais em vigência desde janeiro de 2008, conforme se depreende do art. 90, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias -ADCT. Por essa razão, houve parcial perda de objeto da ADI nº 2.859/DF, restando o pedido desta ação parcialmente prejudicado. Precedentes. 3. A expressão “do inquérito ou”, constante do § 4º do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, refere-se à investigação criminal levada a efeito no inquérito policial, em cujo âmbito esta Suprema Corte admite o acesso ao sigilo bancário do investigado, quando presentes indícios de prática criminosa. Precedentes: AC 3.872/DF-AgR, Relator o Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe de 13/11/15; HC 125.585/PE-AgR, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 19/12/14; Inq 897-AgR, Relator o Ministro Francisco Rezek, Tribunal Pleno, DJ de 24/3/95. 4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresse, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espreque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal. 5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001 de extrema significância nessa

tarêfa. 6. O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais. 7. O art. 1º da Lei Complementar 104/2001, no ponto em que insere o § 1º, inciso II, e o § 2º ao art. 198 do CTN, não determina quebra de sigilo, mas transferência de informações sigilosas nº âmbito da Administração Pública. Outrossim, a previsão vai ao encontro de outros comandos legais já amplamente consolidados em nosso ordenamento jurídico que permitem o acesso da Administração Pública à relação de bens, renda e patrimônio de determinados indivíduos. 8. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão da Advocacia Geral da União, caberá a defesa da atuação do Fisco em âmbito judicial, sendo, para tanto, necessário o conhecimento dos dados e informações embasadores do ato por ela defendido.

Resulta, portanto, legítima a previsão constante do art. 3º, § 3º, da LC 105/2001.

9. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.859/DF conhecida parcialmente e, na parte conhecida, julgada improcedente. Ações diretas de inconstitucionalidade nº 2390, 2397, e 2386 conhecidas e julgadas improcedentes. Ressalva em relação aos Estados e Municípios, que somente poderão obter as informações de que trata o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, de modo a resguardar as garantias processuais do contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários.

Portanto, em vista da constitucionalidade do art. 6º da LC nº 105, não procede o argumento de que os extratos bancários obtidos junto às instituições financeiras na forma estabelecida neste dispositivo sejam ilícitas.

16. Quanto à apuração da omissão de receitas, o contribuinte alega que (i) os depósitos bancários não podem, por si sós, sustentar a presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo imprescindível a comprovação por parte da autoridade fiscal do nexo causal entre a o depósito e o fato que caracteriza a omissão de rendimentos, e que tal crédito se subsume ao conceito de renda (acrécimo patrimonial) estabelecido no art. 43 do CTN e na CF; (ii) que o legislador ordinário não pode definir, por presunção, os depósitos bancários como acréscimo patrimonial, o que conduz a considerar que o art. 42 antes referido deve ser interpretado, não literalmente, mas à luz do conceito de renda estabelecido nas normas superiores; (iii) que não foi indicada ou evidenciada qualquer atividade não confessada que propiciasse as rendas não tributadas, e não foi considerado pela autoridade fiscal o fato de que mantém recursos para desenrolar sua atividade (capital de giro, recursos de

terceiros/fornecedores ect), os quais não correspondem a faturamento/receita bruta; (iv) que na substituição da prova direta pela presuntiva, o conjunto de indícios deve conduzir a uma conclusão única, ou seja, se mais de uma conclusão restar possível, o fato típico não terá ocorrido; não havendo infração; (v) que o ônus probatório não pode ser transferido para o contribuinte, vez que a falta de comprovação de alguns créditos foram consequência de impossibilidade material e temporal de fazê-lo, e não da prática de omissão de receitas; (vi) não foi cumprido o disposto no inciso I do §3º do art. 42 da lei acima referida, vez que as transferências bancárias somente foram consideradas quando os valores eram coincidentes, sendo que, na realidade, um débito de 100 pode gerar um crédito de $100 + X$ ou de $100 - Y$, e que a contabilidade não desce a esse nível de detalhamento, embora mantida nos termos legais exigidos; (vii) que não foi considerado o disposto no §3º, inciso II do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, pois não foram excluídos do rol de créditos aqueles inferiores a R\$ 12.000,00, até o limite anual de R\$ 80.000,00; (viii) que não se pode exigir a apresentação de provas da movimentação financeira após passados mais de quatro anos dos fatos geradores para legitimar a exigência fiscal; e (ix) que o art. 42 da referida lei não tem o condão de estender seus efeitos às bases de cálculo do PIS e da Cofins.

17. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza considerar como receitas omitidas os valores dos depósitos/créditos bancários para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não houver comprovado com documentação hábil e idônea a sua origem.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.8.97)

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

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Trata-se de uma presunção legal de omissão de receitas, diferindo de uma presunção simples, pois inverte o ônus da prova para o contribuinte. A este cabe comprovar a origem dos créditos, ou seja, que os mesmos não decorreram de receitas tributáveis.

19. Por ser presunção legal, a autoridade fiscal fica dispensada de comprovar nexo causal entre o depósito e o fato que representa omissão de receita, e de buscar elementos para a configuração do conceito de renda estabelecido no art. 43, I e II, do CTN.

20. Na linha do entendimento aqui adotado, é devido citar a Súmula nº 26 do Carf, abaixo transcrita, cujo efeito vinculante foi estabelecido pela Portaria MF nº 277, de 07/06/2018:

Súmula CARF nº 26: 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.

A partir dos autos verifica-se que a condição estabelecida no dispositivo legal para a caracterização da omissão de receita foi cumprida, pois o contribuinte foi devidamente intimado a comprovar a origem dos créditos em contas bancárias, e a autoridade fiscal considerou como receita omitida apenas aqueles que não foram comprovados. O próprio contribuinte reconhece a impossibilidade de comprovação documental dos créditos considerados no lançamento.

22. Frise-se que, em cumprimento ao §3º, I, do referido artigo, a autoridade excluiu as transferências bancárias de mesma titularidade. O alegação de que as transferências poderiam ter valores distintos, 100 e 110+X ou 100 e 100-Y, e, que por isso a autoridade fiscal não excluiu todas as transferências, mas apenas as de mesmo valor, não apresenta qualquer sentido no mundo real. Se em uma conta é indicado que o depósito X decorreu de transferência de outra conta, nesta outra estará indicado um débito de mesmo valor X. Não existe a possibilidade de transferir eletronicamente X de uma conta e aparecer Y na conta destinatária, ou de transferir eletronicamente de uma conta para outras duas.

22.1 A únicas possibilidades que se vislumbra para algo semelhante ao alegado pelo contribuinte ocorrer seria sacar numerário de uma conta sua e depositar em outras duas de sua titularidade, e sacar de mais de uma conta sua (em numerário ou via compensação de cheques) e depositar em uma outra de sua titularidade (o

numerário ou os cheques ao mesmo tempo). Tais procedimentos não correspondem a transferências bancárias, mas seriam passíveis de permitir a exclusão dos créditos caso o contribuinte trouxesse provas suficientes da ocorrência de tais operações; o que não foi o caso.

No que se refere ao alegado descumprimento do disposto no inciso II, do §3º do art. 42, é devido esclarecer ao contribuinte que tal dispositivo se aplica exclusivamente a pessoa física, conforme expresso no texto: "II - no caso de pessoa física, sem prejuízo ...".

24. Quanto à exigência indevida de comprovação da origem dos créditos bancários após passados mais de quatro anos de sua ocorrência, cabe lembrar ao contribuinte que, conforme disposição contida no art. 264 do RIR/99, cuja base legal é o art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 1969, a pessoa jurídica é obrigada a conservar os "documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial." 25. Por fim, em relação à alegação de que o legislador ordinário não pode definir, por presunção, os depósitos bancários como acréscimo patrimonial, não cabe a este julgador administrativo proferir juízo quando ao estabelecido na lei, extrapolando a disposição nele contida. A análise de alegação contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente. Nesse sentido súmula do Carf:

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

O art. 26-A do PAF, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, resultante da conversão da MP nº 449, de 2008, é claro no sentido de que o julgador administrativo não pode afastar a aplicação de lei sob o fundamento de violação da constituição ou a lei superior:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Também o artigo 7º, incisos IV e V da Portaria MF nº 341, de 2011, determina que o julgador de primeira instância está vinculado às leis, assim como às normas regulamentares, inclusive, a entendimentos da Receita Federal expressos em atos normativos:

Portaria MF nº 341/2011 Art. 7º São deveres do julgador:

(...)

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Art. 116, III da Lei nº 8.112/90 Art. 116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais e regulamentares;

Assim, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Como no caso a presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não foi declarada inconstitucional ou ilegal até o presente momento, considera-se devida a sua aplicação na forma com escrita pelo legislador ordinário.

29. Verificada a omissão de receitas na forma do art. 42 acima referido, esta deve ser considerada na determinação das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins conforme art. 24, caput e §2º da Lei nº 9.249, de 1996. Assim, não tem fundamento a alegação de que os efeitos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não se estendem às bases de cálculo do PIS e da Cofins:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.

No que pertine ao arbitramento do lucro, a motivação apresentada pela autoridade fiscal para adotar esta forma de tributação está contida no art. 530, II, alíneas "a" e "b", do RIR/99:

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):

(...)

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

Conforme consta do TVF, o contribuinte contabilizou suas movimentações financeiras de forma bastante resumida, o que pode ser visto no Razão analítico trazido pelo contribuinte quando da impugnação, onde a movimentação de créditos e débitos bancários estão totalizados por dia (salvo exceções relativas aos

débitos bancários), o que inviabilizou, inclusive, a verificação dos créditos que foram excluídos da base de cálculo em função de o contribuinte ter comprovado durante a fiscalização se referirem a eventos não representativos de receitas tributáveis. Além disso, restou demonstrado que um percentual considerável de cerca de 43% dos créditos representativos de receitas não foram regularmente contabilizados para a determinação do lucro real, conforme pode ser verificado quando se compara o total de créditos bancários relativos a receitas com os montantes registrados no livro de Apuração do ICMS, nos balancetes e na demonstração do resultado do exercício.

32. Tais inconsistências são suficientes para considerar a contabilidade não confiável e, pois, imprecisa para a identificação adequada e integral das movimentações financeiras e para a apuração do lucro real.

33. Em sua impugnação o contribuinte se limitou a argumentar que manteve sua contabilidade regular e com registro de todas as operações bancárias, instruindo sua impugnação com cópia do Razão analítico das contas relativas às instituições financeiras onde mantinha contas correntes.

34. O fato de haver contas contábeis relativas a todas as instituições bancárias foi reconhecido pela própria autoridade fiscal, não tendo sido esta a motivação para o arbitramento. Ao contrário, o Razão juntado reforça a consideração fiscal de que a movimentação financeira foi contabilizada nas contas bancas de forma bastante resumida, totalizados por dia, impedindo a adequada identificação dos registros bancários de sua movimentação financeira.

35. Então, resta considerar devido o arbitramento.

36. Adicionalmente, o contribuinte alega a ilegalidade da exigência do PIS e da Cofins pelo regime cumulativo. Entende que o arbitramento do lucro diz respeito apenas ao IRPJ e à CSLL, não sendo extensivo ao PIS e à Cofins. Segundo ele, apenas na hipótese de opção do contribuinte pelo lucro presumido ou pelo lucro arbitrado é que o regime a ser adotado é o cumulativo obrigatoriamente.

37. Não procede esse argumento, vez que a obrigatoriedade do regime cumulativo quando o contribuinte é tributado pelo lucro arbitrado, como no presente caso, é taxativa nos arts. 10, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e 8º, II, da Lei nº 10.637, de 2002. Não há nestas normas previsão de exceção à regra na hipótese de o arbitramento decorrer de procedimento fiscal, diferentemente do pretende o impugnante:

Lei nº 10.833 Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

Lei nº 10.637 Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

(...)

Nesse quadro, o não provimento do recurso é medida que se impõe ao colegiado.

Dispositivo

Diante de todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva