



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

Processo n° 10510.003480/2009-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.573 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente CASA DAS CARNES COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. PIS. COFINS. CSLL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE E/OU INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

Na inexistência de pagamento antecipado ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, em conformidade com o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Somente ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL.

A autoridade fiscal deve arbitrar o lucro da pessoa jurídica quando a escrituração a que estiver obrigada a contribuinte revelar evidências de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real, bem como pela não apresentação dos livros comerciais e fiscais e a respectiva documentação.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PESSOA JURÍDICA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

CONFLITO APARENTE DE NORMAS. ART.42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996 E AS HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO DO ART.47, DA LEI Nº 8.981, 1995. MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS.

As hipóteses de arbitramento definidas pelo art. 47, da Lei nº 8.981, 1995 se constituem em regra geral, que são suplantadas pelo regramento específico definido pelo art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável especificamente à hipótese de não comprovação da origem de recursos utilizados em movimentações financeiras.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

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

INFRAÇÃO FISCAL. MEIOS DE PROVA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MOVIMENTAÇÃO DE CONTA BANCÁRIA EM NOME DE TERCEIRO NÃO ESCRITURADO. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA.

Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 1999, autorizando a qualificação da multa de ofício, a prática reiterada utilizada

pela contribuinte em manter a margem da escrituração conta bancária movimentada em nome de terceiros, para acobertar operações próprias, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar os recolhimentos dos impostos e contribuições sobre as receitas auferidas.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS / FISCAIS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS DEPOSITADOS EM CONTA BANCÁRIA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE.

Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação fiscal para apresentação de livros contábeis / fiscais e comprovação da origem dos recursos depositados em contas bancária, já que estas omissões geram conseqüências específicas previstas na legislação de regência que levam ao arbitramento do lucro por omissão de receitas.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever de a administração lançar com multa de ofício os rendimentos omitidos na declaração de imposto de renda.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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).

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum. Assim, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Provido Parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir a majoração da multa de ofício qualificada reduzindo-a ao percentual de 150%, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

CASA DAS CARNES COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 02.203.300/0001-01, com domicílio fiscal na cidade de Aracaju, Estado de Sergipe, na Rua Adozinho da Costa Pinto, nº 328, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracaju - SE, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 920/934, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador – BA, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 939/963.

Contra a contribuinte, acima identificada, foram lavrados, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracaju - SE, em 24/11/2009, os Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) de (fls. 599/664), com ciência pessoal, em 24/11/2009 (fl. 599), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 4.376.005,65, a título de tributos e contribuições, acrescidos de multa qualificada majorada de 225% (para os depósitos bancários); da multa normal agravada de 112,50% (para as receitas da atividade) e dos juros de mora de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e contribuições, referentes aos exercícios de 2005 a 2007, correspondentes aos anos-calendário de 2004 a 2006, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2005 e 2006, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ANOS-CALENDÁRIO 2004 E 2005 - DEPÓSITOS EFETUADOS NAS CONTAS EM NOME DA CASA DAS CARNES: Valor apurado conforme levantamento dos créditos efetuados no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005 nas contas correntes mantidas na CEF e no Banese, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Regularmente intimado o contribuinte não apresentou os livros e documento fiscais a que estava obrigado. Os créditos efetuados nessas contas nesse período não tiveram sua origem comprovada mediante documentação hábil e idônea após regular intimação, conforme descrito no citado Termo de Verificação. Contribuinte excluído do Simples através do Ato Declaratório Executivo nº 32, de 14 de outubro de 2009, a partir de 01/03/2003, o que o sujeita a apuração pelo lucro real nos períodos sob ação fiscal. A falta da apresentação dos livros e documentos que possibilitem a apuração sujeita-o ao arbitramento do lucro. Tendo a empresa declarado pelo Simples nos anos de 2004 e 2005, deduzimos esses valores declarados dos depósitos não comprovados, considerados como omissão de receita ao teor do art. 42, da Lei 9.430/96, resultando na receita bruta omitida, base para aplicação do percentual de arbitramento referente a atividade. Aplicada a multa qualificada tendo em vista o evidente intuito de fraude caracterizado pela prática de atos tipificados nos art. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, DE 1964, discriminados no já citado Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste auto de infração. Agravamento da multa em razão do não atendimento às sucessivas intimações e reintimações. Infração capitulada nos arts. 27, inciso I, e 42 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 532 e 537 do RIR/99;

2 – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ANOS-CALENDÁRIO 2004 E 2005 - CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE BON BIFE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.: Valor apurado conforme levantamento dos créditos efetuados no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005 nas contas correntes mantidas em nome da empresa Bon Bife Comércio e Representações Ltda., CNPJ 01.215.240/0001-76, a qual, comprovadamente, operava no mesmo ramo de negócios, no mesmo local, utilizando empregados comuns e sob os mesmos administradores de autuada, caracterizando serem, de fato, uma mesma empresa, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Os créditos efetuados nessas contas, conforme extratos bancários, no período compreendido entre janeiro de 2004 e dezembro de 2005 não tiveram sua origem comprovada mediante documentação hábil e idônea após regular intimação, conforme descrito no citado Termo de Verificação. Total do crédito mês a mês conforme demonstrativo Comparativo dos Créditos Bancários. Tais valores não foram declarados em DCTF, nem em DIPJ, bem como não houve pagamento dos tributos. Não tendo sido apresentado qualquer livro ou documento contábil ou fiscal que pudesse comprovar escrituração de tais valores. Constatada a dissolução irregular da Bon Bife com a incorporação da totalidade de seus negócios pela empresa autuada. Aplicada a multa qualificada tendo em vista o evidente intuito de fraude caracterizado pela prática de atos tipificados nos art. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964, discriminados no já citado Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste auto de infração. Agravamento da multa em razão do não atendimento às sucessivas intimações e reintimações. Infração capitulada nos arts. 27, inciso I, e 42, da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 532 e 537 do RIR/99; arts. 116, 118, 121, 122, 123 e 124 do Código Tributário Nacional; arts. 104, 107, 166, 167, 168, 171 e 172 do Código Civil;

3 - RECEITAS OPERACIONAIS (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) RECEITAS DA ATIVIDADE CONTRIBUINTE EXCLUÍDO DO SIMPLES: Valor decorrente de suas operações comerciais, efetuadas nos anos-calendário 2004 e 2005, indevidamente declarados como Simples, uma vez que o contribuinte foi excluído a partir de 01/03/2003, ficando sujeito ao arbitramento do lucro em razão da não apresentação de escrituração contábil de acordo com as leis comerciais e fiscais. O contribuinte, relativamente aos anos-calendário 2004 e 2005, apurou e pagou pelo Simples, tendo apresentado Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica 2005 e 2006 - Simples. Entretanto, a empresa foi excluída do Simples a partir de 01/03/2003 pelo Ato Declaratório Executivo DRF/Aracaju nº 32, de 14 de outubro de 2009. Com isso, estava, também, obrigada a apresentar as DCTF nesses anos-calendário, apurando e recolhendo pelo lucro real ou, desde que tivesse optado no momento oportuno, pelo lucro presumido, o que não ocorreu. Isto posto, estando sujeito a tributação pelo lucro real e não apresentando, após regular intimação, a escrituração contábil para apuração por essa forma de tributação, sujeita-se ao arbitramento do lucro sobre a receita bruta apurada. Os procedimentos adotados no curso da ação fiscal, bem como os documentos que embasam o lançamento, constam do Termo de Verificação, parte integrante do Auto de Infração. Agravamento da multa em razão do não atendimento às sucessivas intimações e reintimações. Infração capitulada nos arts. 195, inc. IV, 196, inc. V, 197, 220, 276, 516, §§ 3º e 4º, 530, inc. III e 532 do RIR/99.

Razão do arbitramento Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2004 06/2004 09/2004 12/2004 03/2005 06/2005 09/2005 12/2005. Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los. Enquadramento Legal: A partir de 01/04/1999, art. 530, inciso III, do RIR/99.

É de se observar que, através do Termo de Verificação Fiscal, foram designados como responsáveis solidários os sócios das empresas Bon Bife e da Casa das

Carnes: Julio Cesar Cardoso (CPF 096.384.808-90) e Ana Paula Prado Smith (CPF 498.552.985-00), os quais não se manifestaram nos autos.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 106/112), entre outros, os seguintes aspectos:

- que no curso da execução de débitos inscritos em dívida ativa da empresa Bon Bife Comércio e Representações Ltda., CNPJ 01.215.240/0001-76, a PFN - Procuradoria da Fazenda Nacional, constatou alguns fatos que resultaram na expedição do OFÍCIO - PFN/SE/Nº 00186/2008, de 20 de março de 2008, endereçado a esta DRF, com vistas à instauração de procedimento fiscal nesse contribuinte;

- que entre as constatações destacam-se: (1) - não localização do contribuinte no domicílio fiscal declarado (Rua Porto da Folha, nº 1645); (2) - omissão de declaração DIPJ no exercício 2002 (ano-calendário 2001) e exercícios 2004 a 2007 (anos-calendário 2003 a 2006); (3) - no local onde a Bon Bife Comércio e Representações Ltda., que operava com o nome fantasia "BON BIFE CARNES E DERIVADOS", esteve estabelecida (até 25/06/1998, de acordo com 2º alteração contratual), estava em operação a Casa das Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda., CNPJ 02.203.300/0001-01, sob o mesmo nome fantasia e com o mesmo objeto social; (4) - possível interposição fraudulenta de pessoas, tendo em vista o grau de parentesco entre os sócios das duas empresas; e (5) - a empresa Casa das Carnes tentou "disfarçar" o endereço, Rua Adezinho da Costa Pinto, nº 328, apondo após o nº, a letra A, ou seja, quis fazer parecer ser 411 nº 328-A. Uma simples diligência ao local comprovou ser um único endereço, conforme fotos tiradas no local. (Essa constatação foi reforçada através de diligência junto à Energisa - prestadora de serviço de distribuição de energia elétrica - que declarou não existir unidade consumidora no nº 328-A, estando o nº 328 cadastrado para a Casa das Carnes.);

- que, além do que, a Casa das Carnes se apresenta comercialmente como Bon Bife Carnes e Derivados;

- que os fatos anteriores foram reiterados, especialmente a interposição fraudulenta, no Inquérito da Polícia Federal IPL nº 174/2008-SR/DPF/SE de 28/10/2008, como destacado nos itens 11 e 12 do citado inquérito. Destacam-se, também, nos autos desse inquérito, os depoimentos de empregados e ex-empregados de ambas as empresas que só conhecem e se relacionaram com os senhores Julio Cesar Cardoso e Ana Paula Prado Smith, sócios da Bon Bife;

- que, efetuando uma verificação preliminar, constatamos que a Bon Bife apresentou, nos anos-calendário 2004 a 2006, elevada movimentação financeira mas, ao mesmo tempo, não recolheu nem declarou tributos federais;

- que as verificações confirmaram, também, a relação de parentesco entre os sócios da Bon Bife e os da Casa das Carnes: Julio Cesar Cardoso, sócio da Bon Bife, é filho de Anezia Ramos Cardoso, sócia da Casa das Carnes; Ana Paula Prado Smith, sócia da Bon Bife, é esposa de José Fernando Santos Lima, sócio da Casa das Carnes; Rogério da Fonseca Accioly, sócio da Bon Bife, é irmão de Monica da Fonseca; Accioly Cardoso, sócia da Casa das Carnes, que por sua vez é esposa do supracitado Julio Cesar Cardoso;

- que foi instaurada a ação fiscal na empresa Bon Bife Comércio e Representações Ltda., quando efetuamos a tentativa de intimação pessoal do contribuinte para apresentação de seus livros e documentos fiscais e contábeis, conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal;

- que, conforme Termo de Constatação Fiscal, datado de 26/06/2008, no endereço declarado como domicílio fiscal pela empresa Bon Bife Comércio e Representações Ltda., não foi encontrado qualquer indício de que a empresa, sequer, já tenha se estabelecido naquele local;

- que a intimação pessoal dos seus sócios, por via postal com aviso de recebimento - AR, enviando correspondência para o domicílio fiscal por *esses* declarado;

- que a intimação enviada para Ana Paula Prado Smith, CPF 498.552.985-00, retornou, em 08/08/2008, com indicação de mudança de endereço e a enviada para Rogério da F. Accioly, CPF 887.283.235-72, também retornou, 16/08/2008, com a mesma indicação;

- que a intimação enviada para o sócio Julio César Cardoso, CPF 096.384.808-90, foi recebida no seu domicílio fiscal em 30/07/2008;

- que nesse termo de Início do Procedimento Fiscal foram solicitados, além dos livros e documentos contábeis e fiscais, os extratos bancários e declaração se a empresa ainda estava em atividade e, caso positivo, do local onde, efetivamente, está estabelecida;

- que, uma vez que, no prazo estabelecido, não houve qualquer resposta, e que, os indícios anteriormente relatados apontavam confusão entre as empresas Bon Bife e Casa das Carnes, enviamos, por via postal com AR, a intimação do início da fiscalização para a sócia Ana Paula Prado Smith no endereço da Casa das Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda., onde foi devidamente recebida;

- que, como continuamos sem resposta, expedimos a RMF - Requisição da Movimentação Financeira ao Banco Banese, onde a Bon Bife mantinha contas, além de enviarmos Termo de Reintimação Fiscal aos sócios Ana Paula e Julio César, recebidas respectivamente em 13/11/2008 e 03/11/2008;

- que é importante destacar que, em 03/11/2008, empreendemos diligência na empresa Casa das Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda., no sentido de levantar seu relacionamento com a Bon Bife, sendo que, quem nos atendeu e assinou o Termo de Intimação Fiscal foi a Sra. Ana Paula Prado Smith, respondido parcialmente em 11/11/2008;

- que a sócia nos informou que ambas *as* empresas estavam sob fiscalização da Secretaria de Fazenda do Estado de Sergipe, que estava de posse de todos os seus livros e documentos fiscais. Estabelecemos contato com o fiscal responsável pela fiscalização que confirmou a informação;

- que, após levantamento dos créditos/depósitos nas contas correntes da Bon Bife Com. e Rep. Ltda., enviamos Termo de Intimação, recebido em 10/12/2008, acompanhado de Extrato de Crédito contendo os valores creditados em sua conta bancária, para a comprovação da sua origem;

- que, sem resposta, efetuamos, em 27/01/2009, a reintimação pessoal para a comprovação da origem dos valores creditados/depositados nas contas bancárias da empresa;

- que, em 12/03/2009 o sócio da Bon Bife e procurador e administrador da Casa das Carnes Julio Cesar Cardoso apresentou duas declarações: Uma para a Bon Bife de que: Estaria providenciando os esclarecimentos sobre sua movimentação bancária, comprometendo-se a apresentá-los até 30/03/2009. Nada foi apresentado até o presente momento; A Bon Bife teria deixado de operar em fevereiro de 2005; A Bon Bife esteve instalada na Rua Porto da Folha somente por 02 (dois) meses, retornando para o endereço da Rua Adezinho da Costa Pinto, 328, onde recebe as intimações; e os produtos com a marca BON BIFE, comercializados pela Bon Bife Comércio e Representações Ltda., eram produzidos pela Casa das Carnes com matéria-prima enviada pela Bon Bife. Não apresentou qualquer comprovação dos fatos declarados;

- que o cadastro da RFB indica que a empresa transferiu-se para a Rua Porto da Folha em 26/10/1998, o que significa que ela voltou para o endereço original em janeiro de 1999 e que, pelo menos desde esse momento, operava juntamente com a Casa das Carnes;

- que outra declaração informando que a documentação da Casa das Carnes estava na posse da Secretaria da Fazenda do Estado de Sergipe;

- que, portanto, em 26/01/2009 o Auditor de Tributos da Secretaria da Fazenda de Sergipe, José Luiz Batista de Santana, encaminhou algumas duplicatas em nome da Bon Bife Comércio e Representações Ltda. emitidas e pagas nos anos-calendário 2005 e 2006;

- que o envio das duplicatas tinha como objetivo comprovar que a empresa estava, nesse período, funcionando no mesmo endereço da Casa das Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda.;

- que, sendo assim, algumas dessas duplicatas, apesar de terem sido emitidas em desfavor da Bon Bife, foram comprovadamente pagas pela Casa das Carnes;

- que uma vez que toda documentação até então obtida apontava efetivamente para uma possível sucessão da Bon Bife por parte da Casa das Carnes, além do que, esta também apresentava movimentação financeira incompatível com a receita declarada, iniciamos fiscalização na empresa Casa das Carnes intimando-a a apresentar seus livros e documentos contábeis e fiscais (inclusive Diário e Razão), bem como os extratos de suas contas bancárias. Novamente, não houve apresentação de qualquer documento solicitado, apenas um comprovante de retenção de alguns livros e documentos por parte do Fisco Estadual;

- que, tendo em vista, também, a interposição fraudulenta, expedimos as Requisições de Movimentação Financeira às instituições bancárias nas quais a Casa das Carnes mantinha conta, Banese e CEF;

- que a partir dos extratos recebidos apuramos os créditos/depósitos efetuados nas contas-correntes intimando a Casa das Carnes a efetuar a comprovação da origem dos valores; Não houve qualquer resposta;

- que, através da documentação recebida do Banco do Estado de Sergipe - Banese, que Julio Cesar Cardoso (acima qualificado, sócio da Bon Bife), é cadastrado como representante da Casa das Carnes Com. Imp. e Exp. Ltda., no período *sob* ação fiscal, naquela instituição financeira, que nos apresentou procuração pública em seu favor, datada de 08 de agosto de 2005, outorgando amplos poderes para gerir e administrar a Casa das Carnes;

- que no mesmo sentido, documentação enviada pela Caixa Econômica Federal, demonstra que Julio Cesar é também representante da Casa das Carnes, estando cadastrado como administrador e 1º representante legal desde 18/03/2003 nessa instituição financeira;

- que, também está cadastrada como administradora a acima qualificada sócia da Bom Bife Ana Paula Prado Smith, esposa de José Fernando Santos Lima, *sócio* da Casa das Carnes;

- que as evidências de que essas duas pessoas jurídicas operavam como uma única podem ser constatados a partir das GFIPs - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, entregues pelas duas retrorreferidas empresas, e constantes da base de dados da RFB e que podem ser observados no demonstrativo COMPARATIVO Nº EMPREGADOS X RECEITA BRUTA - CASA DAS CARNES X BON BIFE: Nas relações mensais de empregados apresentadas pela Bon Bife Comércio e Representações Ltda. em 2002, ultimo ano-calendário que a empresa apresentou declaração de rendimentos, para um faturamento de mais de 3 milhões de reais declarou a média de 4 empregados/mês. Enquanto isso, a Casa das Carnes empregava média de 20 empregados/mês, para um faturamento de pouco mais de 300 mil reais; Em 2003, somente de salários, sem contar os encargos sociais e 13º salário, a folha de pagamento da Casa das Carnes correspondia a 35% da receita bruta declarada. Em 2004 47,6%. E em 2005, absurdos 69%; - A Casa das Carnes empregou, em média, 48 empregados/mês em 2004 para um faturamento bruto declarado de R\$ 398.518,53 no ano e, em 2005, 51 empregados/mês para um faturamento bruto de apenas R\$ 337.961,91 nesse ano; Enquanto isso, os depósitos anuais nas contas bancárias da Bon Bife alcançavam R\$ 6.308.794,95 em 2004, R\$ 7.344.489,29 em 2005 e R\$ 6.323.029,51 em 2006, com uma média de 8 empregados/mês no 1º ano, 5 no 2º e 4 no 3º; Apesar de seu sócio Julio Cesar declarar que a Bon Bife deixou de operar em fevereiro de 2005, continuou a apresentar GFIPs constando pagamento a empregados até agosto de 2007;

- que os sócios se utilizaram da Bon Bife para receber mercadorias e/ou matérias primas, pelo menos até outubro de 2006, conforme consta das anteriormente citadas duplicatas;

- que, outra demonstração de absorção dos negócios da Bon Bife pela Casa das Carnes está evidenciada no demonstrativo COMPARATIVO DOS CRÉDITOS BANCÁRIOS - CASA DAS CARNES X BON BIFE, onde comparamos os créditos efetuados em conta bancária pelas empresas. Exatamente a partir de setembro de 2006, quando os créditos da Bon Bife passaram a declinar até cessarem, os da Casa das Carnes foram aumentando na mesma proporção, o que manteve a mesma média de depósitos da soma de ambos;

- que na verdade, Bon Bife e Casa das Carnes eram uma mesma empresa, onde esta empregava pessoas que, na verdade, trabalhavam para a primeira e onde uma efetuava, pagamentos de débitos da outra;

- que, Bon Bife foi utilizada para movimentar a receita das operações dessa empresa, sem declaração e pagamento de tributos, para desaparecer em seguida, permanecendo uma empresa saudável: a Casa das Carnes;

- que os empregados eram registrados como sendo da Casa das Carnes, que declarava pelo Simples e, *assim*, com baixo faturamento, reduzia os encargos previdenciários;

- que ambas eram de propriedade de Julio Cesar Cardoso e Ana Paula Prado Smith, seus verdadeiros sócios e administradores;

- que Julio Cesar, comprovadamente, administrava a Casa das Carnes desde 18/03/2003, conforme cadastro na Caixa Econômica Federal. E que ambos se utilizaram de "laranjas" para simular que a Casa das Carnes era empresa distinta da Bon Bife;

- que uma vez que a única alegação para a não apresentação dos livros e documentos consistia no fato de que os mesmos estavam de posse da Secretaria da Fazenda do Estado de Sergipe, que efetuava ação fiscal na empresa, no sentido de não prejudicar a possibilidade de apresentação dos livros e documentos contábeis e fiscais, aguardamos sua conclusão e devolução ao contribuinte para lavratura do Auto de Infração;

- que segundo comunicação do Auditor da Secretaria da Fazenda responsável pela fiscalização efetuada por aquele órgão, José Luiz Batista de Santana, datada de 02/09/2009, toda documentação foi devolvida em 02/06/2009, o que ofereceu tempo hábil para manifestação do contribuinte;

- que, entretanto, mesmo após reintimações para apresentação dessa documentação, não houve qualquer manifestação do contribuinte;

- que é importante destacar que, dentre os documentos retidos pelo fisco de Sergipe, não constam os livros Diário e Razão e que os mesmos não foram em momento algum, apresentados pelo contribuinte;

- que estando caracterizada a interposição fraudulenta de pessoas na Casa das Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda., comprovadamente desde 18/03/2003, foi a mesma excluída do Simples desde aquele mês, conforme Ato Declaratório Executivo nº 32, de 14 de outubro de 2009. Com isso, ficou vedado à mesma a tributação pelo Simples a partir desse momento devendo ser efetuado o lançamento de ofício da receita declarada por essa forma de tributação com o arbitramento do lucro, tendo em vista a falta de apresentação dos livros e documentos fiscais;

- que da análise do conjunto probatório, restou comprovado que a empresa Bon Bife Comércio e Representações Ltda. efetuou operações comerciais no período fiscalizado que de fato beneficiaram a empresa Casa das Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda., CNPJ 02.203.300/0001-0, sendo que esta, já havia absorvido todo o patrimônio daquela. Que a Bon Bife, nesse período, de fato não mais operava com o intuito de continuidade de seus negócios (vide: declaração do sócio/procurador, relação de empregados de uma e de outra, falta de declaração/pagamento de tributos, localização de ambas no mesmo endereço e demais fatos acima).

Em sua peça impugnatória de fls. 670/696, apresentada, tempestivamente, em 28/12/2009, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência dos Autos de Infrações, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a atuação levada a efeito encontra-se calcada nos seguintes pontos: a) arbitramento do lucro através da movimentação bancária tanto da Autuada como da empresa Bon Bife nos anos de 2004 a 2006, em face da não apresentação dos documentos fiscais dos exercícios correspondentes apesar de devidamente intimada para tanto; b) a desconsideração do

enquadramento da Casa das Carnes do SIMPLES FEDERAL por força do Ato Executivo n.º 32 de 14 de outubro de 2009 e, portanto, a não utilização das alíquotas diferenciadas do programa; c) reunião das empresas Casa das Carnes e Bon Bife como uma só para efeitos de apuração do crédito fiscal em face da localização do endereço em que em tese se encontraria sediada a "Bon Bife" ser segundo a fiscalização onde funciona em verdade a sede da Autuada, bem como no fato da Casa das Carnes se apresentar comercialmente como "Bon Bife" havendo ainda a existência de laços de parentesco ou de afinidade entre seus sócios e que ambas as sociedades eram geridas de fato pelo Senhor Julio César Cardoso a través de procuração irrestrita a este outorgado, e por último a omissão por parte da "Bon Bife" da sua declaração de renda referentes aos exercícios de 2002 a 2006; d) na existência de indícios de fraude na atividade de ambas as empresas qualificando a multa de ofício arbitrada, bem como gerando representação criminal junto a Polícia Federal;

- que, preliminarmente, convém destacar a decadência do direito de lançamento dos créditos tributários referentes aos tributos com apuração trimestral tidos como não recolhidos pela Autuada. Com efeito, a fiscalização entendeu por desconsiderar a forma de recolhimento efetuada pela Casa das Carnes através do programa SIMPLES, passando a considerar primeiramente que o Contribuinte-autuado deveria ter ajustado os seus recolhimentos pelo lucro real ou presumido após a sua exclusão do SIMPLES Federal por força do ato executivo n.º 32 de 14.10.2009, o que não foi feito, passando a fiscalização no segundo momento a arbitrar o lucro pelas movimentações bancárias detectadas no período considerando que a Impugnante não apresentou os livros e documentos contábeis respectivos;

- que, assim, é de se reconhecer a decadência do direito de lançamento sobre os créditos anteriores a outubro de 2004 referentes ao IRPJ, CSLL, COFIN e PIS;

- que, no que diz respeito da existência de pessoas jurídicas distintas e autônomas. Equívoco na unificação levada a efeito pelo Fiscal-Autuante. Inexistência de fraude através da colocação de interposta pessoa na administração da empresa, é de se dizer que o fiscal-autuante em face das diligências encerradas quando do procedimento fiscal, entendeu por bem arbitrar o lucro da Autuada com base na sua movimentação bancária, alegando que a empresa Casa das Carnes na verdade atuava tão somente como laranja da Bon Bife tendo como primeiro indício da fraude a identidade de endereços o que não é verdade senão vejamos;

- que afirmou-se que tanto a Bom Bife como a Casa das Carnes funcionam no mesmo endereço havendo a simulação de um endereço distinto acrescentando-se ao logradouro apenas a letra "a" ao número 328 da Rua Adozinho da Costa Pinto, trazendo-se inclusive como prova da fraude declaração da empresa ENERGISA de que o número 328 - "A" não existiria;

- que acontece que como faz prova o Alvará de localização e funcionamento expedido pela Prefeitura Municipal de Aracaju (doc. 02), órgão responsável e competente pela identificação dos estabelecimentos comerciais em Aracaju, verifica-se sem muito esforço que apesar da proximidade dos endereços ambos os estabelecimentos possuem sede própria e autônoma não se tratando de uma única empresa, de fato, como quer fazer crer a autuação;

- que, dessa forma, como se vê ao contrário do afirmado pelo Autuante o endereço em que se encontra localizada a Casa das Carnes além de existir de fato e de direito é diferente do logradouro onde se encontra a sede da empresa Bom Bife Ltda., não sendo verdadeira a afirmação constante do termo de verificação fiscal de que houve a simulação de um endereço inexistente, a saber, o número 328 — "A" da Rua Adozinho da Costa Pinto repita-se existe de fato e de direito;

- que, no que diz respeito da impossibilidade de arbitramento do lucro sobre a movimentação bancária do Contribuinte, é de se dizer que outro ponto considerado pela Autuante que diz respeito ao fato da empresa Autuada não ter apresentado escrita fiscal referente aos anos de 2004 a 2006 representados por suas declarações de ajuste anual. Neste toar a fiscalização entendeu por bem desconsiderar os recolhimentos feitos pela Autuada no período de 2004 e 2005 pela alíquota diferenciada do SIMPLES Federal e em relação ao ano-calendário de 2006 também desconsiderou todo qualquer recolhimento em face da não apresentação dos livros e documentos contábeis respectivos;

- que o ilustre fiscal levou em consideração que em não existindo escrituração contábil idônea sobre a movimentação detectada, seria o caso de arbitrar o lucro sobre o valor total dos depositados efetuados nas contas-correntes da Requerida nos anos de 2004, 2005 e 2006, posto que conforme determina o art. 530 do RIR/99, uma empresa terá seu lucro arbitrado quando, dentre outros motivos, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos a que está obrigado por ser pessoa jurídica. Assim, por falta dos livros contábeis e comprovantes correspondentes não seria possível a tributação como Lucro Real; e pela ausência do livro caixa e comprovantes correspondentes não seria • possível a tributação pelo Lucro Presumido;

- que acontece, porém, que se apresenta equivocada a base de cálculo utilizada levando-se em conta toda a movimentação bancária detectada nos anos acima citados como equivalente ao faturamento do Contribuinte, posto que tais valores não representam a renda auferida pelo mesmo no período. Temos que lembrar que em princípio, a movimentação bancária não corporifica fato gerador do Imposto de Renda. Para usar uma linguagem econômica, depósito bancário é estoque e não fluxo, e não sendo fluxo não tipifica renda. Juridicamente, só o fluxo tem a conotação de acréscimo patrimonial. A observação da experiência cotidiana demonstra que muitas vezes não há uma correlação natural entre depósitos e rendimentos omitidos: o fato desconhecido pode ser de outra natureza;

- que, sendo assim, verificamos as rubricas encontradas nos extratos espontaneamente fornecidos pelo autuado não necessariamente podem ser consideradas por si só presumidamente como crédito de receitas e por consequência renda omitida e por consequência faturamento;

- que, não pode a fiscalização tão somente através da análise dos depósitos bancários presumir uma omissão de receitas e que os valores ali dispostos correspondem ao faturamento da atividade exercida pela Impugnante, sendo necessária a aferição de outros elementos para a formação do convencimento e lançamento do imposto e da multa pelo seu não recolhimento;

- que, no que diz respeito ao recolhimento dos tributos federais pela Autuada. Apresentação dos livros e documentos contábeis respectivos. Necessidade de exclusão de tais valores da base de cálculo, é de se dizer que ainda que diferente fosse, acosta-se com a presente Impugnação, o Livro Razão e demais documentos contábeis (doc. 04) atestando o recolhimento dos tributos federais com base na apuração do lucro real pela Autuada após o seu desenquadramento do SIMPLES Federal. Como se vê dos documentos ora em anexo a Casa das Carnes recolheu todos os impostos federais devidos no período fiscalizado, devendo tal montante ser considerado na base de apuração levada a efeito pela fiscalização reduzindo-a através da retificação do Auto lavrado. Como prova inequívoco do recolhimento acostam-se

ainda os extratos emitidos pela própria receita federal (doc. 05) com os valores recolhidos pela empresa e que devem ser considerados na base de cálculo do imposto;

- que outro ponto a ser salientado é que ao longo do período fiscalizado a Autuada contraiu diversos empréstimos bancários para a fomentação do seu negócio sendo que tais quantias foram tidas como crédito e devido a sua origem de empréstimos bancários contabilmente deveriam ter sido processados como débitos, por óbvio. Nesse toar, verifica-se que nos anos auditados a Impugnante contraiu empréstimos junto a Caixa Econômica Federal, Banco do Nordeste e BANESE nos valores totais de R\$327.324,45 (trezentos e vinte e sete mil, trezentos e vinte e quatro reais e quarenta e cinco centavos), conforme faz prova a planilha ora acostada (doc. 09) que demonstra as datas dos depósitos, os valores, e a origem dos créditos, devendo tal montante também ser excluído da base de cálculo;

- que, no que diz respeito à suposta omissão de receita. Arbitramento sobre 50% dos valores detectados nas movimentações bancárias. Jurisprudência pacífica do STJ., é de se dizer que, *Ad argumentandum tantum*, caso tenha-se como possível o arbitramento do lucro não sobre o "spread" percebido pelo Impugnante, ou seja, sobre o percentual descrito no item anterior, temos como certo que os tribunais superiores há muito vem decidindo pela abusividade de se levar em conta a totalidade dos créditos tidos como omitidos, sendo entendimento pacífico a limitação em casos desse jaez de percentual máximo de 50% (cinquenta por cento) dos valores tidos como omitidos;

- que, desta forma, caso persista a infundada presunção de omissão de receitas que esta recaia sobre 50%, dos valores reputados como omitidos e não sobre sua totalidade, refazendo-se assim toda a base de cálculo para a incidência do IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, retificando-se a autuação reduzindo-se os valores do crédito tributário constituído;

- que, no que diz respeito à redução da multa de ofício aplicada. Ausência de intenção de fraudar o Fisco Federal é de se dizer que a autoridade fiscal entendeu por qualificar a multa de ofício em face da Impugnante calculada nos termos do art. 44 da lei n.º 9.430/96;

- que, sendo assim, requer-se a redução da multa fiscal arbitrada no patamar de 225% para o percentual de 75%, em face da não caracterização das circunstâncias que levaram ao seu agravamento;

- que caso não se entenda como passível de redução para o percentual mínimo que seja excluído o percentual de 75% de agravamento pela omissão em responder às intimações, posto que comprovado que isso não ocorreu;

- que, no que diz respeito a ofensa ao princípio da proporcionalidade art. 44 da lei n.º 9.430/96. Confisco. Caráter meramente arrecadador da norma. Ofensa à Constituição Federal, é de se dizer que não obstante em nosso ordenamento jurídico prevalecer o princípio da legalidade, segundo o qual a *lei* ordena a conduta das pessoas, e do próprio Estado, inclusive quando este estabelece sanções aos particulares, é indispensável que a pena prevista na *lei* atenda a uma finalidade específica e guarde obediência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Nesse passo, a esfera tributária tem se mostrado especialmente sensível aos abusos do legislador, que, a pretexto de coibir condutas lesivas ao interesse do fisco, tem utilizado a sanção como meio de arrecadação, em evidente desvio da sua finalidade punitiva;

- que o mesmo se diga em relação ao Superior Tribunal de Justiça que também tem aplicado o princípio da proporcionalidade no exame da validade do ato administrativo sancionador, que deve "*estrita observância ao princípio da proporcionalidade*,

ou seja, a devida correlação na quantidade e qualidade da sanção, com a grandeza da falta e o grau de responsabilidade do servidor5”;

- que, no que diz respeito a inaplicabilidade da taxa SELIC. Ofensa ao princípio da legalidade. Taxa estabelecida por resolução do banco central. Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça. Aplicação do disposto no art. 161, § 1.º do CTN, é de se dizer que muito se tem discutido sobre a aplicação da taxa "selic" como juros moratórios dos débitos fiscais. Não obstante o acórdão recorrido fundamentar seu posicionamento na existência de norma legal estabelecendo a "selic" como forma de remunerar os juros de mora, verificamos que tal entendimento não encontra respaldo perante o Superior tribunal de Justiça;

- que, desta forma, verificamos que a taxa "selic" não pode ser aplicada como índice de juros moratórios, devendo incidir, no caso concreto, a taxa de 1% ao mês a título de juros de mora, na forma do art. 161, § 1.º do CTN.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelos impugnantes, os membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador – BA, concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado e ratificar as responsabilidades imputadas ao Sr. Julio César Cardoso e Ana Paula Prado Smith, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, consta nos autos, o Inquérito da Polícia Federal IPL nº 174/2008-SR/DPF/SE de 28/10/2008 (fls. 09/20), cujos itens 11 e 12 apontam para a utilização de "laranjas", ou seja interposição de pessoas pela autuada, trazendo também depoimentos de empregados e ex-empregados de ambas as empresas que só conhecem e se relacionaram com os senhores Julio César Cardoso e Ana Paula Prado Smith, Sócios da Bon Bife (fl. 106);

- que, no tocante à simulação de endereço (itens 1, 3 e 5 mencionados), o impugnante se defende alegando que "verifica-se sem muito esforço que apesar da proximidade dos endereços ambos os estabelecimentos possuem sede própria e autônoma não se tratando de uma única empresa, de fato, como quer fazer crer a autuação" e que "o endereço em que se encontra localizada a Casa das Carnes além de existir de fato e de direito é diferente do logradouro onde se encontra a sede da empresa Bom Bife Ltda., não sendo verdadeira a afirmação constante do termo de verificação fiscal de que houve a simulação de um endereço inexistente, a saber, o número 328 — "A" da Rua Adozinho da Costa Pinto repita-se existe de fato e de direito";

- que, ao contrário do alegado, constam nos autos provas suficientes para comprovar a simulação de endereço, conforme declaração da Energisa (fl. 132), órgão responsável pela distribuição de energia em Aracaju, recebida em 16/12/2008;

- que foi efetuada verificação preliminar onde ficou constatado que a empresa Bon Bife apresentou, nos anos-calendário 2004 a 2006, elevada movimentação financeira mas, ao mesmo tempo, não recolheu nem declarou tributos federais e que em 26/01/2009, o Auditor da Secretaria da Fazenda do Estado de Sergipe, José Luiz Batista de Santana, encaminhou duplicatas em nome da Bom Bife Comércio e Representações Ltda. emitidas e pagas nos anos-calendário 2005 e 2006, tendo como objetivo comprovar que a empresa estava, nesse período, funcionando no mesmo endereço da Casa de Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda., constatando-se também que algumas dessas duplicatas, apesar de terem sido emitidas em desfavor da Bon Bife, foram comprovadamente pagas pela Casa das Carnes (vide fls. 428, 429, 430, 431, 432);

- que outra prova trazida pela fiscalização, vem dos dados das GFIP — Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, entregues pelas duas aludidas empresas, onde foi constatado, conforme "Comparativo n° de empregados X Receita Bruta — Casa das Carnes x Bon Bife", que no último ano que a empresa Bon Bife apresentou declaração de rendimentos, para um faturamento de mais de três milhões de reais declarou a média de 4 empregados/mês. Enquanto isso, a Casa das Carnes empregava média de 20 empregados/mês para um faturamento de pouco mais de 300 mil reais. Além disto, os depósitos anuais nas contas bancárias a Bom Bife alcançavam R\$ 6.308.794,95 em 2004, R\$ 7.344.489,29 em 2005 e R\$ 6.323.029,51 em 2006, com uma média de 8 empregados /mês no 1° ano, 5 no 2° e 4 no 3° e "apesar do seu sócio Julio César declarar que a Bon Bife deixou de operar em fevereiro de 2005, continuou a apresentar as GFIP constando pagamentos a empregados até agosto de 2007" (fl. 109);

- que, no que diz respeito ao arbitramento, é de se dizer que foram lavrados autos de infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL relativos aos anos-calendário de 2004 a 2006, mediante o arbitramento do lucro, tendo em vista que o contribuinte, apesar das diversas intimações e reintimações (fls. 251, 417 a 424), não apresentou os livros fiscais e contábeis solicitados pela fiscalização;

- que segundo o Auditor Fiscal (fl. 109), "uma vez que a única alegação para a não apresentação dos livros e documentos consistia no fato de que os mesmos estavam de posse da Secretaria da Fazenda do Estado de Sergipe, que efetuava ação fiscal na empresa, no sentido de não prejudicar a possibilidade de apresentação dos livros e documentos contábeis e fiscais, aguardamos sua conclusão e devolução ao contribuinte para a lavratura do Auto de Infração";

- que, porém, consta nos autos que o Auditor da Secretaria da Fazenda do Estado de Sergipe, responsável pela fiscalização, Jose Luiz Batista de Santana, comunicou em 02/09/2009, que entregou toda a documentação ao impugnante em 02/06/2009 (fl. 434), ou seja, foi oferecido tempo hábil para que o mesmo pudesse apresentar os livros necessários à ação fiscal, tendo em vista que as diversas intimações efetuadas pela Receita Federal perduraram até 23/09/2009 (fl. 424). Importante registrar que dentre os documentos retidos pelo Fisco Estadual, não constam os livros Diário e Razão e que os mesmos não foram, em momento algum, apresentados pelo contribuinte;

- que, desta forma, diante da negativa do impugnante em atender as diversas intimações, conforme já salientado, não restou alternativa ao Auditor Fiscal, a não ser efetuar o arbitramento do lucro;

- que, na sua defesa, o contribuinte alegou que a base de cálculo utilizada no arbitramento estaria equivocada, pois levou-se em conta toda a sua movimentação bancária como faturamento e que tais valores não representariam a renda auferida no mesmo período e que a movimentação bancária não seria fato gerador do Imposto de Renda. Complementou que "não pode a fiscalização tão somente através da análise dos depósitos bancários presumir uma omissão de receitas e que os valores ali dispostos correspondem ao faturamento da atividade exercida pela Impugnante, sendo necessária a aferição de outros elementos para a formação do convencimento";

- que, no presente caso, o arbitramento do lucro teve como base a omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários não contabilizados, que o contribuinte, apesar de diversas intimações, deixou de comprovar as respectivas origens;

- que as alegações do contribuinte, entretanto, não se sustentam, pois com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, a movimentação bancária mantida ao largo da escrituração contábil da empresa, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário;

- que o impugnante, além de não comprovar os depósitos nas suas contas correntes, alegou que haveria grave equívoco na base de cálculo da apuração, pois do total de depósitos tidos como créditos pela fiscalização, aproximadamente R\$ 1.185.067,54 de depósitos na CEF (doc. 07), corresponderiam a cheques devolvidos sem provisão de fundos e o mesmo teria ocorrido na conta corrente mantida no banco BANESE, no montante de R\$ 135.447,33 (doc. 08). Argumentou também que "ao longo do período fiscalizado, a autuada contraiu diversos empréstimos bancários" no montante de R\$ 327.324,45, devendo também ser excluído da base de cálculo (doc. 09). Para comprovar tais argumentos, juntou planilhas por ele mesmo confeccionadas (fls. 896 a 903), sem qualquer prova capaz de afirmar o anteriormente alegado;

- que no tocante ao argumento de que Casa das Carnes recolheu todos os impostos federais devidos no período fiscalizado, devendo tal montante ser considerado na base de apuração levada a efeito pela fiscalização e ser abatidos na base de cálculo do imposto, convém salientar que, ao contrário do alegado, não houve o recolhimento integral dos tributos federais, tanto que resultou na lavratura dos autos de infração e quando da lavratura dos mesmos (IRPJ e reflexos), os valores declarados pelo SIMPLES foram considerados, conforme declaração do Auditor Fiscal na Descrição dos fatos e enquadramento legal (fl. 599) a seguir transcrito;

- que diante da conduta do contribuinte em não comprovar a origem dos recursos em suas contas bancárias, a caracterização da infração de omissão de receitas com base nos depósitos bancários é perfeitamente regular em face de expressa previsão legal do art. 42 da Lei 9.430/1996, anteriormente transcrito, devendo ser afastado o argumento da defesa relativo à impossibilidade da fiscalização de presumir omissão de receitas através da análise dos depósitos bancários, por não constituírem renda do contribuinte;

- que o impugnante contestou as multas de ofício aplicadas, alegando que a Lei nº 9.430/1996 seria desproporcional, "consistindo em verdadeiro confisco" e que "a parte final da norma acima referida determinando a aplicação da mesma multa de 150% nos casos de infração mais grave, ou seja, quando a falta de pagamento vier acompanhada da falta de declaração ou esta for inexata, reforça a idéia de desproporção e conseqüente inconstitucionalidade da aplicação dessa mesma pena nos casos de simples inadimplência";

- que consta ainda nos autos (fl. 110) que "da análise do conjunto probatório, restou comprovado que a empresa Bon Bife Comércio e Representações Ltda. Efetuou operações comerciais no período fiscalizado que de fato beneficiaram a empresa Casa das Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda., CNPJ 02.203.300/0001-, sendo que esta, já havia absorvido todo o patrimônio daquela. Que a Bon Bife, nesse período, de fato não mais operava com o intuito de continuidade dos seus negócios (vide declaração do sócio/procurador, relação de empregados de uma e de outra, falta de declaração/pagamento de tributos, localização de ambas no mesmo endereço e demais fatos acima). Tal fato caracteriza a manutenção da personalidade jurídica da Bom Bife unicamente com o propósito de acobertamento de operações comerciais da Casa das Carnes, com vistas a fraudar o fisco, o que

implica na responsabilidade tributária desta nos termos dos artigos 121 e 124 do Código Tributário Nacional";

- que, portanto, as condutas dos envolvidos, a empresa autuada (Casa das Carnes) e os seus sócios Júlio César Cardoso e Ana Paula Prado Smith, foram detalhadamente descritas no Termo de Verificação Fiscal, que, juntamente com as provas trazidas aos autos, comprovam efetivamente que agiram com o intuito de fraudar o Fisco, resultando na ausência de pagamento dos tributos devidos;

- que tais condutas foram detalhadas no Ofício PFN/SE/nº 186/2008 (fls. 05 a 07) e no Relatório Conclusivo da Polícia Federal (fls. 09 a 14) e descritas pelo Auditor Fiscal como "dissolução irregular de sociedade, interposição fraudulenta de pessoas, simulação, apresentação de informação falsa e omissão de informações" praticadas pelos aludidos sócios, amoldam-se ao previsto no artigo 135 c/c 134 do CTN, o que resultou na responsabilização pessoal dos mesmos, e na aplicação da multa qualificada de 150%;

- que quanto ao agravamento da multa de 150% para 225 %, conforme revisão do art. 44 §2º da Lei 9.430/1996, esta é consequência do não atendimento das diversas intimações e reintimações regularmente efetuadas no curso da fiscalização, descumprindo às obrigações acessórias previstas no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), dentre estas, as que solicitam os livros e documentos com a finalidade de prestar informações necessárias ao procedimento fiscal;

- que m caso de descumprimento, o RIR/1999 determina inclusive a aplicação de multa agravada de 225% (art. 959 do RIR/1999), além da possibilidade de arbitramento (art. 845 do RIR/1999). E foi exatamente o que ocorreu no caso em tela, o que resultou no agravamento da multa de ofício para 225%, pois o impugnante não atendeu às intimações realizadas, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fl. 107), cujo trecho passo a transcrever. *A intimação enviada para Ana Paula Prado Smith, CPF 498.552.985-00, retornou, em 08/08/2008, com indicação de mudança de endereço e a enviada para Rogério da F. Accioly, CPF 887.283.235-72, também retornou, 16/08/2008, com a mesma indicação. A intimação enviada para o sócio Júlio César Cardoso, CPF 096.384.808-90, foi recebida no seu domicílio fiscal em 30/07/2008. Nesse Termo de Início de Procedimento Fiscal foram solicitados, além dos livros e documentos contábeis e fiscais, os extratos bancários e declaração se a empresa ainda estava em atividade e, caso positivo, do local onde, efetivamente, está estabelecida. Uma vez que, no prazo estabelecido, não houve qualquer resposta, e que, os indícios anteriormente relatados apontavam confusão entre as empresas Bon Bife e Casa das Carne, enviamos por via postal com AR, a intimação do início da fiscalização para a sócia Ana Paula Prado Smith no endereço da Casa das Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda., onde foi devidamente recebida. Como continuamos sem resposta, expedimos a RMF — Requisição da Movimentação Financeira ao banco Banese, onde a Bon Bife mantinha contas, além de enviarmos Termo de Reintimação Fiscal aos sócios Ana Paula e Julio César, recebidas respectivamente em 13/11/2008 e 03/11/2008;*

- que a norma jurídica, regularmente editada, goza da presunção de legitimidade e constitucionalidade, cabendo a autoridade administrativa tão-somente velar pelo seu fiel cumprimento, até que seja excluída do mundo jurídico por outra norma superveniente ou por resolução do Senado Federal, a partir de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (STF) declarando sua inconstitucionalidade;

- que, sendo assim, fica a multa de ofício de 225% aplicada nos autos de infração, conforme previsto na legislação de regência;

- que o impugnante, na sua defesa, alega decadência dos lançamentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, cujos fatos geradores ocorreram antes de outubro de 2004;

- que, assim, para os fatos geradores do IRPJ mais antigos, ocorridos em 31/03/2004, uma vez que os lançamentos deste período poderiam ser efetuados ainda no exercício de 2005 (ano-calendário 2004), inicia-se a contagem, para efeito de decadência, no primeiro dia do exercício seguinte, 01/01/2005, termo inicial do prazo decadencial, com final em 31/12/2009 (5 anos). Como o contribuinte tomou ciência dos autos de infração em 24/11/2009, ainda não tinha ocorrido a decadência, a qual ocorreria em 31/12/2009;

- que o mesmo ocorre com os demais autos de PIS, COFINS e CSLL, pois seguem a mesma regra de contagem;

- que, desta forma, se afasta a alegação de decadência dos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes de outubro de 2004;

- que, da Taxa Selic, quanto à alegação de que os juros de mora foram aplicados indevidamente, por não ter sido criado em lei, cumpre registrar que, ao contrário do alegado pelo impugnante, os juros moratórios estão regulados pelo artigo 161 do Código Tributário Nacional (CTN), cujo parágrafo 1º determina que esses serão de 1% (um por cento) ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso. Note-se, portanto, que a única exigência para a fixação de juros de mora distintos do percentual de 1% (um por cento) ao mês é a expressa previsão legal;

- que, em relação à suposta inconstitucionalidade da lei que prevê a aplicação da taxa SELIC como juros de mora, convém observar, conforme já salientado, que por força dos princípios da legalidade e da independência e harmonia dos poderes da República, foge à competência da autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento pátrio, por se tratar de prerrogativa reservada ao Poder Judiciário (artigos 97 e 102 da Constituição Federal);

- que os Autos de Infração de PIS, COFINS E CSLL, ou seja, no que diz respeito aos demais Autos de Infração, relativos Programa de Integração Social (fls. 607 a 614 e 636 a 639), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 623 a 629 e 644 a 646) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (fls. 615 a 622 e 640 a 643), referentes aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, observa-se que foram lavrados como consequência dos mesmos fatos que deram origem ao lançamento do Imposto sobre a Renda nos aludidos períodos, motivando as exigências tributárias já aqui descritas, conforme previsto na legislação de regência citada nos respectivos Autos;

- que, nos lançamentos relativos aos anos de 2004 e 2005, tanto do PIS como da COFINS, foram deduzidos dos valores dos depósitos não comprovados, o montante declarado pelo contribuinte a título de SIMPLES. Relativamente ao ano de 2006, onde o contribuinte declarou pelo lucro real, foram abatidos do PIS e da COFINS apurados, os valores declarados em DCTF, conforme Demonstrativos de Apuração do PIS e COFINS devido (fls. 596 e 597);

- que, desta forma, os aludidos lançamentos do PIS e da COFINS foram realizados conforme a legislação de regência, não havendo reparo a ser feito.

A presente decisão está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, vincula-se à regra do art. 173, I do CTN, segundo a qual a contagem do prazo decadencial inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Configura-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em que o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nestas operações.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Na falta de apresentação da escrituração à autoridade fiscal, é cabível o arbitramento dos lucros sobre o valor das receitas omitidas.

ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Consideram-se sem efeito as alegações contestando a existência de crédito tributário regularmente constituído, se desacompanhadas de prova, eis que o ônus da prova compete ou cabe a quem alega o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a ocorrência de ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica de modo a evitar o seu pagamento, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

Incabível a alegação de existência de confisco pela aplicação da multa de ofício, a qual não se caracteriza como tributo por se constituir em penalidade aplicável como sanção de ato ilícito.

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. ARGUIÇÃO. APRECIAÇÃO.

A apreciação e declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo é prerrogativa reservada ao Poder Judiciário, sendo vedada sua apreciação pela autoridade administrativa em respeito aos princípios da legalidade e da independência dos Poderes.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE PESSOAL.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, devendo ser observada pela autoridade fiscal no lançamento de ofício.

Contribuição para o PIS

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

LANÇAMENTOS. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. IRPJ. DECORRÊNCIA.

Em se tratando de lançamentos decorrentes dos mesmos pressupostos fáticos dos que serviram de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à Contribuição para o PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e ao COFINS, em razão da relação de causa e efeito existente entre eles.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 10/03/2010, conforme Termo constante às fl. 938, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, tempestivamente (08/04/2010), o recurso voluntário de fls. 939/963, instruído pelos documentos de fls. 964/981, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a decadência do lançamento em face do arbitramento do lucro e a Jurisprudência pacífica do Conselho de Contribuintes. Ou seja, a preliminarmente argüiu o Impugnante a decadência do direito de lançamento dos créditos tributários referentes aos

tributos com apuração trimestral tidos como não recolhidos pela Autuada. Com efeito, a fiscalização entendeu por desconsiderar a forma de recolhimento efetuada pela Casa das Carnes através do programa SIMPLES, passando a considerar primeiramente que o Contribuinte-autuado deveria ter ajustado os seus recolhimentos pelo lucro real ou presumido após a sua exclusão do SIMPLES Federal por força do ato executivo n.º 32 de 14.10.2009, o que não foi feito, passando a fiscalização no segundo momento a arbitrar o lucro pelas movimentações bancárias detectadas no período considerando que a Impugnante não apresentou os livros e documentos contábeis respectivos;

- que, assim, é de se reconhecer a decadência do direito de lançamento sobre os créditos anteriores a outubro de 2004 referentes ao IRPJ, CSLL COFIN E PIS;

- que da impossibilidade de arbitramento do lucro sobre a movimentação bancária do Contribuinte e também a existência de escrituração contábil apta a apuração do lucro real da Recorrente. Outro ponto considerado pela Autuante diz respeito ao fato da empresa Autuada não ter apresentado escrita fiscal referente aos anos de 2004 a 2006 representados por suas declarações de ajuste anual. Neste toar, a fiscalização entendeu por bem desconsiderar os recolhimentos feitos pela Autuada no período de 2004 e 2005 pela alíquota diferenciada do SIMPLES Federal e em relação ao ano-calendário de 2006, também desconsiderou todo qualquer recolhimento feito pelo lucro real da empresa no período fiscal em face da não apresentação dos livros e documentos contábeis respectivos;

- que seja feito o encontro de contas com os tributos já recolhidos para que se apure a diferença e sobre esta sempre se levando em consideração o lucro real e não o arbitrado calcule-se o montante devido;

- que do equívoco do lançamento sobre cheques devolvidos. Ausência de receita apta a ser tributada. *Ad argumeniandurn lanam* caso se mantenha o arbitramento do lucro acolhido pela decisão de primeiro grau, verifica-se sem muito esforço que há equívoco grave na base de cálculo da apuração levada a efeito, pois como se demonstrou na planilha anexa (doc.04 da impugnação). verifica-se que do total de depósitos tidos como crédito pela fiscalização no período auditado, cerca de R\$1.185.067,54 (hum milhão, cento e oitenta e cinco mil, sessenta e sete reais e cinquenta e quatro centavos) somente em relação a conta corrente junto a CEF em nome da Recorrente, correspondem a cheques devolvidos sem provisão de fundos. Ou seja, a r. decisão considerou os depósitos em questão como créditos sem considerar Os seus estornos logo em seguida pela ausência de fundos dos cheques depositados. Note-se que para melhor demonstração do que ora se alega, constam da planilha os números dos cheques as datas e valores respectivos, bem com a sua correspondência com as folhas dos autos em que se encontram anotados como depósitos;

- que longo do período fiscalizado a Autuada contraiu diversos empréstimos bancários para a fomentação do seu negócio, sendo que tais quantias foram tidas como crédito e devido a sua origem de empréstimos bancários contabilmente deveriam ter sido processadas como débitos, por óbvio. Nesse toar. Verifica-se que no ano de 2005 e 2006 a empresa contraiu empréstimos junto ao Banco do Brasil e Banco do Nordeste BNB nos valores respectivos de R\$300.000.00 aproximadamente, devendo tal montante também ser excluído da base de cálculo;

- que da suposta omissão de receita e o arbitramento sobre 50% dos valores detectados nas movimentações bancárias, portanto, ainda que diferente fosse, mesmo que não tivesse a Recorrente provado que do total da movimentação bancária encontrada boa parte não corresponde à renda, é uníssona a jurisprudência pátria, principalmente do Superior Tribunal de

Justiça, no sentido de que o arbitramento somente pode ser feito sobre 50% dos valores detectados;

- que, caso persista a infundada presunção de omissão de receitas que esta recaia sobre 50%, dos valores reputados como omitidos e não sobre sua totalidade refazendo-se assim toda a base de cálculo para a incidência do IRP.I. CSIL. PIS E COFINS, retificando-se a autuação reduzindo-se os valores do crédito tributário constituído;

- que da redução da multa de ofício aplicada a ausência de intenção de fraudar o Fisco Federal, portanto, com efeito, a decisão guerreada entendeu por manter a qualificação da multa de ofício em face da Recorrente calcada nos termos do art. 44 da lei n.º 9.430/96;

- que são casos típicos de evidente intuito de fraude a adulteração de notas fiscais conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas. etc. situações onde é possível identificar uma ação dolosa específica, que não foi o caso Recorrente como se verá adiante;

- que da existência de pessoas jurídicas distintas e autônomas, e sobre o equívoco na unificação levada a efeito pelo Fiscal-Autuante. Inexistência de fraude através da colocação de interposta pessoa na administração da empresa. Neste sentido, como já dito anteriormente o fiscal-autuante no que foi seguido pela decisão guerreada. em face das diligências encerradas quando do procedimento fiscal, entendeu por bem arbitrar o lucro da Autuada com base na sua movimentação bancária, alegando que a empresa Casa das Carnes na verdade atuava tão somente como "laranja" da empresa Bon Bife, tendo como primeiro indício da fraude a identidade de endereços o que não é verdade senão vejamos;

- que a Recorrente não teve a intenção de fraudar o Fisco Federal, tampouco de sonegar informações ou mesmo documentos quando da fiscalização. Em verdade, desde o primeiro momento em que tomou ciência da ação fiscal. preocupou-se em resolver a situação acreditando inclusive que tudo estava sendo resolvido, posto que esta era a informação que lhe passava seu Contador. Não obstante isso. (i) comprovou-se a IR, existência do endereço da Casa das Carnes diferente da empresa Boi Bife, bem como a comprovação que de fato e de direito são duas empresas distintas, (ii) comprovou-se que o Contribuinte atendeu a intimação do Fisco chegando a apresentar petição no curso da ação fiscal. como atesta o próprio termo de verificação .final expedido pelo impugnado em que este afirma categoricamente que o senhor Julio César Cardoso em 12.03.2009 apresentou duas declarações junto a Receita esclarecendo alguns fatos questionados pela fiscalização; (iii) provou-se que a Autuada sempre recolheu seus impostos de acordo com a legislação de regência, possuindo seus livros e documentos contábeis em ordem e a disposição do Fisco Federal (documentos juntados);

- que da ofensa ao princípio da proporcionalidade. Art. 44 da lei n.º 9.430/96. Confisco Caráter meramente arrecadador da norma e também a ofensa à Constituição Federal. Como não obstante em nosso ordenamento jurídico prevalecer o princípio da legalidade, segundo o qual a *lei* ordena a conduta das pessoas, e do próprio Estado, inclusive quando este estabelece sanções aos particulares, é indispensável que a pena prevista na *lei* atenda a uma finalidade específica e guarde obediência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Nesse passo, a esfera tributária tem se mostrado especialmente sensível os abusos do legislador que a pretexto de coibir condutas lesivas ao interesse do fisco, tem utilizado a sanção como meio de arrecadação, em evidente desvio da sua finalidade punitiva;

- que o mesmo se diga em relação ao Superior Tribunal de Justiça que também tem aplicado o princípio da proporcionalidade no exame da validade do ato administrativo sancionador, que deve "*escrita observância ao princípio da proporcionalidade, ou seja, a devida correlação na quantidade e qualidade da sanção, com a grandeza da falta e o grau de responsabilidade do servidor*";

- que da inaplicabilidade da taxa selic ofensa ao princípio da legalidade e também a taxa estabelecida por resolução do banco central. Com efeito, muito se tem discutido sobre a aplicação da taxa como juros moratórios dos débitos fiscais. Não obstante o acórdão recorrido fundamentar seu posicionamento na existência de norma legal estabelecendo a selic como forma de remunerar os juros de mora, verifica-se que tal entendimento não encontra respaldo, perante o Superior tribunal de Justiça;

- que, desta forma, conclui-se que a taxa "selic" não pode ser aplicada como índice de juros moratórios, devendo incidir, no caso concreto, a taxa de 1% ao mês a título de juros de mora, na forma do art. 161, § 1.º do CTN.

Em 10 de dezembro de 2010, a Fazenda Nacional, por intermédio do seu representante legal apresenta, tempestivamente, com fundamento no § 2º do art. 48 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, as suas Contrarrazões ao Recurso Voluntário interposto (fls. 01/24) baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a Fazenda Nacional apresenta Contrarrazões ao Recurso Voluntário interposto contra Acórdão de folhas 920 a 931 - verso – volume 05 proferido pela DRJ de Salvador (BA), que julgou a impugnação da Contribuinte Recorrente improcedente e manteve integralmente o lançamento;

- que da Ausência de Decadência do Lançamento, sendo assim, a Contribuinte Recorrente alega que o lançamento tributário estaria alcançado pela decadência, uma vez que a sua exclusão do SIMPLES levaria à apuração trimestral dos tributos, pela sistemática do lucro real ou presumido. Assim, segundo a Contribuinte, os lançamentos feitos anteriormente a outubro de 2004 estariam decaídos;

- que os fatos geradores do IRPJ mais antigos, ocorridos em 31/03/2004, inicia-se a contagem, para efeito de decadência, no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, **em 01/01/2005**, termo inicial do prazo decadencial, com **final em 31/12/2009** (5 anos). Como o contribuinte tomou **ciência** dos autos de infração em **24/11/2009**, ainda não tinha ocorrido a decadência, a qual ocorreria em 31/12/2009;

- que, dessa forma, não merece guarida qualquer alegação de decadência relativamente ao lançamento realizado;

- que da possibilidade de arbitramento do lucro, ou seja, a Contribuinte Recorrente defende a improcedência do arbitramento do lucro em razão de alegada existência de escrituração contábil;

- que a omissão de receitas e a presunção legal, sendo assim, em seu recurso, a Contribuinte Recorrente faz alegações que afrontam diretamente à legislação em vigor e, não bastasse isso, fundamentada em jurisprudência totalmente inaplicável ao caso concreto;

- que, dessa forma, não há provas nos autos capaz de afastar a presunção veiculada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

- que, assim, por todo o exposto, encontra-se irretocável o lançamento tributário realizado no que diz respeito à omissão de receitas constatada e fartamente comprovada;

- que da legalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício, neste sentido, alega a contribuinte a impossibilidade de incidir juros de mora sobre a multa de ofício lançada;

- que a divergência sobre a aplicabilidade da SELIC sobre a multa de ofício a título de juros de mora se dá, primordialmente, acerca do que se entende por “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”;

- que o art. 61, *caput*, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 utilizam, respectivamente, as expressões “débitos para com a União” e “débitos a que se refere este artigo”. Assim, é importante definir a que “débitos” se referem o art. 61, *caput*, e seu § 3º do mencionado diploma legal;

- que com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, surge o direito subjetivo público do sujeito ativo (União) a receber o crédito tributário e o respectivo dever do sujeito passivo (devedor) de pagá-lo no prazo previsto na legislação específica;

- que não pago o tributo no prazo estipulado legalmente, o fisco efetuará o lançamento do crédito tributário, expressão que abrange o tributo e os acréscimos legais (multa e juros);

- que os débitos a que se referem o art. 61, *caput*, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 são os créditos tributários devidos à União e não somente o valor do tributo (principal). Os juros incidirão sobre o principal e a multa de ofício aplicada. É o que manda o citado § 3º;

- que, portanto, a Lei nº 9.430/96 dispôs de modo diverso do § 1º do art. 161 do CTN e expressamente mandou aplicar aos créditos tributários da União a “taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”, que é a taxa SELIC;

- que resta correta a aplicação dos juros de mora, com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o presente de Recurso Voluntário (fls. 939/963), interposto contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA (fls. 920/934).

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2005 a 2007, onde a autoridade fiscal lançadora apurou omissão de receitas decorrentes da venda de produtos de fabricação própria e omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Apurou-se, ainda, que a contribuinte não mantinha escrituração regular de modo que o lucro foi arbitrado. Em consequência, foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 599/664), totalizando um crédito tributário de R\$ 4.376.005,65.

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal e autos de infrações lavrados, os lançamentos foram efetuados sob a sistemática do lucro arbitrado, tendo em vista que "o contribuinte notificado reiteradamente a apresentar os livros e os documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e demais Termos de Intimações, deixou de apresentá-los, utilizando-se como enquadramento legal o art. 530, III, do RIR/1999.

É de se observar, ainda, que nos lançamentos em discussão foram apurados, conforme levantamento dos créditos efetuados no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, os valores constantes das contas correntes mantidas em nome da empresa Bom Bife Comércio e Representações Ltda., CNPJ 01.215.240/0001-76, a qual, comprovadamente operava no mesmo ramo de negócios, no mesmo local, utilizando empregados comuns e sob os mesmos administradores da autuada, caracterizando serem, de fato, uma mesma empresa, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Os créditos efetuados nessas contas, conforme extratos bancários, no período compreendido entre janeiro de 2004 e dezembro de 2005 não tiveram sua origem comprovada mediante documentação hábil e idônea após regular intimação.

A decisão recorrida manteve os lançamentos sob os argumentos de que havendo prova de dolo, o prazo decadencial conta-se pela regra inscrita no art. 173, I, do CTN. Caso o contribuinte não apresente escrituração regular, apta à apuração do lucro real, a base de cálculo do imposto de renda deve ser apurada pelo lucro arbitrado à multa deve ser qualificada (150%) quando ficar caracterizada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio e não atendendo as intimações fiscais deve ser agravada para o percentual de 225%. Respondem pelos créditos tributários lançados os gerentes que praticaram atos com infração à lei (art. 135, III, do CTN).

Inconformada, em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa,

ataca o que entende terem sido os fundamentos do lançamento apresentando preliminares, bem como apresenta razões de mérito.

No que se refere à preliminar de decadência, como visto do relatório, o ponto nodal da presente discussão diz respeito tão-somente no que se refere ao termo inicial da contagem do prazo decadencial dos tributos considerados lançamento por homologação.

Entendo, que nos dias atuais, no que diz respeito a discussão sobre o termo inicial da contagem do prazo decadencial, tornou-se pacífica, já que em 21/12/2010, houve a edição da Portaria MF nº. 586, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Dispôs o art.62 do RICARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) devem se adaptar, nos casos de

decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, a estes julgados. A contagem do prazo decadencial é um destes temas.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/0176994-0), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos

previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

2. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)

4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a

constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Agravo regimental desprovido.

É de se esclarecer, que na solução dos Embargos de Declaração impetrado pela Fazenda Nacional no Recurso Especial nº. 674.497 - PR (2004/0109978-2), houve o acolhimento em parte do embargo pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) para modificar o entendimento sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro cuja exação só poderia ser exigida a partir de janeiro do ano seguinte, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, em síntese, assim se manifestou em seu voto:

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito

antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)

(...)

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em análise trata de cobrança de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL relativo aos anos-calendário de 2004 a 2006.

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos futuros julgados por este Tribunal Administrativo.

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria, para efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ), por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que não houve pagamento antecipado e houve a manutenção da multa qualificada sob o entendimento de ter ocorrido evidente intuito de fraude.

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 01/01/2005, já que os fatos geradores questionados ocorreram no período de janeiro a novembro de 2004. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que não houve pagamento antecipado e/ou evidente intuito de fraude, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. O prazo fatal para a

constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2009, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 24/11/2009 (fls. 599), não está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado.

Ademais, a decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

No presente caso, se faz necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador. Este é o caso dos autos, em que foi atribuída ao contribuinte a prática de procedimento doloso, conforme se verifica no Termo de Constatação Fiscal, impedindo a aplicação da contagem do prazo decadencial pelo art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional.

No que tange à fraude, merece transcrição a lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita.

É de observar, que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermenêuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar a regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do mesmo Código nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública.

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do Código Tributário Nacional uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Aplicando, concretamente, a norma ao caso em exame, tem-se que, os fatos geradores relativos ao período de 01/01/2004 a 30/11/2004, poderiam ter sido efetuados a partir do primeiro dia útil do ano-calendário de 2005. Assim, tendo o prazo decadencial iniciado no 1º dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado o lançamento, qual seja, 01/01/2005, vencendo-se em 31/12/2009. Como a ciência do lançamento se deu em 24/11/2009, rejeitada está a preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüidas pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Entendo que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pela recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para a contribuinte foi concedido o prazo legal de 30 (trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vista ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que os Autos de Infrações às fls. 599/664, bem como o Termo de Verificação Fiscal de fls. 106/112, identifica por nome e CNPJ a autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracajú - SE, cuja ciência foi pessoal e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação das irregularidades apontadas no Auto de Infração lavrado sem que a recorrente comprovasse efetivamente as suas alegações. Constatam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca das irregularidades apontadas.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado; da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo a interessada o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto, bem como a matéria de prova.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por conseqüência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No que diz respeito ao arbitramento dos lucros relativo aos anos-calendário de 2004 a 2006, foi efetuado em virtude de nesses anos-calendário a pessoa jurídica ter deixado de apresentar sua escrituração contábil e fiscal, a despeito de devidamente intimada para tal. O arbitramento foi motivado por irregularidades na escrituração contábil e fiscal, para a apuração do resultado com base no lucro real.

A legislação de regência, bem como a jurisprudência administrativa e jurisprudencial nos ensina que o imposto de renda devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando:

1) - 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 determinar o lucro real;

2) - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular;

3) - o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;

4) - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior;

5) - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;

6) - o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontre obrigado ao lucro real; 7) o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976 e § 2º do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

As irregularidades da escrita apresentada, apontada no auto de infração e, posteriormente analisada pela decisão recorrida, ao enfrentar os argumentos da impugnação,

deixam claro que não foram atendidas as condições das leis comerciais e fiscais, de forma a que permitisse ao fisco a verificação da exatidão do lucro real apurado.

Assim, a manutenção de uma escrita, sem o preenchimento dos requisitos da legislação comercial e fiscal, para as empresas optantes pela tributação com base no Lucro Real, enseja o abandono da contabilidade e o cálculo do lucro tributável por arbitramento, por determinação legal e em consonância da reiterada jurisprudência deste Colegiado.

Resta observar, que a apresentação e/ou alegação da existência dos livros comerciais e fiscais, após o encerramento da fiscalização, não tem o condão de afastar o arbitramento, efetuado exatamente pela ausência da exibição dessa documentação, porquanto essa forma de apuração de lucro não é condicional e alterável pela posterior apresentação dos livros exigidos.

A contribuinte alega que em qualquer processo, administrativo ou judicial, cabe provar fatos e não direito, e o que se discute em sede de recurso, não é se as operações que deram origem aos depósitos foram ou não contabilizadas, mas sim se a ausência de contabilização autoriza o Fisco Federal a adotar, para o lançamento fiscal, base de cálculo diversa daquela prevista em Lei.

Expõe o seu entendimento de que o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996 define um fato que, constatado, induz à existência de receitas omitidas pelo respectivo contribuinte. Verificado tal fato, cabe ao Fisco Federal, sob pena de evidente ilegalidade, apurar qual o montante da receita omitida (que, em determinadas situações, poderá, até, corresponder ao valor total bruto dos depósitos bancários não contabilizados). Não existe previsão legal, entretanto, que autorize ao Fisco Federal adotar, para realizar lançamento fiscal, base de cálculo aleatoriamente estabelecida.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado, exclusivamente, depósitos bancários sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

É conclusivo que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária. Ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, ínsito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação

ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponible à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar, na íntegra, os argumentos da recorrente, já que, a princípio, o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos 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 rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

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

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

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

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

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na

tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Como se vê no dispositivo legal mencionado o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de receitas ou de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem receitas da pessoa jurídica. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso que é função do fisco, entre outras, a comprovação do crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Na falta de comprovação da origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como se fossem receitas tributáveis e omitidas na DIPJ, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente, tão-somente, a inquestionável observância da legislação.

A comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito as receitas anteriormente auferidas ou já tributadas, se não for comprovada a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados. Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação.

Não há dúvidas, que na presunção de omissão de receitas de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeito passivo é o titular da conta bancária que, regularmente intimado, não comprove a origem dos depósitos bancários. Assim sendo, resta claro de que o legislador atribuiu ao titular da disponibilidade financeira, e não à Administração Tributária, o ônus de identificar os negócios jurídicos que proporcionaram os depósitos. Não poderia ser mais ponderado. Afinal, é ele, contribuinte, que participa diretamente do negócio, o qual, na quase totalidade dos casos, se exterioriza pela produção de um instrumento formal que se constitui em prova documental da sua realização (recibo, contrato, escritura, nota fiscal, etc.). Em suma, a norma estabeleceu a obrigatoriedade de o contribuinte manter documentação probatória da origem dos valores que deposita em sua conta bancária.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário. Ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram em nome do contribuinte ou em nome de terceiros em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de receitas.

Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do

valor correspondente ao tributo na data aprazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja da recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias. Ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam ou não aquisição de disponibilidade financeira tributável ou não tributável, ou que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo para comprovar a origem do valor depositado (créditos), independentemente, se tratar de receitas tributáveis ou não. 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 tributações específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal “júris tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que a recorrente, embora intimada a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias e nas contas bancárias em nome de terceiros, não conseguiu equacionar, de forma razoável, todos os depósitos questionados com os pretensos valores recebidos e é isso que importa para justificar a origem dos depósitos de forma individualizada, coincidentes em datas e valores.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracterizam omissão de receitas e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica e nos processos decorrentes.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que a suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de receitas, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que a recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá à suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal júris tantum inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção “júrís tantum” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionado tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

Ora, a contribuinte além de não comprovar os depósitos nas suas contas correntes, alegou que haveria grave equívoco na base de cálculo da apuração, pois do total de depósitos tidos como créditos pela fiscalização, aproximadamente R\$ 1.185.067,54 de depósitos na CEF (doc. 07), corresponderiam a cheques devolvidos sem provisão de fundos e o mesmo teria ocorrido na conta corrente mantida no banco BANESE, no montante de R\$ 135.447,33 (doc. 08). Argumentou também que "ao longo do período fiscalizado, a autuada contraiu diversos empréstimos bancários" no montante de R\$ 327.324,45, devendo também ser excluído da base de cálculo (doc. 09). Para comprovar tais argumentos, juntou planilhas por ele mesmo confeccionado (fls. 896 a 903), sem qualquer prova capaz de afirmar o anteriormente alegado.

No tocante ao argumento de que Casa das Carnes recolheu todos os impostos federais devidos no período fiscalizado, devendo tal montante ser considerado na base de apuração levada a efeito pela fiscalização e ser abatidos na base de cálculo do imposto, convém salientar que, ao contrário do alegado, não houve o recolhimento integral dos tributos federais, tanto que resultou na lavratura dos autos de infração e quando da lavratura dos mesmos (IRPJ e reflexos), os valores declarados pelo SIMPLES foram considerados, conforme declaração do Auditor Fiscal na Descrição dos fatos e enquadramento legal (fl. 599) a seguir transcrito:

Tendo a empresa declarado pelo Simples, nos anos de 2004 e 2005, deduzimos esses valores declarados dos depósitos não comprovados, considerados como omissão de receita ao teor do art. 42, da Lei 9.430/96, resultando na receita bruta omitida, base para aplicação do percentual de arbitramento referente a atividade.

Tal declaração foi ratificada, pois analisando os lançamentos do IRPJ constantes à fl. 600 e verso, dos respectivos montantes tributáveis lançados mensalmente a título de depósitos bancários já foram abatidos os valores das receitas declarados na sistemática do Simples pela Casa das Carnes, seguindo o mesmo cálculo discriminado nos Demonstrativos da Apuração do PIS e da COFINS devidos (fls. 596 e 597).

Como exemplo, no mês de janeiro de 2004, foi levantado um total de R\$ 98.871,68 (fl. 591) a título de depósitos bancários de origem não comprovada em nome da Casa das Carnes que, deduzido do montante de R\$ 34.567,00, relativo às receitas declaradas no SIMPLES, resultou no valor tributável de R\$ 64.304,68 (fl. 600). O mesmo foi efetuado nos demais meses dos anos de 2004 e 2005, períodos em que a mencionada empresa optou pelo sistema simplificado de apuração. Portanto, a base de cálculo está correta, não há reparo a ser feito.

Por fim, cumpre ressaltar que as hipóteses de arbitramento do lucro, conforme definidas pelo art. 47, da Lei nº 8.981, de 1995, possuem um caráter residual, ou seja, são aplicáveis de maneira subsidiária, principalmente em situações nas quais é verificada pela Fiscalização a imprestabilidade da documentação de uma determinada contribuinte.

O conflito aparente de normas é resolvido pela aplicação do critério da especialidade, segundo o qual a lei especial derroga, para o caso concreto, a lei especial, conforme o ensinamento de Luiz Regis Prado (Curso de Direito Penal Brasileiro. S. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p.231):

Critério da especialidade — lex specialis derogat legi generali: o princípio de especialidade, único a ter aceitação pacífica, já era conhecido dos romanos — semper specialia generalibus sunt; generali per speciem derogantur. A lei especial derroga, para o caso concreto, a lei geral, Entre a norma geral (gênero) e a especial (espécie) há uma relação hierárquica de subordinação que estabelece a prevalência da última, visto que contém todos, os elementos daquela e mais alguns denominados especializastes.

No caso concreto, as hipóteses de arbitramento definidas pelo art. 47, da Lei nº 8.981, de 1995 se constituem em regra geral, que são suplantadas pelo regramento específico definido pelo art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável especificamente à hipótese de não comprovação da origem de recursos utilizados nas movimentações financeiras, conforme foi identificado pela Fiscalização.

Todos os fatos acima descritos corroboram a conclusão a que se chega pela aplicação da presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Note-se que esta presunção tem em sua base uma regra de experiência altamente verossímil no sentido de que depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte têm por origem as receitas decorrentes do exercício das atividades por ele desenvolvidas. Este não é um simples dado imposto pela lei, mas uma regra de experiência colhida pelo legislador. O fato de que o legislador, com base nesta regra de experiência, fixou uma regra prescrevendo uma presunção de omissão de receitas não exclui que a autoridade responsável pela aplicação da presunção possa atingir o convencimento de que efetivamente houve omissão de receitas com base na simples regra de experiência (independentemente de sua previsão em lei). Ao lado disso, outros elementos de prova já mencionados foram coletados para demonstrar que os recursos movimentados nas contas bancárias decorrem efetivamente de receitas auferidas em razão do exercício das atividades pelo contribuinte.

Diante da conduta da contribuinte em não comprovar a origem dos recursos em suas contas bancárias, a caracterização da infração de omissão de receitas com base nos depósitos bancários é perfeitamente regular em face de expressa previsão legal do art. 42 da Lei 9.430, de 1996, devendo ser afastado o argumento da defesa relativo à impossibilidade da fiscalização de presumir omissão de receitas através da análise dos depósitos bancários, por não constituírem renda do contribuinte.

Quanto à matéria de mérito propriamente dito não há mais o que discutir, a decisão recorrida refutou em detalhes os argumentos apresentadas pela contribuinte.

A recorrente se insurge contra a aplicação de multa qualificada alegando que o crédito tributário lançado foi apurado com base em presunção legal, especialmente com base na presunção de omissão de receitas decorrente da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada.

Resta claro, nos autos, que a decisão recorrida entendeu que a luz da legislação tributária, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. E a constatação pela Fiscalização de qualquer uma dessas hipóteses legais é o

que basta para justificar a imposição de penalidade fiscal qualificada, nos termos da legislação acima transcrita.

Entendeu, ainda, a decisão recorrida que as práticas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, tratam de infrações em cuja definição seja elementar o "dolo específico" do agente, ou seja, infrações nas quais o "executor" do ato tenha em mente a obtenção de um determinado resultado preciso, portanto, que fique evidenciada não apenas a intencionalidade do agente, mas seu objetivo de atingir determinado resultado.

Nesta linha de raciocínio a decisão recorrida se posicionou no sentido de que uma vez levantado pelo trabalho da fiscalização diferença de receita declarada e receita apurada em livros fiscais constantes da escrituração do próprio contribuinte, sem qualquer justificativa plausível e comprovada de erro é de se manter o lançamento de ofício, com a multa qualificada, vez que a prática reiterada por períodos sucessivos da mesma situação declarada e omitida a informação sobre o escriturado, conduz a caracterização de evidente intuito de fraude.

Só posso acompanhar a decisão recorrida, pois no presente caso estão presentes os elementos demandados para a qualificação da multa. As provas residem nos autos e elencadas no Termo de Verificação Fiscal, que acompanha os autos de infrações.

De fato, consta ainda nos autos (fl. 110) que "da análise do conjunto probatório, restou comprovado que a empresa Bon Bife Comércio e Representações Ltda. efetuou operações comerciais no período fiscalizado que de fato beneficiaram a empresa Casa das Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda., CNPJ 02.203.300/0001-, sendo que esta, já havia absorvido todo o patrimônio daquela. Que a Bon Bife, nesse período, de fato não mais operava com o intuito de continuidade dos seus negócios (vide declaração do sócio/procurador, relação de empregados de uma e de outra, falta de declaração/pagamento de tributos, localização de ambas no mesmo endereço e demais fatos acima). Tal fato caracteriza a manutenção da personalidade jurídica da Bom Bife unicamente com o propósito de acobertamento de operações comerciais da Casa das Carnes, com vistas a fraudar o fisco, o que implica na responsabilidade tributária desta nos termos dos artigos 121 e 124 do Código Tributário Nacional".

Portanto, as condutas dos envolvidos, a empresa autuada (Casa das Carnes) e os seus sócios Júlio César Cardoso e Ana Paula Prado Smith, foram detalhadamente descritas no Termo de Verificação Fiscal, que, juntamente com as provas trazidas aos autos, comprovam efetivamente que agiram com o intuito de fraudar o Fisco, resultando na ausência de pagamento dos tributos devidos.

Tais condutas foram detalhadas no Ofício PFN/SE/nº 186/2008 (fls. 05 a 07) e no Relatório Conclusivo da Polícia Federal (fls. 09 a 14) e descritas pelo Auditor Fiscal como "dissolução irregular de sociedade, interposição fraudulenta de pessoas, simulação, apresentação de informação falsa e omissão de informações" praticadas pelos aludidos sócios, amoldam-se ao previsto no artigo 135 c/c 134 do CTN, o que resultou na responsabilização pessoal dos mesmos, e na aplicação da multa qualificada de 150%.

Assim sendo, entendo, que neste processo, cabe razão a decisão recorrida, já que está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude,

conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa e fraudulenta caracterizada pela utilização de “contas correntes em nome de terceiros “laranja” para acobertar operações próprias, como o objetivo de tentar dissimular as receitas auferidas e que no entender da autoridade fiscal lançadora e da decisão recorrida caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito integral, juntamente com o de fraude e conluio, o de “evidente intuito de fraude”.

Como se vê o inciso II do artigo 957, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, verbis:

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Entendo que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através da utilização de contas bancárias em nome de terceiro, sem a devida escrituração na contabilidade da empresa. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Ou seja, o ato de abrir conta corrente em nome de terceiros (“laranja”) já demonstra o evidente intuito de querer fraudar o fisco. A falta da sua escrituração na contabilidade oficial da empresa, simplesmente, reforça este desejo de agir na ilicitude e no desejo de obter vantagens para si à custa da Fazenda Nacional (não pagar tributos). Ademais, os arranjos pessoais realizadas pela empresa para se proteger de eventuais problemas financeiros não podem atingir os interesses da Fazenda Nacional, razão pela qual não se permite a movimentação de recursos financeiros sem a devida escrituração fiscal e contábil, muito menos abertura de contas bancárias em nomes fictícios (“contas frias”) e contas-bancárias em nome de terceiros, sem a devida escrituração.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Não se faz necessário se referir às decisões administrativas na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade lançadora se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de omissão de receitas e para dissimular às reais operações a suplicante utilizou-se de contas bancárias em nome de terceiros, sem a devida escrituração. Sendo que a autuada não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa e fraudulenta.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, do artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Para um melhor deslinde da questão impõe-se, invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na Lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, nestes termos:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44)

(...).

II – de cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Quando a lei se reporta ao termo de evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de terceiros, sem a devida escrituração, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Por outro lado, cabe esclarecer que foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, agravada em 50% (= 225%) pelo não atendimento a intimação, conforme previsto no art. 44, inciso I, § 2º, da Lei nº 9.430, 1996. Ou seja, a recorrente foi intimada para que apresentasse os livros fiscais / contábeis e que justificasse a origem dos depósitos bancários questionados.

Resta claro nos autos de que no caso em tela, o que resultou no agravamento da multa de ofício para 225%, está vinculado ao fato de que a contribuinte na teria atendido às intimações realizadas, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fl. 107), cujo trecho passo a transcrever:

A intimação enviada para Ana Paula Prado Smith, CPF 498.552.985-00, retornou, em 08/08/2008, com indicação de mudança de endereço e a enviada para Rogério da F. Accioly, CPF 887.283.235-72, também retornou, 16/08/2008, com a mesma indicação. A intimação enviada para o sócio Júlio César Cardoso, CPF 096.384.808-90, foi recebida no seu domicílio fiscal em 30/07/2008. Nesse Termo de Início de Procedimento Fiscal foram solicitados, além dos livros e documentos contábeis e fiscais, os extratos bancários e declaração se a empresa ainda estava em atividade e, caso positivo, do local onde, efetivamente, está estabelecida. Uma vez que, no prazo estabelecido, não houve qualquer resposta, e que, os indícios anteriormente relatados apontavam confusão entre as empresas Bon Bife e Casa das Carne, enviamos por via postal com AR, a intimação do início da fiscalização para a sócia Ana Paula Prado Smith no endereço da Casa das Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda., onde foi devidamente recebida. Como continuamos sem resposta, expedimos a RMF — Requisição da Movimentação Financeira ao banco Banese, onde a Bon Bife mantinha contas, além de enviarmos Termo de Reintimação Fiscal aos sócios Ana Paula e Julio César, recebidas respectivamente em 13/11/2008 e 03/11/2008.

Ora, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se firmado no sentido de que para se realizar o agravamento da penalidade é necessário que à conduta do sujeito passivo esteja associado um prejuízo concreto ao curso da ação fiscal. Ou seja, é medida aplicável naqueles casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis depois de expurgados os artificios postos pelo sujeito passivo, conforme se constata nos julgados abaixo transcritos:

Acórdão 9101-00.468, de 16 de agosto de 2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APRESENTAÇÃO PARCIAL DA DOCUMENTAÇÃO SOLICITADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO DIÁRIO E RAZÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE.

Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação fiscal para apresentação dos livros contábeis e documentação fiscal, já que estas omissões têm conseqüências específicas previstas na legislação de regência, que no caso foi o arbitramento do lucro em razão da falta da apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Acórdão nº 1101-000.828, de 07 de novembro de 2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO. Não se justifica a aplicação da multa agravada quando o contribuinte apresentou resposta às intimações da fiscalização, conquanto tenha apresentado esclarecimentos insuficientes.

Acórdão nº 2202-002.331, de 19 de junho de 2013

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003

OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA. ART. 42, LEI N. 9.430/96. LEGITIMIDADE.

É legítimo o lançamento de imposto de renda com base em omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários sem origem comprovada tendo como fundamento o art. 42 da Lei nº 9.430/96, desde que sejam seguidos todos os procedimentos nela presentes.

MULTA QUALIFICADA. DOLO COMPROVADO.

É devida a qualificação de omissão de rendimentos quando comprovada omissão dolosa. Considera-se a omissão como dolosa quando a renda for decorrente de esquemas fraudulentos.

MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÕES.

É inaplicável o agravamento de multa quando o não atendimento a intimação da Fiscalização não inviabilizar o lançamento do tributo.

Acórdão nº 106-17.240, de 05 de fevereiro de 2009

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES DA AUTORIDADE AUTUANTE AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O LANÇAMENTO DESCABIMENTO

Deve-se desagrar a multa de ofício, pois a fiscalização já detinha informações suficientes para concretizar a autuação. Assim, o não atendimento às intimações da fiscalização não obstou a lavratura do auto de infração.

Acórdão nº 1302-001.121, de 12 de junho de 2013-12-27

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Data do fato gerador: 31/03/2004, 30/06/2004,30/09/2004, 31/12/2004

DESPESAS E CUSTOS INCOMPROVADOS. ÔNUS DA PROVA.

Deve ser mantida a glosa de custos e despesas não comprovados por documentos hábeis e idôneos. Ônus este do Contribuinte.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O decidido quanto à infração principal também se aplica à sua decorrência.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA PARA 112,5%. APRESENTAÇÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS DEPOSITADOS EM CONTA BANCÁRIA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO DE FORMA SATISFATÓRIA. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE.

Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do atendimento parcial das intimações.

O não atendimento às intimações, na qual eram solicitados os livros contábeis /e fiscais, bem como a justificativa da origem dos depósitos bancários, não obstou o procedimento fiscal, pois a lei faculta ao fisco a possibilidade de realizar o arbitramento do lucro, bem como considerar, por presunção legal, os depósitos como omissão de receitas. Foi isto que aconteceu, ou seja, a fiscalização intimou a contribuinte a comprovar a origem dos depósitos por ele relacionados e, ante a falta de manifestação da mesma, efetuou o lançamento da omissão de rendimentos, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ora, a não comprovação da origem dos depósitos não obsta a atividade fiscal, pelo contrário a facilita, pois tal conduta do contribuinte coloca a presunção legal contra ele, autorizando o lançamento de ofício. Da mesma forma, a falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais autoriza a autoridade fiscal proceder ao arbitramento do lucro.

Como se vê ao não justificar a origem dos depósitos ou mesmo ao se recusar a apresentar seus livros contábeis e fiscais, a contribuinte atua contra si próprio, não se podendo, nestes casos, ter-se como evidenciada conduta tendente à caracterização da situação que justifique a imposição da multa de agravada.

Assim sendo, inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento às intimações para apresentação de livros contábeis e fiscais, bem como a comprovação da origem dos recursos depositados em contas bancária, já que estas omissões tem conseqüências específicas previstas na legislação de regência.

Diante do exposto, entendo de que não restou evidenciada a situação de fato que daria ensejo à aplicação da multa de ofício no percentual de 225%, devendo a mesma ser reduzida para o percentual de 150%.

Não cabe razão a recorrente no que tange a alegação de ilegalidade e ofensa a princípios constitucionais (capacidade contributiva e confisco), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. n.º 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

- 1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
- 2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*
- 3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*
- 4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da

Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Nesta linha de entendimento, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício aplicada, bem como da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É entendimento, neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais é inócua, já que os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência para poder promulgar a lei não seria razoável que, subordinados na hierarquia administrativa, considerassem inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe exequibilidade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “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).”

Como se infere do relato, as exigências da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social

(COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorrem do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora e mantidas de forma integral pela decisão recorrida.

Na observância ao princípio da decorrência e na certeza da relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir a totalidade das irregularidades apuradas, deve-se manter, em parte, o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a majoração da multa de ofício reduzindo-a ao percentual de 150%.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez