



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

Processo nº 10540.002243/2007-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-000.646 – 3ª Turma Especial
Sessão de 1º de setembro de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente PAULINO FARINHA PINHEIRO & CIA. LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Outros

Exercício: 2005

Ementa: LUCRO ARBITRADO. A constatação de deficiências na escrituração contábil da pessoa jurídica, manifestada pela falta de registro de movimentação bancária, bem como a ocorrência de vícios e erros insanáveis na escrita comercial, a torna imprestável para determinação do lucro líquido do exercício e, por consequência, inviabiliza a apuração do lucro real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. INCOMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO. Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador, ou mesmo ao órgão judicial competente, não podendo se dizer que estejam direcionados à Administração Tributária, pois esta se submete ao princípio da legalidade, não podendo se furtar a aplicar a lei. Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa afastar a aplicação da lei tributária, sob qualquer pretexto. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da ordenação fiscal que funcionou como base legal do lançamento – tarefa privativa dos órgãos judiciais.

PEDIDO DE PERÍCIAS. Rejeita-se o pedido de perícia quando desnecessária, por existir nos autos elementos suficientes para o julgamento, bem assim quando não formulado conforme determinado pelo art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

SELENE FERREIRA DE MORAES

Presidente

(assinado digitalmente)

Benedicto Celso Benício Júnior

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Marcelo Fonseca Vicentini, Walter Adolfo Maresch, Sérgio Rodrigues Mendes e Luciano Inocência dos Santos.

Relatório

Trata-se de autos de infração de fls. 04 a 29, lavrados em 29/11/2007, em nome do contribuinte acima identificado, para a exigência de crédito tributário referente ao ano-calendário de 2004, relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 45.480,27 (quarenta e cinco mil quatrocentos e oitenta reais e vinte e sete centavos) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 156.330,71 (cento e cinquenta e seis mil, trezentos e trinta reais e setenta e um centavos), conforme discriminado na folha 03 dos autos.

De acordo com a descrição dos fatos do auto de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (fl. 09), os lançamentos foram efetuados sob a sistemática de lucro arbitrado, "tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas abaixo numeradas", onde foi apontada a infração "Depósitos bancários de origem não comprovada" utilizando como enquadramento legal os artigos. 530, II, 532 e 537 do RIR/1999 e artigos 27, I e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Todo o procedimento fiscal está detalhado no Relatório Fiscal (fls. 18 a 28).

Pelos mesmos motivos foi lavrado o auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cujo enquadramento legal encontra-se no respectivo auto.

Cientificada da autuação em 11/12/2007 (fl. 509), o interessado protocolizou em 09/01/2008 (fl. 511- verso) a impugnação (fls. 512 a 527), alegando, em síntese, que:

a) "houve o arbitramento ao argumento de que não há coincidência entre os depósitos bancários constantes nos extratos do Banco do Brasil e os registros nos livros Diário e Razão";

b) "isso não basta para o arbitramento, uma vez que o autuante estava de posse da escrituração comercial e dos extratos bancários, sendo possível chegar ao suposto valor do lucro não oferecido à tributação por força que eventuais erros na escrituração não seriam insanáveis" e que "veja-se que não cabe o arbitramento quando o contribuinte mantém o livro Diário/Razão devidamente escriturado, sendo possível à fiscalização contornar eventuais imprecisões por consulta a outros documentos que lhes foram entregues";

c) "nem se diga que não haveria Livro Razão/Diário devidamente escriturado, uma vez que os erros que eventualmente contém são sanáveis e não tomam a escrituração comercial imprestável";

d) "outrossim, o lançamento em partidas mensais, geralmente no último dia do mês, não serve para tornar imprestável a escrituração apresentada";

e) cita ementa proveniente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fl. 516), entendendo que "o arbitramento de lucros, por desclassificação da escrita contábil, é procedimento extremo; Tal medida deve ser aplicada quando o contribuinte, intimado de forma clara e objetiva para providenciar a regularização da escrita, concedendo-se prazo razoável para seu atendimento, deixar de atender à fiscalização" (Acórdão CSRF/01-04.557 em 09.06.2003, publicado no DOU em 12.08.2003);

f) "ora, mesmo diante de pequena diferença não concedeu o Fisco qualquer oportunidade para regularização da escrita fiscal ao impugnante, já que suas explicações não lhes foram suficientes";

g) "é de se concluir neste ponto, tomando por base o relatório fiscal, que a mera não coincidência entre os valores constantes nos extratos bancários e no livro Diário/Razão não implica em imprestabilidade da escrituração comercial, não estando, portanto, justificada sua desclassificação e conseqüentemente arbitramento do lucro, principalmente, quando as especificidades do caso concreto permitem ao auditor fiscal encontrar a base de cálculo, bem como por não ter havido a necessária oportunidade para a regularização da escrituração comercial em tela";

h) solicita que o auto seja julgado nulo, "uma vez que a base de cálculo para o arbitramento deveria corresponder à receita supostamente omitida e não à totalidade dos depósitos bancários", pois "apresenta-se uma divergência entre o extrato do Banco do Brasil e o Livro Razão igual a R\$ 204.913,54 no decorrer do ano, conforme apresentado por uma tabela analítica contendo lançamentos diários e outra sintética com apresentação dos valores em períodos mensais. Sobre esta diferença é que deveria recair eventual tributação" e que "a confiscatória bitributação está evidente, uma vez que não é possível que a totalidade dos depósitos corresponda a supostas receitas omitidas";

i) "frise-se, entretanto, que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 é inconstitucional e inaplicável, uma vez que a matéria referente a lançamento tributário está adstrita à legislação complementar" e que "além disso, por haver adotado o regime do lucro real no ano-calendário autuado devem ser considerados os custos atribuíveis às supostas receitas omitidas";

j) "conclui-se, portanto, que não cabe ao contribuinte fazer prova negativa para elidir a presunção relativa do art. 42, Lei nº 9.430/1996, uma vez que, por ser lançamento matéria adstrita a Lei Complementar, não se acata a vigência do indigitado artigo de lei

ordinária; Assim, desproporcional é tal presunção, de modo que tal exigência padece de vícios e a fim de saná-los deverá o Fisco fazer prova da ocorrência do fato jurídico tributário";

k) "depósitos bancários, isoladamente, não representam valores que necessariamente tenham efeitos de incidência tributária, nem mesmo sinais exteriores de riqueza, sequer presunção de negócios ou operações, mas meros indícios de que há renda, não restando autorizado, portanto, o lançamento de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido".

l) finaliza a sua defesa requerendo a realização de perícia, apresentando quesitos e indicando perito, visando atestar a não ocorrência da imprestabilidade da escrituração comercial, bem como a inexistência dos requisitos para perfeito arbitramento do lucro.

A 3ª TURMA – DRJ EM RECIFE – PE, ao julgar a impugnação apresentada, manteve integralmente os lançamentos questionados, ementando sua decisão nos seguintes termos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo os autos de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar os lançamentos, descabe a alegação de nulidade.

PEDIDO DE PERÍCIA. NECESSIDADE.

Deve ser indeferido o pedido de perícia quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgado.

ASSUNTO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A autoridade fiscal deve arbitrar o lucro sobre o valor das receitas omitidas da pessoa jurídica tributada pelo lucro real quando a escrituração a que estiver obrigada a contribuinte revelar evidentes 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.

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Configura-se omissão de receita os valores creditados cru 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.

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. ARGUIÇÃO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.

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.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

LANÇAMENTO. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. IRPJ. DECORRÊNCIA.

Em se tratando de lançamento decorrente 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 ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito existente entre eles.”

Cientificado da decisão em 05/05/2009, interpôs o contribuinte, em 27/05/2009, recurso voluntário a este conselho, apontando, em síntese, alegações idênticas às versadas no grau administrativo antecedente.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, Relator:

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu seguimento. Dele conheço.

(1) Da desclassificação da escrita contábil e do arbitramento do lucro

Inicialmente, afirma a recorrente não ser o caso, aqui, de arbitramento das bases de cálculo das imputações debatidas. Segundo seu entendimento, não poderia o agente fazendário ter desclassificado as escritas contábil-fiscais por ela mantidas, com amparo, somente, no fato de os depósitos bancários vertidos em extratos não corresponderem, em valores e datas, aos lançamentos feitos no Razão/Diário.

Para explicar as discrepâncias verificadas no seio do labor autuante, a peticionária asseverou que os depósitos bancários foram discriminados segundo partidas

mensais, transcritas no último dia de cada período, segundo a somatória de todas as movimentações ativas. Tal conduta, embora tenha gerado confusão, não serviria, contudo, de arrimo ao arbitramento propalado, vez que o aclaramento da natureza e das condições de cada um dos depósitos bancários poderia ter sido realizado a partir da mera análise, pelo Fisco, dos demais documentos contábeis em posse da autuada.

A Fazenda, no entanto, teria simplesmente se omitido, deixando de intimar o contribuinte a sanar os equívocos pontuados. Optara o fiscal, ao revés, por tomar como irremediáveis os lançamentos por partições mês a mês.

A não concessão de oportunidade, à recorrente, para que os depósitos bancários fossem particularizados fez com que o arbitramento – medida extrema – fosse aplicado sem o esgotamento de todos os meios necessários à manutenção da escrita fiscal. Isto não seria admissível, segundo manifestação da CSRF.

Pois bem. A despeito do entendimento exposto, não antevejo, no comportamento fazendário, nenhuma arbitrariedade.

Consoante bem noticiado no Relatório Fiscal (fls. 18 e ss.), os depósitos bancários apontados em extratos não guardam nenhuma correspondência com as escriturações do Diário/Razão, em períodos e cifras. Ademais disso, sequer a somatória de todas as movimentações correspondia ao total de lançamentos contábeis efetuados – razão pela qual não parece verossímil o argumento de que o Diário estivesse escriturado segundo a forma autorizada pelo artigo 258 do RIR/99.

A absoluta falta de correspondência entre as movimentações bancárias efetivadas, de um lado, e as operações declaradas nos livros contábil-fiscais, de outro, legítima, por si só, o arbitramento do lucro, consoante previsão do artigo 530, inciso II, alínea *a*:

“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou (...).”

No mais, a alegação de que não haveria prejuízo na escrituração não-detalhada dos depósitos bancários também não se sustenta. O lançamento em partidas mensais das operações financeiras, embora possível, só é admitida se o contribuinte adotar livros auxiliares, por meio dos quais sejam registrados, individualmente, todos os valores, datas e documentos-base de cada depósito.

Esse é o entendimento que decorre límpido do já estresido artigo 258 do RIR/99:

“Art. 258 .Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica.

§1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.”

Ora, foi a própria postulante quem reconheceu não possuir livros auxiliares, conforme constante da declaração aposta às fls. 88.

Fica claro que, de toda forma, a intimação da postulante não poderia ter nenhum resultado positivo, no que atine à elucidação das origens e da tributabilidade dos depósitos bancários tomados. Ainda assim, é de se realçar que o agente fazendário procedeu, sim, à notificação do contribuinte, em homenagem ao contraditório e à ampla defesa, nos moldes do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 475/476.

Ao invés de demonstrar a correção de seus assentamentos contábeis, porém, optou a interessada por pisar a realização de lançamentos por partições, sem mostrar que, no caso, não teria havido omissão de receitas exacionáveis. O arbitramento do lucro, portanto, mostrou-se escorreito e legítimo.

Nesta esteira já decidiu o CARF, em situações análogas:

“LUCRO REAL x LUCRO ARBITRADO - OMISSÃO DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. - A omissão de registro contábil de vultosa movimentação bancária revela escrituração imprestável para respaldar a apuração do IRPJ e das contribuições sociais com base no lucro real. Tal condição enseja a tributação pelo regime do lucro arbitrado (Ac. 1º CC -108-09.549/08)”

“IRPJ - LUCRO ARBITRADO - A constatação de deficiências na escrituração contábil da pessoa jurídica, manifestada pela falta de registro de movimentação bancária, bem como a ocorrência de vícios e erros insanáveis na escrita comercial, a torna imprestável para determinação do lucro líquido do exercício e, por consequência, inviabiliza a apuração do lucro real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável. (Ac. 1º CC – 108-09.077/06)”

Resta necessário, então, somente analisar a lidimidade ou a ilidimidade das bases de cálculo adotadas. Iniciemos tal mister, já que as contraposições ao arbitramento foram, todas, dirimidas.

(2) Da mensuração das bases de cálculos adotadas

Em segundo lugar, bate-se a pleiteante pelo que, em seu entendimento, configurou errôneo cômputo das bases de cálculo lançadas.

O arbitramento realizado, conforme se deduz da leitura das peças infracionais, considerou, como montantes impositivos, a totalidade dos depósitos bancários apontados em extratos. A eleição destas grandezas colheu fundamento no artigo 42, *caput*, da Lei nº 9.430/96, adiante reproduzido:

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

A simples leitura do dispositivo nos permite perceber que todos os depósitos bancários não explicados devem, presumidamente, ser considerados como rendimentos omitidos. Assim, a totalidade deles pode, em princípio, ser assumida como componente das bases de cálculo dos lançamentos, na forma realizada.

Entendeu a recorrente, todavia, que a base impositiva correta não poderia ser outra que não a diferença existente entre os totais constantes dos extratos bancários, de um lado, e a soma dos valores escriturados, ainda que erroneamente, no Razão/Diário, de outro.

Ora, nada mais incabível. Como bem ressaltado pelo acórdão recorrido, “o autuado apresentou a Receita Federal do Brasil (RFB), sua DIPJ referente ao período fiscalizado (fls. 40 a 43), declarando na ficha 06 A (Demonstração do resultado), todos os valores zerados (nos quatro trimestres de 2004), bem como as fichas 09 A (Demonstração do Lucro Real), também sem qualquer valor declarado (fls. 44 a 47) e em consequência não foi apurado o Imposto de Renda e a CSLL (fls. 48 a 53). Desta forma, não há possibilidade de se cobrar apenas a diferença entre os valores constantes no Livro Razão e a totalidade dos depósitos bancários, pois apesar dos valores significativos que transitaram nas suas contas correntes (Banco do Brasil e Bradesco), o impugnante nada declarou na sua DCTF a título de IRPJ e CSLL o que demonstra a necessidade do lançamento dos respectivos tributos, o que foi realizado no caso concreto diante da ausência de qualquer pagamento, em cumprimento ao transcrito art. 42, *caput* e parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996, e assim não há que se falar em bi-tributação”.

Não há, pois, nada a se retocar nos lançamentos.

(3) Da inconstitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430/96

Terceiramente, alega a peticionária, de modo extenso e variado, a pretensa inconstitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 – um dos arrimos legislativos, como se explicou, dos lançamentos debatidos.

Sobre o assunto, contudo, não focaremos maiores esforços. Não há, acerca dele, como se proferir julgamento de substância, haja vista terem os órgãos administrativos atuação estritamente vinculada à lei.

É vedado, tanto à Receita Federal, de um lado, quanto a este conselho, de outro, deixar de aplicar as normas tributárias vigentes, ainda que, em tese, possam elas estar eivadas de invalidade. Cabe ao Poder Legislativo, de forma prévia, ou ao Poder Judiciário, *a posteriori*, perscrutar pela adequação das leis ao sistema de normas gerais e de princípios construído em sede constitucional ou infraconstitucional. Este colegiado, na qualidade de autoridade administrativa, só pode zelar pela observância das normas em vigor, sem analisar sua pertinência sistêmica.

Traga-se à baila, a respeito, o enunciado da elucidativa Súmula nº 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

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

(4) Do pedido de perícia

Por fim, também guerreia a interessada o fato de ter-lhe sido denegado, em primeira instância julgadora, o pedido de produção de prova pericial, para comprovação das origens dos depósitos bancários inexplicados.

A instrução probatória, no seio do Processo Administrativo Fiscal, tem pedra angular colocada no artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, cujo *caput* abaixo se reproduz:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (...)”

Fica claro, do enunciado suso copiado, que a decisão de concessão da prova pericial se pauta pelos critérios da *pertinência* e da *necessidade*. No caso, o contribuinte não foi capaz de explicar os motivos que determinariam a imprescindibilidade desta espécie de prova, restringindo-se a formular requerimento genérico sobre a matéria.

Mormente quando se trata de explicação das causas das movimentações bancárias constatadas – ônus atribuído ao contribuinte, *ex vi* do estresido artigo 42 da Lei nº 9.430/96 –, deve haver firmes motivos para a determinação da perícia. Conjetura-se, em princípio, que a simples juntada de documentos idôneos pode alcançar os mesmos efeitos,

Processo nº 10540.002243/2007-11
Acórdão n.º **1803-000.646**

S1-TE03
Fl. 10

sendo obrigação do contribuinte demonstrar a oportunidade e a imprescindibilidade da intervenção do perito.

Correto, destarte, o posicionamento abraçado pelo colégio recorrido, não se podendo cogitar de cerceamento de defesa.

Isto posto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões, em 1º de setembro de 2010

(assinado digitalmente)

Benedicto Celso Benício Júnior