



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

Processo nº 10660.724084/2011-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1302-001.758 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas - Depósitos Bancários de Origem não Comprovada
Recorrentes VALESA AGROPECUÁRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA
(Responsável tributário Claiton Openheimer)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Não se cogita de homologação tácita quando ausente pagamento, assim como declaração de débitos em DCTF, mormente se constatada a apresentação de DIPJ sem informações de apuração de tributos, assim como a imprestabilidade da escrituração comercial a ensejar o arbitramento dos lucros. O termo inicial do prazo decadencial, em tais condições, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. PROCEDIMENTO PRÉVIO PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESNECESSIDADE. A legislação ordinária reguladora do arbitramento dos lucros suprimiu a discricionariedade

conferida à autoridade lançadora pela legislação complementar, fixando as hipóteses de arbitramento, os referenciais e os coeficientes para determinação do lucro tributável, e assim suprimindo, no âmbito administrativo, a possibilidade de avaliação contraditória. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. LIVROS CONTÁVEIS ESCRITURADOS POR ESTABELECIMENTO. Demonstrada a imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real, correto o arbitramento dos lucros. RECEITAS PRESUMIDAMENTE OMITIDAS. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. A lei determina a adoção do maior coeficiente aplicável às atividades exercidas pela pessoa jurídica para determinação do lucro arbitrado em razão de receitas presumidamente omitidas.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO REITERADA DE RECEITAS DE VENDA DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. A prática reiterada de deixar de declarar receitas sabidamente auferidas justifica a imposição de multa qualificada. REITERAÇÃO DE PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. INTUITO DE FRAUDE NÃO DEMONSTRADO. A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. O patrimônio pessoal do sócio administrador responde pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica quando constatada a prática de infração de lei consistente em: 1) fraude representada pela reiterada omissão de receitas sabidamente auferidas; e 2) descumprimento da obrigação fixada, na legislação comercial, de escrituração de todos os fatos que possam afetar a situação patrimonial da pessoa jurídica, especialmente sua movimentação financeira.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento; 3) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de decadência, votando pelas conclusões a Conselheira Talita Pimenta Félix; 4) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao principal exigido; 5) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à penalidade aplicada, divergindo os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento ao recurso voluntário e davam provimento ao recurso de ofício para manter a multa qualificada sobre todos os débitos lançados; e 6) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à responsabilidade tributária, votando pelas conclusões os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Processo nº 10660.724084/2011-11
Acórdão n.º **1302-001.758**

S1-C3T2
Fl. 4

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Paulo Mateus Ciccone, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Eduardo Andrade e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

Colhe-se da Resolução nº 1101-000.140 o relato das ocorrências até então verificadas nos autos:

VALESA AGROPECUÁRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA e CLAITON OPENHEIMER, já qualificados nos autos, recorrem de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora/MG que, por maioria de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 22/09/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 4.797.327,12.

A autoridade lançadora relata, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 80/124, que a partir da escrituração e extratos bancários fornecidos pela fiscalizada, identificou incompatibilidade entre a movimentação financeira verificada nos anos-calendário 2006 e 2007 e os correspondentes valores declarados e receitas escrituradas em sua contabilidade. Observou, ainda, que nenhum débito fora declarado em DCTF nos semestres dos anos-calendário 2006 e 2007, assim como a DIPJ do ano-calendário 2006 fora entregue com informações zeradas e a do ano-calendário 2007 com valores ínfimos (receita de R\$ 417.206,96, comparada com a movimentação financeira de cerca de R\$ 10 milhões no período).

A contribuinte foi questionada acerca de débitos verificados nas contas bancárias com o fito de permitir à fiscalização identificar qual a atividade desenvolvida pelo contribuinte, analisando o destino do dinheiro que transitou na conta fiscalizada, e depois de concedida parcialmente a prorrogação de prazo requerida, a fiscalizada apresentou esclarecimentos vinculando sua movimentação financeira a atividade de representação comercial, em razão da qual perceberia apenas comissão. Constatando que as pessoas físicas ou jurídicas adquirentes de café de propriedade das empresas Cerealista Carmo Sul e S.A. Silveira teriam promovido depósitos em favor da fiscalizada, e esta os repassara àquelas empresas depois de descontar sua comissão, exigiu documentos complementares destas operações comerciais e da sua correspondente contabilização, destacando a necessidade de identificação dos depositantes dos valores repassados, bem como de documentação bancária do repasse às empresas representadas. Observou, também, que os Livros Diário e Razão estavam escriturados por estabelecimento, não foram registrados e não guardavam correspondência com a movimentação financeira da contribuinte, autorizando o arbitramento dos lucros caso não regularizados.

Transcorridos outros 60 (sessenta) dias, a contribuinte se manteve silente acerca das irregularidades em sua contabilidade, e argumentou que os depósitos em sua conta bancária foram promovidos por S.A. Silveira e Cerealista Carmo Sul, ao contrário do que antes observado pela Fiscalização, mas sem apresentar documentos que comprovassem suas alegações. Reintimada a comprovar a origem dos depósitos bancários, a contribuinte reiterou que os depósitos foram promovidos por aquelas pessoas jurídicas, reportou-se aos contratos de representação comercial e a planilha assinada por seu representante legal, na qual promoveu as correspondentes vinculações, afirmando não possuir notas fiscais de compra e venda porque somente praticaria intermediação, e ressaltando que foi comprovada a origem dos depósitos, de modo que o acréscimo patrimonial deveria ser calculado em razão dos serviços prestados (comissões). Acrescentou que requereu demonstrativos às instituições financeiras, mas ainda não foi atendida.

A autoridade lançadora observou que concedeu à contribuinte todas as oportunidades possíveis para comprovação de suas alegações, assim como efetuou diligências (nas quais constatou que a contribuinte indicou registro baixado desde julho/2000 junto ao Conselho Regional dos Representantes Comerciais do Estado de Minas Gerais, bem como que Cerealista Carmo Sul e S.A. Silveira não mais atuavam no endereço cadastral, colhendo depoimentos de pessoas que afirmaram desconhecer qualquer atividade com café no domicílio de S.A. Silveira – firma individual de Sérgio Augusto Silveira, falecido em 2007 e detentor de 99% das quotas de Cerealista Carmo Sul Ltda –, constatando inexistentes quaisquer declarações com evidências de atividade em 2006 e 2007), sem que com isso alcançasse esclarecimentos suficientes para comprovação da origem dos depósitos bancários, e neste contexto afirmou-se vinculada à formalização do lançamento com base na presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Discorreu sobre o princípio da verdade material, sobre a dependência fiscal de provas e o dever de colaboração do sujeito passivo, observando que os argumentos/documentos apresentados pelo contribuinte são frágeis e contraditórios, impondo o uso da presunção legal, com conseqüente inversão do ônus da prova. Reportou-se a julgados administrativos, inclusive em casos de factoring, em favor da presunção legal na ausência de justificativas, ressaltando que a CSRF assentou que documentos alienígenas à contabilidade não devem ser aceitos pela fiscalização para comprovar créditos efetuados em conta corrente do contribuinte, inclusive enfatizando os efeitos do princípio contábil da oportunidade. Citou doutrina e manifestações judiciais acerca do dever de prova pelo sujeito passivo.

Reportando-se ao conteúdo das planilhas elaboradas pela contribuinte com vistas a vincular os depósitos recebidos de S.A. Silveira ou Cerealista Carmo Sul Ltda a repasses a pessoas físicas ou jurídicas, identificando por diferença a comissão auferida, a autoridade fiscal destacou que a receita mensal de comissões foi uniforme nos meses fiscalizados (R\$ 7.808,17 de janeiro/2006 a novembro/2007 e R\$ 7.808,29 em dezembro/2007), bem como que houve transferências a pessoas físicas/jurídicas com histórico de empréstimos e financiamentos. Abordando os 91 (noventa e um) cheques apresentados pela fiscalizada, dentre os 372 (trezentos e setenta e dois) requeridos, observou que 77 (setenta e sete) deles eram nominais à autuada e 14 (quatorze) nominais à Cerealista Carmo Sul Ltda. Destacou que a movimentação bancária correspondente aos depósitos e repasses decorrentes da suposta atividade de representação comercial, assim como as receitas daí decorrentes, não foram contabilizadas, de modo que a comprovação apresentada pela contribuinte limita-se a dois contratos de representação comercial e à planilha por ela elaborada. Não foram emitidas notas fiscais de prestação de serviços e em apenas 11 (onze) oportunidades confirma-se que os depósitos foram efetuados por S.A. Silveira e Cerealista Carmo Sul Ltda.

Concluiu, assim, que a contribuinte não apresentou os documentos necessários para permitir à Fiscalização aplicar o §2º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, sendo dever do fiscal autuante considerar como origem não comprovada através de documentação hábil e idônea os depósitos bancários discriminados nos termos encaminhados à fiscalizada, com exclusão daqueles que se refeririam a empréstimos bancários, relacionados na acusação fiscal. Totalizou os depósitos nos montantes anuais de R\$ 4.401.129,85 e R\$ 5.568.170,20, para 2006 e 2007, respectivamente. O lucro tributável foi arbitrado, em razão de os livros Diário e Razão terem sido escriturados por estabelecimento e apresentados sem registro, além de contemplarem menos de 10% da movimentação financeira dos períodos fiscalizados, assim incidindo nas hipóteses do art. 530, inciso I; II, “a” e “b”; e III, do RIR/99. Considerando o disposto no art. 24, §1º da Lei nº 9.249/95, o arbitramento teve em conta o percentual mais elevado dentre as atividades

desempenhadas pela contribuinte. As receitas escrituradas foram adicionadas às receitas presumidas para fins de tributação.

A penalidade foi qualificada em razão das justificativas assim sintetizadas no relatório da decisão de 1ª instância:

V.3 Conclusão acerca da pertinência da Aplicação da Multa Qualificada ...

... na contabilidade apresentada pelo contribuinte não consta escriturado nenhum valor relativo à movimentação financeira que o contribuinte alega ser decorrente da atividade de representação comercial, bem como não consta escriturado nenhuma receita ... de tal atividade (representação comercial).

A fiscalizada foi incapaz de apresentar documentos que comprovassem a origem de recursos creditados em suas contas bancárias querendo fazer crer que era decorrente de representação comercial.

... mesmo se admitindo que a movimentação financeira do contribuinte seria decorrente ... de representação comercial, restaria evidenciado que ao longo de dois anos o contribuinte não ofereceu à tributação nenhum valor a tal título.

... o contribuinte também não ofereceu à tributação nem mesmo os valores constantes da sua escrituração a título de receita de prestação de serviços e revenda de mercadoria dispostivos aos anos-calendário de 2006 e 2007.

... percebe-se... que a conduta ... é reiterada afastando-se a hipótese de erro.

... fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal e a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador.

Quando ... deixa de escriturar a quase totalidade de sua movimentação financeira fica evidenciado a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador dos tributos que porventura decorram de receitas da referida movimentação financeira ... fraudando a fiscalização tributária ao deixar de inserir na sua contabilidade tais dados.

Diante do exposto, a qualificação da multa é absolutamente oportuna com arrimo no parágrafo 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007 e anteriormente a Lei nº 11.488/2007 com arrimo no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96. *(destaques do original)*

A autoridade lançadora também entendeu que os fatos narrados no tópico relativo à qualificação da multa, configura ação dolosa do sócio administrador da fiscalizada com o fito de não efetuar o recolhimento dos tributos devidos, se subsumindo, portanto, aos dispositivos legais que ensejam a responsabilização do sócio administrador por Auto de Infração lavrado em nome da pessoa jurídica administrada. Observando que, em regra, o patrimônio dos administradores não se comunica com o patrimônio das sociedades administradas, reportou-se ao art. 124, I; 135, III; e 137, II e III, “c”, todos do CTN, bem como a doutrina e jurisprudência acerca do tema, nos termos resumidos no relatório da decisão de 1ª instância:

VI.3 CONCLUSÃO (... Responsabilização do Sr. CLAITON OPENHEIMER ...)

(...)

Exclusivamente com base nessa questão, qual seja, o Sr. CLAITON OPENHEIMER deter 95% de participação no Capital Social de VALESA ...,

Pode-se afirmar que há flagrante interesse comum em relação aos fatos apurados pela fiscalização entre o referido senhor e a fiscalizada, a ensejar por si só sua responsabilização ... com arrimo no art. 124, inciso I do CTN.

... essa questão do interesse comum entre o Sr. CLAITON OPENHEIMER e VALESA ... é robustecida pelo fato da fiscalizada ter esvaziado seu patrimônio (não tem mais bens imóveis em seu nome, conforme diligências efetuadas em cartórios) e transferido a maioria dos imóveis em comento ao seu sócio

administrador (Sr. CLAITON OPENHEIMER), conforme se verifica das escrituras em anexo.

... cumpre ressaltar que no presente procedimento fiscal, não estamos diante de uma mera inadimplência, todo o contexto apresentado evidencia a prática de atos ao arrepio da legislação tributária, principalmente, a questão relativa a vultosos recursos movimentados em contas correntes de titularidade da fiscalizada sem a devida escrituração contábil, ocultando-os do Fisco e sem pagamento de tributos devidos.

... de acordo com o Contrato Social de VALESA ... sua administração é exercida exclusivamente pelo Sr. CLAITON OPENHEIMER ...

... a responsabilização do Sr. CLAITON OPENHEIMER, ... também é oportuna com fulcro no art. 135, inciso III do CTN, por ter praticado atos contra a lei e com excesso de poderes, conforme descrito de forma analítica no tópico relativo à qualificação da multa (conduta dolosa da fiscalizada).

Isso posto será arrolado como responsável solidário ... o Sr. CLAITON OPENHEIMER, ... sócio administrador da fiscalizada, considerando:

> o flagrante interesse comum no objeto da autuação existente entre a fiscalizada (Valesa) e seu sócio administrador (Sr. CLAITON OPENHEIMER), detentor de 95% das quotas do Capital Social, com arrimo no art. 124, I, do CTN;

> o fato de ter praticado atos contra lei e com excesso de poderes na administração da fiscalizada, com fulcro no art. 135, III, do CTN.

A contribuinte e o responsável tributário apresentaram impugnação conjunta, na qual questionaram o indevido uso de informações a partir da CPMF, alegaram quebra de sigilo sem autorização judicial, afirmaram a decadência das ocorrências verificadas entre 01/01/2006 e 19/09/2006, discordaram da qualificação da penalidade em razão da presunção de omissão de receitas, argüiram a nulidade do lançamento por falta de intimação do responsável para comprovação da origem dos depósitos bancários, e se opuseram à imputação de responsabilidade solidária. Indicaram depósitos bancários com origem comprovada no curso do procedimento fiscal, questionaram outros aspectos da investigação, discordaram do arbitramento dos lucros, afirmaram haver dupla tributação das receitas de prestação de serviço, requereram perícia para infirmar o arbitramento, e pediram também a anulação do arrolamento de bens e da representação fiscal para fins penais.

A Turma julgadora rejeitou as argüições de nulidade; afirmou a legalidade do acesso às informações bancárias; defendeu a aplicação do art. 173 do CTN para contagem do prazo decadencial, ante a ausência de pagamentos; validou a responsabilização de Claiton Openheimer e afirmou a desnecessidade de sua intimação para comprovação da origem dos depósitos bancários; mas excluiu do conjunto de receitas omitidas os depósitos bancários que contavam com a identificação de S.A. Silveira e Cerealista Carmo Sul Ltda como depositantes, mantendo o arbitramento dos lucros e indeferindo a perícia requerida. Por maioria de votos, manteve a multa qualificada em razão da conduta dolosa do sujeito passivo, divergindo um dos julgadores, que fez declaração de voto. O acórdão está assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2007

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SÚMULA 182 DO TFR. INAPLICABILIDADE. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NÃO APERFEIÇOAMENTO DA PRESUNÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96. 1. Evidencia 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, de direito ou de fato, pessoas físicas ou jurídicas, depois de intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a

origem dos recursos utilizados nessas operações. 2. A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso não se aplica aos lançamentos efetuados na vigência do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996. 3. Comprovada a origem dos depósitos bancários, exclui-se a possibilidade de utilização da presunção baseada no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cabendo o aprofundamento das investigações para possível tributação em outras bases legais disponíveis na legislação, a teor do contido no parágrafo segundo do mesmo artigo 42.

IRPJ APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. A conduta, por dois anos consecutivos, de não registrar na contabilidade a quase totalidade da movimentação financeira de sua titularidade, de não declarar quaisquer receitas em um ano-calendário e de declarar receitas equivalentes a menos de 8% dos rendimentos considerados omitidos no ano-calendário seguinte, demonstra evidente intuito de fraude, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

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 ao PIS, à CSLL e à COFINS, em razão da relação de causa e efeito existente entre eles

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2007

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA. 1. Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como da legalidade, da razoabilidade, do não confisco ou da finalidade, dentre outros, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado. 2. A doutrina trazida ao processo, não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa. 3. A jurisprudência judicial colacionada não possui legalmente eficácia normativa, não se constituindo em norma geral de direito tributário se não atendidos nenhum dos requisitos exigidos pela legislação. 4. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, salvo quando da existência de Súmula do CARF vinculando a administração tributária federal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2007

NULIDADE. ARGÜIÇÃO. A nulidade não pode ser declarada se preenchidos os requisitos previstos na legislação e quando há perfeita compreensão dos atos e termos administrativos demonstrada na peça de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Indefere-se o pedido quando desnecessário e prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada e/ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador. Deve, na impugnação, se trazidos todos os elementos de prova necessários à confirmação das alegações contidas na peça de defesa.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de algumas das hipóteses excepcionadas pela legislação.

Os demonstrativos de depósitos bancários excluídos da exigência e de apuração do crédito tributário remanescente estão juntados às fls. 4087/4111. Como os valores exonerados superaram o limite especificado na Portaria MF nº 3/2008, a decisão foi submetida a reexame necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 26/11/2012 (fls. 4212/4214), a contribuinte, juntamente com o responsável tributário Claiton Openheimer, apresentaram recurso voluntário, tempestivamente, em 21/12/2012 (fls. 4158/4211).

Reiteram que a Fiscalização não poderia efetuar o lançamento utilizando legislação processual já extinta, qual seja, a Lei nº 9.311/96, bem como que o Supremo

Tribunal Federal afastou a possibilidade da Receita Federal ter acesso aos dados bancários sem ordem emanada do Poder Judiciário. Argumentam que a autoridade lançadora fez uso das informações da CPMF para apurar discrepância entre as declarações da pessoa jurídica e as informações constantes nos sistemas informatizados da Receita Federal, ao passo que a CPMF foi extinta em 31/12/2007 e não estava mais em vigor desde o início do procedimento fiscal, em 27/04/2010. Invocam o art. 144, §1º do CTN, defendendo que este dispositivo não autoriza o fisco a usar um procedimento previsto em Lei que perdeu a vigência no mundo jurídico, destacando que este Conselho, de forma semelhante, consolidou entendimento contrário ao defendido pela autoridade julgadora. Acrescentam que, motivado por este vício de procedimento, o agente fiscal quebrou o sigilo bancário da fiscalizada sem autorização judicial, pois somente assim poderia constatar a mencionada discrepância de informações e instaurar o conseqüente procedimento fiscal. Reportam-se ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, e observam que o Regimento Interno deste Conselho determina a observância do que ali decidido. Pleiteiam, assim, a declaração de nulidade do lançamento.

Invocam a Súmula TFR nº 182, argumentam que a utilização de extratos bancários para formatação do fato gerador ofende o art. 43 do CTN, pois não ocorreu a disponibilidade econômica de renda ou proventos, como inclusive reconhecido em julgados administrativos e judiciais aos quais se reporta. Acrescentam que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 não pode eleger “receita ou rendimento” à condição de “renda” que já tem definição em lei complementar, em desrespeito à matriz constitucional do IRPJ e da CSLL. Logo, também por esta razão o lançamento deve ser anulado.

Arguem a decadência das ocorrências verificadas até 19/09/2006, destacando que, ao contrário do que exposto na decisão recorrida, às fls. 113 do relatório fiscal encontramos registros e pagamentos de 2006, e afirmando a ausência de dolo, nos termos da declaração de voto juntada à decisão recorrida, com vistas a viabilizar a aplicação do art. 150, §4º do CTN. Reportam-se aos motivos da qualificação da penalidade para destacar que inexistente qualquer prova de dolo, até porque “a tentativa de ocultar da autoridade fato gerador” não está tipificado como atitude dolosa, mormente tendo em conta as Súmulas CARF nº 14 e 25 e os julgados administrativos que citam.

Entendem, ainda, que nulos seriam os lançamentos porque o agente fiscal, ao afirmar que Claiton Openheimer teria interesse comum em relação aos fatos geradores autuados, deveria tê-lo intimado pessoalmente a comprovar a origem dos depósitos bancários, na forma da Súmula CARF nº 29, a qual foi equivocadamente interpretada na decisão de 1ª instância.

Aduzem que não há provas de infringência do art. 124 e 135 do CTN para assim imputar responsabilidade tributária a Claiton Openheimer. Desqualificam como tal o fato de Claiton Openheimer deter 95% do capital social da autuada, e destacam que a Fiscalização não identificou ou provou os fatos nos quais poderia se verificar o alegado interesse comum, mormente tendo em conta que no período fiscalizado nenhum patrimônio da pessoa jurídica foi transferido ao responsável. Questionam qual prova, qual escritura, qual imóvel teria sido transferido ao responsável, e reportam-se a julgados administrativos para observar que o agente fiscal confunde interesse jurídico com interesse econômico e que eventual transferência de imóveis, se tivesse ocorrido, caracteriza mero interesse econômico. Acrescentam outras referências a jurisprudência administrativa e judicial, bem como a doutrina, e reiteram que a manutenção da responsabilidade tributária com base no art. 124, I do CTN evidenciará a nulidade do lançamento pelas razões antes alegadas.

Quanto à responsabilização com base no art. 135 do CTN, afirmam que também inexistente qualquer descrição de fatos ou prova para sua aplicação. A Fiscalização

apenas relata que constatou fatos que configuram excesso de poderes, mas não os indica, limitando-se a fazer referência às justificativas para qualificação da penalidade, na qual não se localizam aquelas ocorrências. Transcrevem várias passagens da acusação fiscal, citam jurisprudência administrativa, destacam que a falta de recolhimento de tributo pela pessoa jurídica não é motivo para responsabilização do sócio administrador e apontam contradições na abordagem fiscal. Observam que a autoridade julgadora de 1ª instância afastou a acusação fundada na transferência de imóveis e manteve a imputação de responsabilidade com base em outras razões, mas sem especificar as provas que as suportam, em clara omissão. Finalizam reportando-se às decisões do Superior Tribunal de Justiça contrárias à responsabilização do sócio-gerente em razão de simples falta de pagamento de tributo, e observando a sua obrigatória aplicação por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Ressaltam que a decisão recorrida acolheu a impugnação na parte referente aos depósitos bancários de origem comprovada, mas não identificou quais os demais valores que deveriam permanecer na autuação. Aduzem que a presunção que militava a favor do fisco foi derrubada, não havendo sustentação para ser mantido o lançamento. Reproduzem julgados administrativos que entendem aplicáveis ao caso, e requerem a anulação integral dos lançamentos.

Citando o art. 112 do CTN, argumentam que, tendo o agente fiscal partido de uma premissa falsa (origem não comprovada dos depósitos) e desconsiderado toda a operação efetivamente ocorrida, a comprovação da origem e da atividade evidencia que a Fiscalização deveria ter aprofundado as diligências antes do lançamento, na forma exigida em julgados administrativos aos quais se reportam.

Observam, também, que uma vez constatada a origem dos depósitos, considerando que a Fiscalização identificou as atividades da fiscalizada, as quais estão estampadas em seu contrato social e em contratos de representação comercial que não foram impugnados pelo Auditor Fiscal, e uma vez demonstrado o fluxo dos recursos, a base de cálculo da exigência deveria ser os valores das comissões recebidas. Ao discordar dos percentuais adotados, a Fiscalização poderia tê-los questionado e aprofundado as diligências, por exemplo, comparando com outras empresas. Contudo, adotou o percentual de 38,4% para apuração do lucro, desconsiderando a atividade de representação comercial consignada em seu contrato social (no qual consta também a atividade de prestação de serviços de beneficiamento de café), da mesma forma procedendo a autoridade julgadora de 1ª instância em decisão passível de embargos de declaração.

Inferem que a decisão recorrida excluiu cerca de R\$ 5.000.000,00 de depósitos bancários com origem comprovada, restando outros R\$ 5.000.000,00 vinculados a prestação de serviços de beneficiamento de café, em relação aos quais aduzem que a empresa não tem capacidade e nem máquinas para beneficiamento de café capazes de chegar neste quantum de receita, apresentando os cálculos de sua produção máxima em razão dos equipamentos disponíveis e reportando-se a modelo de máquina da Valesa juntado aos autos. Citam doutrina e concluem ser improcedente o arbitramento.

Reafirmando que a decisão recorrida não apontou nos extratos quais os valores que não foram comprovados a origem, destacam que os valores tributados pelo Fisco e depositados por S.A. Silveira e Carmo do Sul decorrem de operações cujas comissões estão especificadas em contrato por tipo de café negociado, indicam operação demonstrada no curso do procedimento fiscal, registram a possibilidade de devolução do café negociado em razão de problemas de qualidade, e observam que a fiscalizada emitiu cheques nominiais a ela mesma para repasse a pequenos produtores.

Recordam que a Fiscalização partiu de premissa equivocada, da qual resultou inconsistência/erro da base de cálculo, à semelhança de julgados administrativos aos quais se reportam. Concluem que na dívida deveria ter sido acionado o art. 112 do CTN, que tributo não constitui sanção de ato ilícito e que a presunção promovida pela Fiscalização resultou em lançamentos carecedores de liquidez, certeza e exigibilidade, cuja parte remanescente é incompatível com seus equipamentos e estrutura operacional, a demandar a anulação integral das exigências.

Apontam dupla tributação sobre valores de venda de mercadorias e de prestações de serviços de beneficiamento de café que teriam sido devidamente levados à tributação, e indicam as fls. 116 do lançamento fiscal como evidência neste sentido. Por esta razão defendem, com base em julgado administrativo citado, o cancelamento da exigência.

Reportam-se à nulidade total dos lançamentos por arbitramento, novamente afirmando a necessidade de aprofundamento das investigações fiscais, reconhecida na decisão recorrida, e indicando julgado administrativo acerca da nulidade do lançamento em caso de erro na construção do lançamento.

Subsidiariamente observam que deve ser assegurado o contraditório ao contribuinte em caso de arbitramento, na forma do art. 148 do CTN, reafirmando que não houve acréscimo patrimonial ou disponibilidade econômica/jurídica de renda ou proventos, que foi comprovada a origem dos depósitos e as atividades exercidas pela recorrente e que foi requerida prova pericial para demonstrar sua incapacidade técnica de gerar uma arrecadação de R\$ 10 milhões, ou mesmo R\$ 5 milhões, concluindo que houve cerceamento ao seu direito de defesa quando tal requerimento foi indeferido.

Pedem, assim:

- a) que seja mantido o acórdão da DRJ/JFA, na parte que exclui os créditos tributários a título de imposto de renda e reflexos;
- b) que seja excluído o segundo recorrente do presente processo;
- c) que seja reformada a decisão da DRJ/JFA que manteve parte dos lançamentos, julgado totalmente improcedente o lançamento de imposto de renda e seus reflexos (CSLL; PIS e COFINS);
- d) se superado o pedido supra, que seja reformado o acórdão da DRJ/JFA por cerceamento do direito de defesa;
- e) que seja anulado o arrolamento de bens e a representação fiscal (10660.724083/2011-77 10660.724086/2011-19).

Na sessão de julgamento de 02 de dezembro de 2014, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento acolheu, à unanimidade, a proposta de conversão do julgamento em diligência, apresentada por esta Conselheira, nos seguintes termos:

Consoante consignado à fl. 4215, para ciência do Acórdão nº 09-41.572 da 2ª Turma da DRJ/JFA, fls. 4.112 à 4.152, a ARF/PAR emitiu a Intimação nº 531/2.012, fls. 4157. Referido documento, por sua vez, indica que segue em anexo, para ciência, cópia do Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, sem qualquer referência aos documentos de fls. 4086/4111 que instruem, com cálculos, a referida decisão.

Os recorrentes, por sua vez, afirmam desconhecer quais depósitos bancários subsistiram com origem não comprovada, e constroem sua defesa a partir de inferências erigidas a partir do crédito tributário mantido.

Por tais razões, necessária se faz a CONVERSÃO do julgamento em diligência para que nova ciência seja promovida em favor da pessoa jurídica autuada e do

responsável tributário, encaminhando-lhes não só o acórdão de fls. 4112/4152, como também os demonstrativos de cálculo que o instruem, juntados às fls. 4086/4111, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para eventual complementação de suas razões de defesa.

Em 18/02/2015 a contribuinte e o responsável tributário foram cientificados da Resolução nº 1101-000.140, do Acórdão nº 09-41.572 da 2ª Turma da DRJ/Juiz de Fora e dos demonstrativos de fls. 4087/4111 (fls. 4228/4231), e em 17/03/2015 (fl. 4249), complementaram tempestivamente o recurso voluntário antes interposto, recordando termos da acusação fiscal e asseverando que a intimação "por amostragem" que foi dirigida à contribuinte para comprovação da origem dos depósitos bancários foi integralmente atendida, demonstrando *a origem dos valores e a atividade desenvolvida pela recorrente.*

Ressaltam, porém, que a demonstração dos depósitos excluídos na decisão de 1ª instância em razão da anterior comprovação de sua origem traz três campos de *créditos não comprovados com base na autuação, créditos comprovados e créditos não comprovados após o acórdão da DRJ*, mas não atendem ao determinado na Resolução de fls. 4226 porque a autoridade julgadora de 1ª instância *deixou de observar que a intimação fiscal foi por "amostragem" (fs. 82), e se nesta amostragem foi demonstrado a "atividade" e "origem", data vênua, não subsiste a parte do acórdão da DRJ/JFA que manteve parte do lançamento fiscal sem indicar quais são estes valores discriminadamente dos extratos foram mantidos (fundamentação).* Registram que no quadro de fs. 4092 encontramos valores "globais", e não individualizados conforme determina o art. 42 da Lei 9.430/96. Em consequência, a decisão recorrida mantém parte do lançamento *sem apontar nos extratos quais valores não foram demonstrados a origem*, omissão que subsiste mesmo depois do procedimento determinado pela Resolução nº 1101-000.140.

Asseveram que *a presunção que militava a favor do fisco foi derrubada, não havendo sustentação para ser mantido o lançamento, vez que provada a origem dos depósitos.* Citam julgados administrativos neste sentido, observam que *nas fs. 112 o agente fiscal transcreveu as atividades desenvolvidas pelo recorrente*, destacam que a pessoa jurídica presta serviços de "representação comercial" conforme contratos juntados aos autos e que não foram impugnados pela autoridade fiscal, e concluem que *havendo a origem dos depósitos, demonstrado o fluxo dos recursos juntado nos autos*, a base de cálculo do lançamento deveria ser *os valores das comissões recebidas na atividade de representação comercial*, a partir dos percentuais de comissão indicados nos contratos, os quais poderiam ser questionados mediante aprofundamento de diligências, como destacado na decisão recorrida.

Questionam a aplicação do coeficiente de 38,4% para determinação do lucro tributável, destacando que no contrato social da pessoa jurídica estão indicadas as atividades de representação comercial e prestação de serviços de beneficiamento de café (fatos incontroversos), mas a autoridade julgadora manteve o lançamento desconsiderando a atividade de representação comercial, aspecto que ensejaria embargos, se possível a sua oposição. Entendem que, como observado na decisão recorrida, o agente fiscal deveria ter aprofundado suas investigações, mas ainda assim a autoridade julgadora de 1ª instância manteve a autuação sobre R\$ 4.878.030,05 do total de quase R\$ 10 milhões de omissão de receitas, *sem apontar nos extratos quais os valores que devem permanecer no lançamento e sob o pressuposto de que as receitas decorreriam de beneficiamento de café*, apesar de a empresa não ter capacidade e nem máquinas para beneficiamento de café neste volume. Apresentam cálculos para demonstrar que mesmo operando em sua produção máxima em 2006 e 2007, o beneficiamento de café lhes renderia R\$ 230.400,00. Estima que para ser beneficiada

a quantidade de café que geraria a receita omitida seriam necessárias 21,17 empresas do porte da autuada.

Recordam os documentos juntados ao recurso voluntário acerca da capacidade operacional da autuada, citam doutrina e concluem ser *totalmente improcedente o arbitramento como prestação de serviço de beneficiamento, restando a de "representação comercial"*, revelando-se equivocada a base de cálculo adotada no lançamento. Indicam as comissões acordadas contratualmente, reportam-se aos elementos apresentados à Fiscalização e aos esclarecimentos acerca de devoluções, observam que *por diversas oportunidades a empresa Valesa emitiu cheques nominais a ela mesma para serem repassados aos pequenos produtores* consoante citado no relatório fiscal, e aduzem que a Fiscalização *desconsiderou toda a operação realizada*. Citam ementas de julgados administrativos, e defendem a aplicação do art. 112 do CTN quando há dúvida acerca dos fatos ocorridos. Observam que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, e que os lançamentos carecem de liquidez, certeza e exigibilidade, invocando o que decidido em outros julgados administrativos.

Afirmam a *nulidade total dos lançamentos por arbitramento* porque a Fiscalização deveria buscar o *Fato Gerador, Base de Cálculo e efetuar o lançamento do imposto de renda, e não acionar o art. 42 da Lei 9.430/96*, consoante jurisprudência e doutrina que citam.

Subsidiariamente observam que o art. 148 do CTN assegura o contraditório em caso de arbitramento, permitindo a *contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial*, e no presente caso restou evidenciado que *não ocorreu acréscimo patrimonial e nem a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos*. Anotam que a DRJ/Juiz de Fora negou a realização da prova pericial requerida para demonstração da incapacidade técnica da pessoa jurídica de gerar a receita que lhe foi imputada, mas o art. 148 do CTN lhe garante este contraditório. Destacam que há evidências nos autos de sua capacidade técnica, e reafirmam que a real atividade da pessoa jurídica é representação comercial. Necessária, portanto, a reforma da decisão recorrida que lhes cerceou o direito de defesa. Recordam os quesitos apresentados e o perito indicado, e pedem a anulação integral do lançamento *por absoluta falta de liquidez, certeza e exigibilidade*.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente importa esclarecer, no âmbito da validade da decisão de 1ª instância, que embora os recorrentes asseverem não ter sido nela identificados os depósitos bancários de origem não comprovada que subsistiriam como base de cálculo da autuação, estão individualizados às fls. 4087/4091 os depósitos bancários cuja origem teria sido comprovada no procedimento fiscal, e a determinação da omissão de receitas se fez por dedução dos valores destes depósitos, totalizados mensalmente, dos montantes mensais indicados pela Fiscalização às fls. 125/135 e apurados mediante soma dos depósitos de origem não comprovada ali individualizados. Logo, basta o confronto dos dois demonstrativos para identificar os depósitos que subsistiram sem origem comprovada, no entender da autoridade julgadora de 1ª instância. A título de exemplo, este confronto evidencia que em janeiro/2006 restaram incomprovados os depósitos de R\$ 14.255,29 (20/01/2006), R\$ 10.500,00 (26/01/2006) e R\$ 12.000,00 (27/01/2006), os quais, somados, equivalem ao montante de créditos não comprovados em janeiro/2006, indicado à fl. 4092 no valor de R\$ 36.755,29. Recorde-se, ainda, que o demonstrativo que acompanhou a intimação para comprovação da origem dos depósitos trazia as informações necessárias para correlacioná-los com os extratos bancários dos quais foram extraídos.

Considerando que por meio da Resolução nº 1101-000.140 foi providenciada a ciência dos demonstrativos que delimitaram o alcance da decisão de 1ª instância, e neles estão individualizados os depósitos bancários excluídos da base tributável, inexistente razão para reforma da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, como pleiteado ao final do recurso voluntário, razão pela qual REJEITA-SE a implícita arguição de nulidade da decisão de 1ª instância.

Os recorrentes afirmam a nulidade do lançamento em essência porque discordam do acesso do Fisco às informações da movimentação financeira da pessoa jurídica, bem como da presunção da omissão de receitas com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Cumpre, assim, detalhar como foi desenvolvido o procedimento fiscal que culminou na imputação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De plano constata-se que, atendendo ao Termo de Início de Ação Fiscal de fls. 136/140, a contribuinte apresentou os extratos bancários de *conta corrente e de aplicações financeiras, cadernetas de poupança, de todas as contas mantidas pela fiscalizada junto a instituições financeiras no Brasil e no exterior, referentes aos anos-calendário de 2006 e 2007*. A resposta de fls. 141/143 indica a apresentação de parte dos extratos em meio magnético e parte em papel, inclusive indicando as agências bancárias que não forneceram os extratos em meio magnético, e demonstrando o fato às fls. 262/266.

Assim, é imprópria a alegação de que o Supremo Tribunal Federal *afastou a possibilidade da Receita Federal ter acesso aos dados bancários sem ordem emanada do Poder Judiciário*, porque a decisão referida pelos interessados tem em conta o acesso da Receita Federal a informações bancárias na forma do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001,

ou seja, mediante requisição da movimentação bancárias diretamente às instituições financeiras. Assim, além de a decisão referida não ter efeito *erga omnes*, no presente caso os extratos bancários foram fornecidos pela própria pessoa jurídica e estão incluídos no conjunto de *documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial*, cuja guarda e apresentação ao Fisco é obrigatória nos termos do art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Os recorrentes também apontam a utilização de *legislação processual já extinta*, discordando da utilização de informações da CPMF para apurar discrepância entre as declarações da pessoa jurídica e as informações constantes nos sistemas informatizados da Receita Federal. Observam que a CPMF foi extinta e a Lei nº 9.311/96 não estaria mais em vigor desde o início do procedimento fiscal, em 27/04/2010.

É possível que a *discrepância das informações constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e as apresentadas pelo contribuinte em suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007*, mencionada no Termo de Verificação Fiscal, fosse resultante das informações financeiras da pessoa jurídica que os recorrentes supõem alcançadas pela Receita Federal em razão do que disposto no art. 11 da Lei nº 9.311/96, assim alterado pela Lei nº 10.174/2001:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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

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

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

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

No âmbito do contencioso administrativo restou consolidado o entendimento de que o art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente (Súmula CARF nº 35). Porém, os recorrentes entendem que este dispositivo legal *perdeu vigência no mundo jurídico* com a posterior extinção da CPMF, e invocam o art. 144, §1º do CTN que assim dispõe:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Como se vê, porém, a regra geral expressa no *caput* do art. 144 do CTN autoriza a aplicação da lei vigente à época do fato gerador da obrigação, a evidenciar que a Receita Federal poderia dispor das informações necessárias para administração e controle da CPMF enquanto não decaído seu direito de efetuar eventual lançamento, nos termos dos arts. 150 e 173 do CTN.

Destaque-se, porém, que está no art. 5º da Lei Complementar nº 105/2001 a autorização para que a Administração Tributária da União disponha de informações das operações financeiras efetuadas pelos usuários de serviços de instituições financeiras, prestadas por estas mediante *identificação dos titulares das operações e dos montantes globais mensalmente movimentados*, na forma do §2º daquele dispositivo legal. Referidas informações são declaradas ao Fisco na forma do Decreto nº 4.489/2002, e independem do disposto no art. 11 da Lei nº 9.311/96.

Assim, para instauração do procedimento fiscal não houve a alegada quebra de sigilo bancário da fiscalizada sem autorização judicial, razão pela qual REJEITA-SE a arguição de nulidade do lançamento sob este fundamento.

Os recorrentes questionam a validade da presunção de omissão de receitas estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, apontando ofensa ao art. 43 do CTN e destacando que lei ordinária não poderia *eleger “receita ou rendimento” à condição de “renda” que já tem definição em lei complementar*. Estas alegações, porém, assim como a referência à Súmula TFR nº 182 (*É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários*), esbarram em dois entendimentos já sumulados neste Conselho:

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

Súmula CARF nº 26: *A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.*

A lei firma a presunção legal de omissão de receitas quando o sujeito passivo, intimado, não comprova a origem de depósitos bancários, independentemente de provas complementares como, por exemplo, o consumo da renda que eles representariam. A partir das receitas assim determinadas é apurado o lucro tributável segundo a sistemática a que se sujeita a contribuinte, de forma que não são tributados os depósitos bancários em si, mas a renda que eles representam. Assim, negar aplicação ao art. 42 da Lei nº 9.430/96 por ofensa ao conceito constitucional de renda significaria invalidar a presunção legal de omissão de receitas nele

estabelecida e declarar sua inconstitucionalidade, o que é vedado não só pelas Súmulas CARF nº 2 e 26, como também pelo art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Feito este aparte, cabe analisar a validade do lançamento mediante confrontação do procedimento fiscal com as exigências legais para caracterização da presunção de omissão de receitas, assim descritas no art. 42 da Lei nº 9.430/96:

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.

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

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

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

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Nos termos do *caput* do dispositivo legal acima, a presunção legal de omissão de receitas somente se caracteriza se, intimado, o titular da conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Por sua vez, o §3º do dispositivo determina a análise individualizada dos depósitos bancários, de modo a excluir, no

caso de titular pessoa jurídica, aqueles decorrentes de transferências bancárias do mesmo titular.

No presente caso, desde o início do procedimento fiscal, a contribuinte foi intimada a apresentar seus livros contábeis e fiscais, assim como os documentos de suporte (fls. 136/140). Na resposta de fl. 141/143 vê-se que a contribuinte apresentou os livros Diário e Razão, assim como o LALUR referente aos anos-calendário 2006 e 2007, porém, nos termos da intimação de fls. 272/276, a escrituração estava separada por estabelecimento, razão pela qual a Fiscalização concedeu-lhe prazo para consolidação das *informações apresentadas relativas aos arquivos digitais da contabilidade e do relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais* em um único arquivo. A contribuinte alegou dificuldades para promover a consolidação e requereu prorrogação do prazo concedido (fl. 279).

Ultrapassado o primeiro prazo concedido para consolidação da contabilidade, a autoridade fiscal lavrou outra intimação, em paralelo, exigindo a comprovação da origem de 762 (setecentos e sessenta e dois) depósitos e outros créditos discriminados no Anexo II ao termo de intimação fiscal com indicação da data da operação, do histórico e da instituição financeira emitente do extrato bancário (fls. 293/302), bem como a cópia da documentação bancária de lastro das operações relacionadas no Anexo I ao termo (372 cheques compensados e transferências promovidas a partir das contas bancárias de titularidade da pessoa jurídica, fls. 284/292). Alegando que as justificativas exigidas dependeriam da obtenção de documentos bancários junto às instituições financeiras para, a partir destes, aferir a origem dos valores creditados, a contribuinte requereu prorrogação do prazo em 150 (cento e cinquenta) dias (fls. 303/309). A autoridade fiscal concedeu-lhe mais 60 (sessenta) dias de prazo (fls. 310/312), e a contribuinte apresentou os documentos relacionados às fls. 316/382 e 390/393.

Interpretando que a contribuinte recebia depósitos a serem repassados, em razão de representação comercial, às empresas Cerealista Carmo Sul e S.A Silveira, a autoridade fiscal lavrou a intimação de fls. 396/451, mas a resposta apresentada pela contribuinte afirmou a impossibilidade de seu atendimento na forma requerida (fls. 452/985). O agente fiscal lavrou, então, nova intimação ressaltando que a contribuinte silenciou a respeito da consolidação da contabilidade, descrevendo os esclarecimentos prestados acerca da origem dos depósitos bancários e observando que *para esclarecer a fiscalização que na verdade eram as empresas representadas (S.A Silveira e Cerealista Carmo Sul) que efetuavam depósitos em sua conta corrente o contribuinte precisou de 60 (SESSENTA) dias, bem como não apresentou novamente documentos que comprovem suas alegações*. Exigiu, assim, a comprovação da origem de cada um dos créditos descritos no Anexo II do termo de intimação de fls. 293/302, mediante identificação na contabilidade da movimentação financeira correspondente, assim como das receitas decorrentes da atividade de representação, acompanhadas das correspondentes notas fiscais, tudo discriminado em planilha analítica associada a documentação hábil e idônea das operações de representação comercial realizada nos períodos fiscalizados. Destacou, ainda, que a comprovação na forma requerida permitiria a aplicação do §2º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, e que as exigências reiteradas estavam sendo exigidas há cerca de 10 (dez) meses, de modo que somente seria concedida prorrogação do prazo de 5 (cinco) dias para atendimento à intimação mediante arrazoado fundamentado (fls. 986/1013).

Na resposta de fls. 1014/1021 a contribuinte reafirmou o exercício de atividades de representação comercial, reportou-se ao demonstrativo de origem antes apresentado, destacou as transferências promovidas por Cerealista Carmo do Sul e S.A Silveira e relacionou as receitas de representação comercial recebidas mensalmente nos períodos

fiscalizados, asseverando que não possui as notas fiscais de compra e venda emitidas por aquelas empresa e que já teria apresentado ao Fisco todos os documentos de que dispunha. Acrescentou que estava diligenciando junto às instituições financeiras para identificar os depositantes dos demais créditos questionados pela Fiscalização.

Frente a tais circunstâncias, no Termo de Verificação Fiscal a autoridade fiscal esclarece porque entendeu não ter sido comprovada a origem dos depósitos bancários, observando que deu *todas as oportunidades possíveis para o contribuinte comprovar suas alegações, bem como efetuou as diligências que estavam ao alcance da fiscalização, restando evidenciado que as alegações do contribuinte em um contexto dos fatos apurados não se sustentam*. Ao final, as receitas omitidas são determinadas mensalmente no demonstrativo de fls. 125/135, cujos valores correspondem aos depósitos bancários questionados no Anexo II da intimação de fls. 293/302, com exclusão, apenas, dos depósitos que correspondiam a *empréstimos não visualizados inicialmente pela fiscalização*, devidamente identificados no Termo de Verificação Fiscal às fls. 107/108.

Constata-se, ante o exposto, que a presunção de omissão de receitas recaiu sobre depósitos que, individualizadamente questionados desde a lavratura da intimação de fls. 293/302, não tiveram, no entender da Fiscalização, sua origem comprovada. Apesar de a Fiscalização ter questionado apenas parte dos depósitos bancários creditados nas contas mantidas pela contribuinte, asseverando que os selecionou por amostragem em razão dos maiores valores observados, houve intimação para comprovação específica dos valores selecionados, e somente estes créditos, porque não comprovados, ensejaram a presunção de omissão de receitas que dá lastro aos lançamentos em debate. As referências consignadas no Anexo II da intimação fiscal de fls. 293/302 (data, histórico e instituição financeira) claramente permitem correlacionar os depósitos questionados com os extratos bancários dos quais eles foram extraídos.

Portanto, não têm razão os recorrentes quando questionam a amostragem procedida pela Fiscalização e afirmam desconhecer a origem dos valores tributados. O procedimento fiscal foi claramente exposto à contribuinte não só no Termo de Verificação Fiscal, mas também em diversas intimações lavradas para apresentação dos comprovantes de origem dos depósitos bancários, razão pela qual inexistia qualquer dúvida acerca da validade do lançamento a partir das provas assim construídas.

Os recorrentes aduzem, também, que os lançamentos seriam nulos porque a Fiscalização, ao afirmar que Claiton Oppenheimer teria interesse comum em relação aos fatos geradores autuados, deveria tê-lo intimado pessoalmente a comprovar a origem dos depósitos bancários. Entendem que este procedimento é exigido pela Súmula CARF nº 29, de seguinte teor: *Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento*.

Contudo, além de não ser aplicável a súmula em referência, na medida em que Claiton Oppenheimer não é co-titular das contas bancárias analisadas pela Fiscalização (nas quais figura como titular apenas a pessoa jurídica), importa observar que Claiton Oppenheimer foi indicado como responsável pelo crédito tributário autuado em razão de sua condição de único sócio administrador da fiscalizada, e com fundamento no art. 135, III do CTN, por ter praticado atos contra a lei e com excesso de poderes, assim como porque, detendo 95% do capital social da autuada, seria flagrante o interesse comum em relação aos fatos

apurados no procedimento fiscal. Neste contexto, sendo sócio majoritário e único administrador da sociedade, é inadmissível não ser de seu conhecimento as intimações dirigidas à pessoa jurídica titular da conta corrente para comprovação da origem dos depósitos bancários. Neste sentido, aliás, basta ver que respostas às intimações fiscais para comprovação da origem dos depósitos bancários foram assinadas por Claiton Oppenheimer (fls. 306, 317/319, 320/325, 460/465 e 1014/1021). Para além disso, nada na acusação fiscal permite inferir que Claiton Oppenheimer seria, ao menos, co-titular de fato das contas bancárias investigadas. A imputação de responsabilidade decorre de seu vínculo como sócio e administrador da pessoa jurídica fiscalizada, e em tais condições a presunção legal é validamente erigida a partir da intimação, apenas, da pessoa jurídica titular das contas bancárias nas quais se verificou a movimentação financeira questionada.

A apreciação do mérito da exigência será promovida adiante, mas os fatos até aqui evidenciados são suficientes para REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento por inobservância do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Os interessados arguem a decadência do crédito tributário referente a ocorrências verificadas até 19/09/2006, mas como bem anotado na decisão de 1ª instância, embora a acusação de fraude afete, em tese, a contagem do prazo decadencial, no presente caso a aplicação do art. 173, I do CTN se impõe pela inexistência de conduta passível de homologação tácita na forma do art. 150, §4º do CTN. Assim consta da decisão recorrida:

A propósito da decadência argüida relativamente aos fatos geradores ocorridos desde 01/01/2006 até 19/09/2006, tem-se que a argumentação da impugnante parte da premissa de que se não houver qualificação da multa a decadência teria suporte no §4º do art. 150 do CTN, o que acarretaria a impossibilidade de lançamento do período acima indicado, por entender decaído.

Porém, a utilização, pela fiscalização, do art. 173 e não do §4º do art. 150 do CTN, para contagem do prazo decadencial, se deu em virtude da existência do dolo, que a auditoria entendeu presente no caso em exame e, ainda, de não haver qualquer pagamento de tributo no período objeto da autuação (fl. 123).

Em pesquisa aos sistemas RFB restou confirmada a falta de pagamento de quaisquer tributos/contribuições (ano calendário de 2006) que foram objeto de autuação, o que, por si só, desloca a decadência para o art. 173 do CTN independentemente da configuração de dolo, matéria a ser discutida mais a frente, no presente voto.

Por este dispositivo legal, o início do prazo de 5 (cinco) anos fica deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ressalte-se que exercício, não se confunde com período de apuração do imposto, refere-se a um período anual, que coincide com o ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro.

Neste caso, o lançamento refere-se a períodos de apuração trimestrais, no caso, os três primeiros trimestres de 2006. Logo, o prazo decadencial inicia-se em 1º de janeiro de 2007, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Como a ciência do auto de infração ocorreu em 22 de setembro de 2011 (fl. 3.911), é improcedente a arguição da decadência, cujos efeitos somente se dariam em 1º de janeiro de 2012.

Assim, abstraindo-se da questão do dolo, é possível concluir que não se encontravam decaídos quaisquer períodos objeto da autuação.

No âmbito do CARF, a matéria em litígio tem seu julgamento afetado pelas disposições do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

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.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

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 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 impositivos 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.

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a *declaração prévia do débito*.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal*.

Em consequência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição. Referido dispositivo, por sua vez, assim estabelece:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Indispensável, portanto, o exercício da atividade que a lei atribui ao sujeito passivo, a qual não se limita ao pagamento, que deve estar associado à apuração do crédito tributário devido, assim estampada em sua escrituração comercial e fiscal.

No presente caso, consoante descrito pela autoridade fiscal (fls. 81/82), no ano-calendário 2006, além de não promover o recolhimento de quaisquer dos tributos lançados, a contribuinte apresentou DCTF sem declarar qualquer débito e entregou a DIPJ sem informar qualquer apuração de tributo. Além disso, apresentou livros contábeis com escrituração separada por estabelecimento, sem registro e contemplando parcela ínfima de sua movimentação financeira, sujeitando-se ao arbitramento dos lucros. A autoridade julgadora de 1ª instância, por sua vez, confirmou nos sistemas informatizados da Receita Federal que nenhum pagamento foi promovido pela fiscalizada ao longo do ano-calendário 2006. De outro lado, os recorrentes apenas aduzem que às fls. 113 do Relatório Fiscal há evidências de que pagamentos foram realizados, porém a autoridade lançadora apenas relata, ali, que houve receitas de venda de mercadorias e de prestação de serviços escrituradas na contabilidade, tendo antes consignado que estas informações não foram submetidas ao conhecimento do Fisco por meio das declarações apresentadas.

Portanto, sem adentrar aos efeitos do §4º do art. 150 do CTN em razão da multa qualificada imposta ao sujeito passivo, o contexto acima descrito é suficiente para evidenciar a inexistência de qualquer conduta passível de homologação tácita, mediante pagamento ou declaração, remetendo a contagem do prazo decadencial para o art. 173 do CTN, cujo inciso I estabelece o início do prazo decadencial no primeiro dia exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante reafirmado na Súmula CARF nº 101 (*Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*).

Como as exigências de IRPJ e CSLL referentes ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2006, assim como as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS de janeiro a novembro/2006 poderiam ter sido formalizadas no próprio ano-calendário de 2006, o prazo decadencial tem início em 01/01/2007 e término em 31/12/2011, mostrando-se válido o lançamento cientificado à contribuinte em 22/09/2011 até mesmo para os mais remotos períodos autuados.

Por estas razões, deve ser REJEITADA a arguição de decadência apresentada pelos recorrentes.

Passando ao mérito, uma vez evidenciada, na apreciação da preliminar de nulidade do lançamento, a clara exposição dos depósitos bancários cuja origem não teria sido comprovada, cumpre avaliar se foi correta a exclusão de parte do crédito tributário lançado promovida na decisão nesta parte sob reexame, e se procede a imputação de omissão de receitas questionada em recurso voluntário.

Os recorrentes argumentam que *a presunção que militava a favor do fisco foi derrubada, não havendo sustentação para ser mantido o lançamento*, invocam a aplicação do art. 112 do CTN, asseveram que a Fiscalização *desconsiderou toda a operação efetivamente ocorrida* e deveria ter aprofundado as diligências antes do lançamento. Ademais, constatada a origem dos depósitos, o lançamento deveria recair sobre os valores das comissões recebidas, até porque o agente fiscal não infirmou as atividades estampadas nos documentos que lhe foram apresentados.

A autoridade julgadora de 1ª instância acolheu parcialmente as alegações apresentadas em impugnação sob os seguintes fundamentos:

Relativamente à infração decorrente da apuração de omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação da origem de recursos depositados em contas bancárias de titularidade da pessoa jurídica, tem-se o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 :

[...]

Como se verifica, o dispositivo legal determina que, ocorrida a situação fática (créditos em conta de depósito sem comprovação da origem), presume-se, até prova em contrário (a cargo do sujeito passivo), a ocorrência do fato a ser provado (omissão de receita).

Trata-se de instituto cuja propriedade é a de inverter o ônus da prova contra o sujeito passivo, autorizando o fisco a presumir a ocorrência do fato gerador pela verificação da situação tipificada em lei, como também ocorre com o saldo credor de caixa e o passivo fictício.

Nesse sentido, em observância estrita às normas legais pertinentes, a autoridade fiscal, após analisar os elementos contidos nos extratos bancários, deve intimar a fiscalizada a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que transitaram pelas contas correntes mantidas junto às instituições financeiras.

Evidencia-se, portanto, que a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um crédito bancário, considerado isoladamente, abstraído das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários creditados e seu oferecimento à tributação, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido ser beneficiado com um crédito bancário sem origem e não contabilizado – e o fato desconhecido – auferir receitas. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de receitas omitidas.

Faz-se necessário esclarecer que o que se tributa não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de receitas por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de receitas objeto de tributação.

Depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de receitas. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão, quando o sujeito passivo, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente.

Desta forma, a assertiva da defesa de que “depósitos bancários não constituem Fato Gerador do imposto de renda, não ocorreu acréscimo patrimonial, pois não ocorreu a disponibilidade econômica de renda ou proventos”, não encontra respaldo legal.

Assim, não resta qualquer dúvida sobre a natureza de receita que assumem os depósitos cujos atributos se enquadram no citado art. 42.

E mais, a invocada Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos não se aplica ao presente caso, pois foi editada em contexto legal e fático antigo e ultrapassado, quando ainda não havia entrado em vigor a legislação vigente a época de ocorrência dos fatos geradores, no caso, a Lei nº 9.430, de 1996, art. 42.

No presente caso, a empresa, após intimação, citou alguns créditos em suas contas correntes onde constam literalmente o nome das empresas depositantes – “TED Recebida Brasil S A Silveira ou TED Recebida Brasil Cerealista Carmo Sul”, fato este que a fiscalização abordou no Termo de Verificação Fiscal da seguinte forma:

... há de se esclarecer que mesmo comprovando o contribuinte que os depósitos foram efetuados por S. A. Silveira e Cerealista Carmo Sul Ltda (o que está consignado nos extratos bancários em 11 oportunidades), sem a comprovação do repasse dos valores aos vendedores do café, não há como afirmar que de fato tais depósitos foram referentes à atividade de representação comercial.

Restou, portanto, comprovada, conforme afirma inclusive o auditor federal, a origem de alguns dos depósitos na conta corrente da empresa, fato que, na convicção desta julgadora, exclui a possibilidade de utilização da presunção baseada no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cabendo o aprofundamento das investigações para possível tributação em outras bases legais disponíveis na legislação, a teor do contido no parágrafo segundo do mesmo artigo 42.

Frise-se, por oportuno que o entendimento acima se refere aos depósitos com as seguintes rubricas apostas nos extratos bancários:

- TED Recebida Brasil S A Silveira e,
- TED Recebida Brasil Cerealista Carmo Sul”

Em sede de impugnação, a fiscalizada logrou comprovar a origem de mais alguns dos depósitos questionados (planilha “DEPÓSITOS COMPROVADOS” anexa ao acórdão), pois, em sua defesa citou números de documentos (550872000013282 e 550872000016643), constantes dos extratos bancários e da planilha elaborada pela fiscalização (fls. 125/135 e 1.022/1.389) onde podem ser localizadas e identificadas duas contas correntes depositantes, fato corroborado pelas declarações dos bancos (fls. 3993/3994).

Houve, ainda, a identificação de outros depósitos através dos documentos de fls. 3995/4026.

A respeito de tais depósitos, citados nos parágrafos precedentes, tem-se que devem ser excluídos da tabela de fls. 125/135 – “Depósitos bancários com origem não comprovada através de documentação hábil e idônea”, por não se amoldarem ao disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista que sua origem se encontra identificada.

Desta forma, os créditos com origens comprovadas foram excluídos das bases de cálculo das autuações segundo as planilhas anexas ao processo digital encontradas às fls. 4087/seguintes (e-processo) – “DEPÓSITOS COMPROVADOS”, “CRÉDITO TRIBUTÁRIO IRPJ”, “CRÉDITO TRIBUTÁRIO IRPJ continuação”, “CRÉDITO TRIBUTÁRIO CSLL”, “CRÉDITO TRIBUTÁRIO COFINS” e “CRÉDITO TRIBUTÁRIO PIS”.

Os demais valores creditados na conta corrente da empresa, em relação aos quais não houve a comprovação da origem, se enquadram com perfeição à presunção legal contida no caput do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e, por este motivo, devem permanecer na autuação.

No que se refere à planilha de créditos e débitos (fls. 466/507), em que a empresa tenta comprovar que sua atividade é a representação comercial, não há como aceitá-la, eis que não encontra respaldo em quaisquer documentos, que venham a afastar a tributação dos depósitos não comprovados no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, para sujeitá-los à tributação como rendimentos oriundos de representação comercial.

A existência de contratos de representação comercial e a limitada capacidade produtiva para o beneficiamento de café, aventadas pela defendente, não possuem o condão de eximir a presunção legal de que os créditos em contas correntes, cujas origens não restaram comprovadas, não devam ser tributados como receitas omitidas. (negrejou-se)

A decisão de 1ª instância, nesta parte sob reexame, adota o entendimento de que a identificação do depositante, no presente caso, comprovaria a origem do depósito bancário e inviabilizaria a presunção legal de omissão de receitas, impondo o aprofundamento das investigações para eventual tributação com observância do art. 42, §2º da Lei nº 9.430/96.

Ocorre que a autoridade lançadora, ciente dos contratos de representação comercial apresentados pela contribuinte, e frente à identificação dos depositantes em referência (Cerealista Carmo Sul e S.A Silveira), primeiramente exigiu documentos que comprovassem as alegadas operações de intermediação, mediante identificação, na escrituração contábil, da movimentação financeira e das receitas decorrentes, assim como da apresentação das notas fiscais de serviço e planilha analítica com indicação do representado e das pessoas com as quais foi contratada a venda de café, incluindo detalhes destas operações e das notas fiscais emitidas por Cerealista Carmo Sul e S.A Silveira, além da prova do pagamento da comissão e do imposto retido. Importante observar que nas intimações lavradas para tanto (fls. 396/451 e 986/994) a autoridade fiscal ressaltou que, embora ciente das irregularidades constatadas em sua escrituração contábil, a contribuinte manteve-se silente. Por sua vez, os livros Diário e Razão apresentados estavam escriturados por estabelecimento, não apresentavam registro e evidenciavam parcela mínima da movimentação financeira constatada nas contas bancárias da fiscalizada. Neste contexto, os esclarecimentos exigidos pela Fiscalização eram indispensáveis para confirmação da causa alegada pela contribuinte em suas respostas anteriores, as quais limitaram-se a relatar as ocorrências sem qualquer suporte documental para além dos contratos de representação, nos quais, inclusive, eram fixadas comissões em percentuais variáveis conforme o produto negociado (fls. 316/382 e 390/393). Porém, em respostas às intimações, a fiscalizada apenas apresentou, a título de exemplo, três notas fiscais emitidas por Cooperativa Regional Agro-Pecuária de Santa Rita do Sapucaí Ltda - Cooperita para venda de café à Cerealista Carmo do Sul Ltda, às quais a contribuinte associou cheques que teriam sido por ela emitidos para pagamento ao vendedor, sem sequer demonstrar as esperadas transferências de Cerealista Carmo do Sul Ltda para tais pagamentos (fls. 508/515).

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora abordou os esclarecimentos prestados destacando que a fiscalizada movimentou cerca de R\$ 10 milhões em cada ano fiscalizado, mas no curso do procedimento fiscal reconheceu ter auferido receitas mensais de apenas R\$ 7.808,17 em razão dos contratos de representação comercial, indicando, de forma anormal, valores coincidentes em 23 (vinte e três) meses fiscalizados, além da receita mensal de R\$ 7.808,29 em dezembro/2007. Destacou, também, que na *Planilha dos Débitos e Créditos "com roteiro explicativo"* apresentada pela contribuinte foram consignados vários registros sob o histórico de *empréstimos e financiamentos como também decorrentes da atividade de suposta representação comercial, o que não é plausível*. Além disso, na medida

em que a Fiscalização, em paralelo à investigação dos depósitos bancários, também exigiu esclarecimentos acerca dos cheques de maior valor debitados nas contas bancárias da fiscalizada, o fiscal autuante ressaltou que, prestados esclarecimentos acerca de 91 (noventa e um) dos 372 (trezentos e setenta e dois) documentos questionados, restou evidenciado que 77 (setenta e sete) cheques foram nominais à própria fiscalizada e 14 (quatorze) cheques nominais à Cerealista Carmo Sul Ltda, ao passo que, segundo as alegações da fiscalizada, esperado seria que os cheques fossem emitidos em favor dos vendedores de café.

Considerando que a movimentação bancária supostamente decorrente da atividade de representação comercial não estava escriturada contabilmente, e afirmando insuficientes para prova da origem dos depósitos bancários os contratos de representação e a planilha apresentada, até porque não indicado qualquer documento referente à receita de prestação de serviços de representação comercial ou documentação bancária a comprovar as transferências por Cerealista Carmo Sul Ltda ou S.A Silveira, assim como o repasse aos vendedores de café, a autoridade fiscal entendeu que tal contexto já seria suficiente para a presunção de omissão de receitas na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/96, mas ainda assim prosseguiu nas investigações apurando que:

- Cerealista Carmo Sul Ltda e S.A Silveira haviam encerrado suas atividades sem a devida baixa nos órgãos competentes, e assim não responderam às intimações que lhes foram dirigidas exigindo documentos que evidenciassem os serviços de representação comercial e as intermediações alegadas pela fiscalizada;
- Segundo declarações de pessoas que trabalhavam próximo ao imóvel indicado como domicílio de S.A Silveira, naquele local nunca houve evidências de serviços que pudessem estar relacionados à compra e venda de café;
- O titular da firma individual S.A Silveira, Sérgio Augusto Silveira, era sócio majoritário de Cerealista Carmo Sul Ltda, mas faleceu em 2007;
- S.A Silveira e Cerealista Carmo Sul Ltda apresentaram declaração de inatividade em 2005 e 2008 e não apresentaram declaração em 2006 e 2007, nem mesmo declararam em DIRF rendimentos pagos à fiscalizada, além de apresentarem capital social de R\$ 40.000,00 e informarem à Junta Comercial do Estado de Minas Gerais que não excederam ou não excederiam a receita bruta no valor de R\$ 433.755,14; e
- A fiscalizada baixou seu registro junto ao Conselho Regional dos Representantes Comerciais do Estado de Minas Gerais em 2000 e somente o reativou em junho/2007, mas ainda assim indicou o número do registro baixado nos contratos firmados em fevereiro/2006.

A autoridade fiscal também intimou a fiscalizada a apresentar registros referentes à atividade de beneficiamento de café (fls. 396/451) e em resposta a contribuinte forneceu planilha e notas fiscais por ela emitidas em razão da prestação destes serviços, além

de notas fiscais emitidas por Cerealista Carmo do Sul Ltda e S.A Silveira para remessa de café para beneficiamento pela autuada (fls. 516/985). Ao final de suas análises, a autoridade fiscal arrola as receitas de vendas de mercadorias e de prestação de serviços escrituradas pela fiscalizada anotando *que o contribuinte não apresentou nenhum elemento que pudesse relacionar os depósitos bancários com origem não comprovada (infração relatada) às referidas receitas escrituradas*, razão pela qual seus valores foram adicionados à receita presumida a partir dos depósitos bancários de origem não comprovada.

Conclui-se, do exposto, que a autoridade fiscal a desqualificação da origem atribuída pela contribuinte aos depósitos não decorreu, apenas, da falta *comprovação do repasse dos valores aos vendedores do café*. Esta circunstância se associa à falta de contabilização da movimentação financeira, à inexistência de notas fiscais referentes ao serviço prestado em razão da representação comercial, à inexistência de evidências da efetiva atividade comercial por parte de S.A Silveira e Cerealista Carmo Sul Ltda, às impropriedades verificadas na planilha apresentada pela contribuinte para associar débitos e créditos decorrentes da alegada atividade de representação comercial, à anormalidade da receita mensal uniforme decorrente destas atividades "confessada" pela contribuinte e à destinação dos cheques questionados pela Fiscalização à própria fiscalizada e à Cerealista Carmo do Sul Ltda e não aos supostos vendedores de café. Frente a tal contexto, em que pese o empenho da autoridade fiscal, não lhe foi possível identificar a causa jurídica dos depósitos. De outro lado, embora devidamente intimada, a contribuinte não produziu a prova necessária das operações que teriam ensejado os depósitos questionados, sendo certo que, como optante pela apuração do IRPJ com base no lucro real, cumpria-lhe observar o que dispõe o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até

que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

A autoridade fiscal bem destaca a abordagem resultante da apreciação de recurso de ofício interposto nos autos do processo administrativo nº 18471.001398/2002-91, nos seguintes termos:

[...]

Ao contrário do asseverado pelo acórdão recorrido, não socorre a Recorrente a tentativa de vinculação do depósito em referência à suposta receita decorrente da alegada venda de títulos (T-Bills) a terceiros, pois, mesmo que se admita que tenha ocorrido a operação de venda e compra, não foram exibidos registros na contabilidade da Recorrente de lançamentos relativos ao alegado "empréstimo de T-Bills", à venda dos aludidos títulos e à devolução dos valores respectivos na forma mencionada pela Recorrente em suas manifestações nesses autos.

A indicação pura e simples do motivo do depósito é insuficiente para desconstituir a presunção de omissão de receitas instituída pelo referido art. 42 da Lei 9.430/96, cujo ônus recai sobre o sujeito passivo. Comprovar a origem pressupõe identificar clara e inequivocamente a operação que deu causa aos depósitos, de forma devidamente documentada e respaldada nos registros contábeis da pessoa jurídica Em resumo, faz-se necessária a prova de que o valor creditado tem origem nas movimentações patrimoniais reconhecidas na escrituração contábil regular.

Releve-se, no particular, que a ausência de lançamentos contábeis relativos às operações de empréstimo e posterior venda e compra de "T-Bills" alegadas pela Recorrente foi atestada expressamente pela Fiscalização nesses autos. Esse foi, inclusive, o motivo pelo qual a Fiscalização entendeu não estar devidamente comprovada a origem do depósito bancário de titularidade da Recorrente.

A documentação acostada revela certa aparência de verdade nas alegações da Recorrente, em especial por conta da coincidência de valores estabelecidos no contrato de venda e compra e aqueles creditados na conta corrente da Recorrente. Contudo, falta o elo capaz de transformar tal verossimilhança em verdade processual, qual seja: a exibição da contabilidade da pessoa jurídica na qual estejam registrados os fatos relatados. Ao final, ausentes tais registros, permanece injustificada a origem do depósito, o que autoriza a tributação do seu valor como receita omitida. [...] (negrejou-se)

O registro contábil das operações é a referência inicial para prova da origem dos depósitos bancários, porque somente a escrituração mantida com observância das leis comerciais assegura que os fatos nela registrados refletem as mutações patrimoniais da pessoa jurídica. Se a movimentação bancária está escriturada e suportada por documentação comprobatória, cabe à Fiscalização infirmar a origem dos depósitos assim demonstrada. De outro lado, se a movimentação bancária não está escriturada, somente robusta demonstração coincidente em datas e valores com os depósitos bancários poderá suprir a inobservância daquele dever e permitir a comprovação da origem questionada.

No presente caso, não houve escrituração contábil dos depósitos bancários questionados pela Fiscalização e o único fato incontestado provado pela contribuinte foi a identificação do depositante nas operações excluídas da base tributável pela decisão de 1ª instância. Para além disso, os contratos de representação comercial apenas autorizam presumir que operações de intermediação poderiam se verificar, e são insuficientes para vincular qualquer depósito, especificamente, a elas. Se a fiscalizada, de fato, recebia valores de Cerealista Carmo do Sul Ltda e S.A. Silveira para destiná-los às pessoas que venderam café

àquelas pessoas jurídicas, deveria manter um controle mínimo das operações intermediadas, mormente tendo em conta o volume de recursos supostamente movimentado a este título em suas contas bancárias. Ausente prova das operações efetivamente realizadas, os depósitos bancários promovidos por Cerealista Carmo do Sul Ltda e S.A Silveira podem ter diversas outras causas (empréstimo, doação, venda de produtos, prestação de serviços, etc), infirmando a premissa adotada pela autoridade julgadora de 1ª instância de que a identificação do depositante impediria a aplicação do *caput* do art. 42 da Lei nº 9.430/96, mormente se a autoridade fiscal bem demonstra ter esgotado os outros meios de investigação da causa dos depósitos bancários questionados.

Imprópria, assim, a referência feita pelos recorrentes ao art. 112 do CTN. Além de referido dispositivo apenas afetar a aplicação de penalidades ou a punição por infrações, restou evidenciado que o indício estipulado em lei, do qual decorre a presunção de omissão de receitas, foi regularmente constituído pela autoridade lançadora, na medida em que a fiscalizada não se desincumbiu de seu dever legal de comprovar documentalmente a origem dos depósitos bancários questionados. O agente fiscal regularmente desconsiderou as operações que a contribuinte apenas alegou ter ocorrido, e aprofundou as investigações até onde lhe era possível para tentar suprir a desídia do sujeito passivo para com sua escrituração comercial, e assim ainda logrou reunir indícios contrários à validade dos contratos de representação comercial que os recorrentes agora aduzem não ter sido impugnados.

Frente ao exposto, também se revela completamente descabida a pretensão dos recorrentes de que o Fisco buscase, por meio de comparação com outras empresas, infirmar as receitas decorrentes da alegada atividade de intermediação, cuja efetiva ocorrência não foi provada pelo sujeito passivo. Inútil, também, a argumentação acerca da incapacidade prática de a contribuinte ter auferido a receita mantida na decisão recorrida em razão da prestação de serviços de beneficiamento de café, dado que os recorrentes partem da premissa incomprovada de que as únicas atividades exercidas pela pessoa jurídica seriam as atividades de intermediação e de beneficiamento de café. E, por fim, irrelevantes os demais esclarecimentos prestados em recurso acerca do que seriam as atividades da fiscalizada, dado que as alegações, inclusive no sentido de que teria emitido cheques nominais a ela mesma para repasse a pequenos produtores, como visto, não se prestam como prova da origem dos depósitos bancários quando dissociadas de documentação comprobatória.

Por tais razões, também, não há porque deferir a perícia requerida pelos recorrentes. As atividades desenvolvidas pela contribuinte devem ser documentalmente provadas, e inferências acerca de sua capacidade de beneficiamento de café ou da receita que seria auferida em razão de operações de representação comercial não se prestam a atribuir origem aos depósitos bancários objetivamente questionados pela autoridade fiscal e não escriturados na contabilidade da fiscalizada. Correto, assim, o indeferimento da perícia pela autoridade julgadora de 1ª instância, inexistindo o alegado cerceamento do direito de defesa.

Com referência à *dupla tributação sobre valores de venda de mercadorias e de prestações de serviços de beneficiamento de café*, como bem exposto pela autoridade julgadora de 1ª instância, a escrituração do sujeito passivo não permitiu vincular quaisquer das receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços aos depósitos bancários de origem não comprovada. Assim, somente se poderia falar em dupla tributação caso esta vinculação fosse provada pelos recorrentes.

Os lançamentos, nestes termos, tomam por referência receitas de vendas e prestação de serviços escrituradas pelo sujeito passivo, e a elas agregam as receitas presumidamente omitidas porque regularmente caracterizado o indício necessário para tanto, previsto no art. 42 da Lei nº 9.430/96. A partir das receitas assim apuradas foram determinadas as contribuições incidentes sobre o faturamento (COFINS e Contribuição ao PIS), bem como o IRPJ e a CSLL, depois de arbitrado o lucro.

Especificamente acerca do arbitramento dos lucros, os recorrentes argumentam que deveria ser assegurando o contraditório previsto no art. 148 do CTN, reafirmando que não houve acréscimo patrimonial ou disponibilidade econômica/jurídica de renda ou proventos. Acerca do tema, esta Conselheira assim se manifestou no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.157:

Preliminarmente a recorrente aponta vício formal no lançamento, porque não observado o rito que entende previsto no art. 148 do CTN para arbitramento dos lucros. Referido dispositivo legal está assim redigido:

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

A lei complementar autoriza, nestes termos, que a autoridade lançadora adote qualquer critério para arbitramento da base de cálculo do tributo, desde que demonstre ser inadmissível o valor atribuído pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado. A razoabilidade do critério adotado, em tais circunstâncias, é garantida mediante a possibilidade de contestação pelo interessado, e de conseqüente avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Ocorre que no âmbito do arbitramento de lucros, base impositiva do IRPJ e da CSLL, a discricionariedade atribuída à autoridade administrativa pelo mencionado dispositivo legal foi substituída por critérios objetivamente postos, atualmente, na Lei nº 8.981/95:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

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

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Nestes termos, no âmbito da apuração do lucro tributável, a autoridade fiscal somente pode afirmar que são omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, se demonstrar presente uma das circunstâncias previstas nos incisos do art. 47 da Lei nº 8.981/95, das quais destacam-se aquelas aplicáveis aos optantes pelo lucro real no período aqui fiscalizado: 1) escrituração que não observa as leis comerciais ou fiscais, ou falta de elaboração de demonstrações financeiras (inciso I); 2) escrituração comercial imprestável para identificação da movimentação financeira ou determinação do lucro real (inciso II); 3) falta de apresentação dos livros e documentos à Fiscalização (inciso III); e 4) falta de escrituração do Livro Razão (inciso VII).

E, presente hipótese de arbitramento, o legislador também estabeleceu os critérios para determinação do lucro tributável, consoante exposto na Lei nº 9.249/95:

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

O art. 15 da Lei nº 9.249/95, por sua vez, dispõe que:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora

destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Somente subsiste alguma discricionariedade quando não é conhecida a receita bruta para arbitramento dos lucros. Neste caso, a Lei nº 8.981/95 põe à disposição do Fisco vários critérios alternativos, nos seguintes termos:

Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.

Conclui-se, do exposto, que a discricionariedade presente no art. 148 do CTN foi quase que totalmente suprimida pela legislação ordinária, e no pequeno espectro que ainda subsiste deve ser justificada pelo desconhecimento da receita bruta e orientada pelos critérios alternativos postos pelo legislador. Consequência disto é a supressão, também, da contestação originalmente facultada ao sujeito passivo, ao menos no âmbito administrativo, na medida em que as autoridades fiscais e julgadoras estão vinculadas à lei, e discordar dos critérios ali postos implicaria negar sua validade.

[...]

Já na interpretação que orienta o presente voto vislumbra-se no art. 44 do CTN a permissão de que a renda ou proventos tributáveis sejam aferidos, também, de forma arbitrada ou presumida. Por sua vez, aferir a renda por arbitramento nada mais seria do que atribuir um valor ao resultado dos atos jurídicos praticados pelo contribuinte no período de apuração. Deste modo, se não houvesse legislação específica retirando a discricionariedade da autoridade lançadora, esta poderia se valer de qualquer critério cuja razoabilidade seria aferida mediante contestação e avaliação contraditória, nos termos do art. 148 do CTN.

A recorrente defende que a legislação ordinária apenas regulamenta com maior propriedade o disposto no CTN, norma geral em matéria tributária, e deve a ela se reportar, de modo a complementá-la, sem afastar suas disposições.

Não se pode ignorar, porém, que o IRPJ e a CSLL são tributos nos quais a lei atribui, ao sujeito passivo, o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150 do CTN) e em tais condições as formas de apuração passaram a ser estabelecidas em lei não só para lançamento de ofício em caso de omissão do sujeito passivo naquele dever que lhe é atribuído, mas especialmente para cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Deste modo, a definição legal dos critérios de arbitramento dos lucros, antes de afastar as disposições do art. 148 do CTN, presta-se a uniformizar este procedimento, e permitir também ao sujeito passivo, quando se encontre nas hipóteses definidas em lei, antecipar-se ao procedimento fiscal e espontaneamente recolher os tributos devidos sem a aplicação de penalidades.

Frente a tais circunstâncias, os critérios legais para arbitramento do lucro devem ser interpretados como válida complementação da norma geral, que não contraria suas disposições, mas sim retira da autoridade fiscal a discricionariedade para dimensionamento do lucro tributável, priorizando a isonomia e a segurança jurídica. Ademais, a Constituição Federal assim define o escopo da lei complementar no âmbito tributário:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

E a fixação de critérios para determinação da base de cálculo é matéria destinada à lei ordinária, nos termos do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

A recorrente demonstra que o art. 148 do CTN é referido pela jurisprudência administrativa e judicial como suporte para o arbitramento de lucros, porém não logra indicar qualquer julgado que ampare sua tese acerca da indispensabilidade de prévia instauração de procedimento administrativo, com garantia do contraditório e ampla defesa para determinação da base de cálculo a ser utilizada no lançamento tributário. Reporta-se especificamente ao Recurso em Mandado de Segurança nº 26.964-GO, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO.

1. A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundi-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na legislação tributária.

2. O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato imponible, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.

3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo.

4. Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação.

5. No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago, liberando na sequência as mercadorias. Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que autoriza o art. 148 do CTN.

6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido.

Contudo, a argumentação contida na parte final do voto condutor do julgado permite afirmar que o direito ao contraditório é assegurado no curso do processo administrativo fiscal, ao final do qual será determinado se procede a acusação fiscal:

Como se vê, o valor previsto na IN 01/04-SGAF não foi adotado como base de cálculo definitiva da operação tributada, mas apenas serviu de referencial para que os fiscais da Fazenda Estadual iniciassem o processo administrativo, por presumirem fraudulento e subfaturado o valor indicado na nota fiscal, já que muito inferior aos preços usualmente praticados no mercado.

Assim, não se trata de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos autorizados pelo art. 148 do CTN.

Ao final do processo administrativo instaurado, em que será resguardado o direito ao contraditório e à ampla defesa, nada impede que a impetrante consiga ilidir a presunção de subfaturamento que pesa sobre as operações fiscalizadas, provando a veracidade material dos documentos fiscais e a idoneidade dos valores ali declarados. Caso saia vitoriosa do embate administrativo, a base de cálculo do tributo será o valor indicado nas notas fiscais que espelham a operação investigada. Caso contrário, será adotado o valor indicado na IN 01/04-SGAF como base de cálculo da operação.

No mesmo sentido, observa-se que o Superior Tribunal de Justiça, mesmo em face do arbitramento promovido nos termos do art. 33, §6º da Lei nº 8.212/91, admite que a contestação dos critérios fiscais se faça depois do lançamento tributário, e diz que não há ofensa ao princípio da legalidade se os critérios para aferição indireta são definidos em ordem de serviço:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91. MEDIDA EXCEPCIONAL. CONTESTAÇÃO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. PRECEDENTES.

1. A apuração indireta do tributo prevista no art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 guarda simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN, bem como de outros normativos existentes no campo tributário, e representa forma de constituição do crédito tributário, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa, constituindo irregularidade insanável.

2. A aferição indireta perpetrada pela autoridade tributária não obsta o direito do contribuinte de, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir a presunção de legitimidade dos atos fiscais na constituição por arbitramento, pois somente a irregularidade insanável, entendida como aquela que inviabiliza no todo a apuração do tributo, justifica a constituição do crédito nesta modalidade.

3. O art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 bem como o art. 148 do CTN representam a concretização normativa do princípio da verdade real em matéria tributária, dando azo para que a empresa contribuinte, rendendo homenagem ao citado princípio, possa contestar o lançamento tributário na via administrativa ou judicial.

4. Precedentes: REsp 1.201.723/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.9.2010, DJe 6.10.2010; REsp 830.837/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1º.6.2010, DJe 23.6.2010; REsp 901.311/RJ, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em

18.12.2007, DJe 6.3.2008; REsp 549.921/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 21.6.2007, DJ 1.10.2007, p. 212.

5. Com efeito, a premissa jurídica firmada no acórdão dos embargos infringentes no sentido de que "a correção das irregularidades contábeis após a fiscalização não tem o condão de invalidar a aferição indireta dos tributos devidos" se contrapõe ao entendimento colacionado nos precedentes desta Corte, negando ao contribuinte a faculdade de fazer prova apta a infirmar as presunções que servira de base de cálculo do imposto.

Recurso especial provido. (Recurso Especial nº 1.377.943 – AL, Dje: 30/09/2013)

RECORSO ESPECIAL. 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. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC). RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR/CEDENTE DE MÃO-DE-OBRA X TOMADOR/CESSIONÁRIO DE MÃO-DE-OBRA. ARTIGO 31, DA LEI 8.212/91. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA). PERÍODO POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE PESSOAL DO TOMADOR DO SERVIÇO). RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.131.047/MA). AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 148, DO CTN, C/C ARTIGO 33, § 6º, DA LEI 8.212/91. PROCEDIMENTO REGULADO POR ORDEM DE SERVIÇO. LEGALIDADE. TAXA SELIC. APLICAÇÃO AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS A DESTEMPO. LEI 9.065/95.

(...)

29. Outrossim, a Administração Tributária pode proceder à aferição indireta ou arbitramento da base impositiva do tributo, nas hipóteses enumeradas no artigo 148, do CTN, verbis: 'Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fê as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.'

30. O artigo 33, § 6º, da Lei 8.212/91, determina que, 'se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário'.

31. Destarte, a ausência de documentação que reflita, de maneira idônea, a realidade dos fatos, autoriza a autoridade fiscal a proceder à aferição indireta das contribuições sociais devidas, desde que observados os princípios da finalidade da lei, da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contribuinte, sendo certo, ainda, que a expedição de Ordens de Serviço a fim de regular o procedimento de arbitramento da base de cálculo, autorizada pela lei ordinária, não caracteriza ofensa ao princípio da legalidade tributária estrita.

32. A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, ex vi do disposto no artigo 13, da Lei 9.065/95.

33. Recurso especial desprovido." (Recurso Especial nº 719.350/SC, Dje: 21/02/2011).

No âmbito da apuração do lucro, até mesmo porque este fato jurídico tributário apresenta uma complexidade diferenciada daquela verificada na incidência das

contribuições previdenciárias e do ICMS, a lei antecipou-se definindo o referencial e o coeficiente para arbitramento da base de cálculo. Por certo o legislador valeu-se de um método presuntivo, mas constituiu uma presunção legal, o que impede a discussão de sua validade no âmbito administrativo e limita o litígio à comprovação da hipótese de arbitramento do lucro e à observância dos critérios legais para sua determinação. (negrejou-se)

No presente caso, os recorrentes sequer questionam a motivação apresentada pela Fiscalização para arbitramento dos lucros, restando incontestado que a escrituração da fiscalizada alcançava menos de 10% da movimentação financeira do período, os livros contábeis estavam escriturados por estabelecimento e os livros Diário não foram registrados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, de modo que a situação fática autoriza o arbitramento dos lucros na forma do art. 530, incisos I, II e III do RIR/99, como apontando no Termo de Verificação Fiscal.

Com referência ao cálculo do lucro arbitrado, constata-se que a autoridade lançadora aplicou o coeficiente de 9,6% sobre as receitas identificadas como vendas de mercadorias, e com referência as receitas de prestação de serviços e as receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada adotou o coeficiente de 38,4%. Os recorrentes entendem que ao assim proceder a Fiscalização desconsiderou as atividades expostas em seu contrato social porém, como já se disse, a natureza das operações realizadas deve ser documentalmente demonstrada e não apenas afirmada a partir do que exposto no contrato social da fiscalizada ou nos contratos de representação comercial genericamente acordados. Por sua vez, consoante bem expõe a autoridade lançadora, uma vez evidenciado que a contribuinte operava com venda de mercadorias e prestação de serviços, a Lei nº 9.249/95 determina a aplicação do coeficiente de 38,4% sobre as receitas presumidamente omitidas, ao assim dispor:

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

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

[...]

Inexiste, assim, qualquer carência de liquidez, certeza ou exigibilidade, como aventado pelos recorrentes.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente aos principais exigidos, de modo a restabelecer integralmente a exigência dos tributos lançados.

Com referência às penalidades aplicadas, observa-se que todos os créditos tributários lançados foram acrescidos da multa qualificada no percentual de 150%. Em sua justificativa, a autoridade lançadora reporta-se aos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, discorre sobre o conceito de dolo e sobre posicionamentos doutrinários acerca da multa qualificada, e conclui pela pertinência da aplicação da multa qualificada porque:

- A contribuinte, ao longo dos dois anos fiscalizados, não escriturou sua movimentação financeira, não comprovou a origem dos depósitos bancários, e ainda que estes decorressem da atividade de representação comercial, nenhum valor a este título foi oferecido à tributação, o mesmo se verificando em relação às receitas de prestação de serviço e de venda de mercadorias constantes de sua escrituração. Sendo reiterada a conduta, afasta-se a hipótese de erro; e
- A falta de escrituração da quase totalidade da movimentação financeira evidencia a tentativa de ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador dos tributos que porventura decorram de receitas da referida movimentação financeira, *fraudando a fiscalização tributária ao deixar de inserir na sua contabilidade tais dados*.

Os recorrentes invocam a declaração de voto juntada à decisão recorrida para afirmar a ausência de dolo, bem como as Súmulas CARF nº 14 e 25. A referida declaração de voto firmou a discordância de um dos membros da Turma Julgadora de 1ª instância acerca da manutenção da multa qualificada em face da presunção legal de omissão de receitas oriunda de depósitos bancários de origem não comprovada, destacando que a Súmula CARF nº 25 vincularia a administração tributária federal.

No presente caso, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente para *impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária* do fato gerador, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a reiteração de sua ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

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

Por sua vez, com referência às receitas presumidamente omitidas, a autoridade fiscal apenas acrescenta que, admitindo-se a alegação da contribuinte de que os

depósitos bancários decorreriam da atividade de representação comercial, *restaria evidenciado que ao longo de dois anos o contribuinte não ofereceu à tributação nenhum valor a tal título*. Ocorre, porém, que admitindo-se esta alegação, a receita omitida não corresponderia ao montante total dos depósitos verificados na conta bancária da contribuinte, mas sim, apenas, à comissão decorrente de sua atividade. De outro lado, a incidência foi validamente estruturada a partir do valor total dos depósitos bancários porque não comprovada a sua origem, ou mesmo sua vinculação às alegadas atividades de representação comercial. A autoridade fiscal, portanto, não logrou alcançar a natureza dos valores depositados, o que lhe impede de afirmar que houve a intenção de deixar de oferecer à tributação as receitas representadas pelos depósitos bancários de origem não comprovada.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta.

Já com referência às demais receitas de venda de mercadorias e de prestação de serviços estampadas em notas fiscais e escrituradas pelo sujeito passivo, mas não oferecidas à tributação, confirma-se a acusação fiscal no sentido de que a reiteração da conduta afasta a hipótese de erro. A contribuinte tinha conhecimento dos resultados assim auferidos, mas optou por nada declarar em DCTF, além de nada recolher. Frente a circunstâncias semelhantes, há muito os colegiados desta instância administrativa, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais admitem a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido são os julgados cujas ementas são, a seguir, transcritas:

- Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA AGRAVADA – CONDOTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

- Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

- Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

- Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

A conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, ou mesmo afirmar que nada deve, sem que nenhuma justificativa plausível para tanto seja apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Daí a inaplicabilidade da Súmula nº 14 (*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo relativamente às receitas de vendas e de prestação de serviços demonstradas à fl. 113.

Por estas razões, deve ser DADO PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, NEGANDO-SE PROVIMENTO, em consequência, ao recurso de ofício na parte em que exonerou, também, a penalidade qualificada aplicada sobre os débitos apurados a partir das receitas presumidas em razão dos depósitos bancários que tiveram o depositando identificado, subsistindo as exigências decorrentes destas parcelas acrescidas, apenas, da multa de ofício no percentual de 75%.

Por fim, com referência à responsabilidade tributária imputada a Claiton Oppenheimer, como já dito neste voto, foi ele indicado como responsável pelo crédito tributário autuado em razão de sua condição de único sócio administrador da fiscalizada, e com fundamento no art. 135, III do CTN, por ter praticado atos contra a lei e com excesso de poderes, assim como porque, detendo 95% do capital social da autuada, seria flagrante o interesse comum em relação aos fatos apurados no procedimento fiscal. A autoridade lançadora também acrescentou a notícia de esvaziamento patrimonial da fiscalizada mediante transferência da maior parte de seus imóveis ao responsável.

Os recorrentes discordam da imputação de responsabilidade por tais razões, dizem que não foi provado o interesse comum e nem mesmo a transferência de patrimônio da fiscalizada em favor do responsável no período fiscalizado. Acrescentam quesitos à perícia requerida acerca do referido esvaziamento patrimonial, argumentam que a manutenção da responsabilidade com base no art. 124, I do CTN evidenciaria a nulidade do lançamento por falta de intimação do responsável para comprovação da origem dos depósitos bancários, e discordam da aplicação do art. 135 do CTN, observando que o sócio-gerente não **pode se** responsabilizado pela simples falta de pagamento do tributo.

Consoante dito pela autoridade fiscal, não se está, aqui, *diante de uma mera inadimplência*, pois *todo o contexto apresentado evidencia a prática de atos ao arrepio da legislação tributária, principalmente a questão relativa a vultosos recursos movimentados em contas correntes de titularidade da fiscalizada sem a devida escrituração contábil, ocultando-os do Fisco e sem pagamento de tributos devidos*. A prática de atos contra a lei e com excesso de poderes também estaria evidenciada na descrição apresentada para qualificação da penalidade.

Com referência ao crédito tributário decorrente das receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços reiteradamente não declarado pela contribuinte, a **manutenção da multa qualificada confirma** a acusação fiscal de que não se trata, aqui, de mera

inadimplência. Há infração de lei que ultrapassa o descumprimento da obrigação tributária, porque associada esta conduta ao ardil de evitar que o Fisco descubra esta infração. Tal conduta, que certamente é do conhecimento do sócio-gerente e detentor de 95% do capital social da fiscalizada, autoriza que o Fisco o chame para responder com seu patrimônio pessoal pela dívida tributária da pessoa jurídica, na forma do art. 135, inciso III do CTN.

E com referência ao crédito tributário decorrente de receitas presumidamente omitidas, embora afastada a qualificação da penalidade, subsiste a infração de lei no descumprimento do dever do sujeito passivo manter escrituração de sua movimentação financeira, também apontado na acusação fiscal. De fato, a legislação comercial impõe às pessoas jurídicas a escrituração contábil de todos os fatos que afetem sua situação patrimonial e o descumprimento deste dever, especialmente no que tange à movimentação financeira, permite ocultar o destino dado aos recursos da pessoa jurídica, em favor de seu administrador e em prejuízo a seus credores. Assim, ao permitir que a pessoa jurídica não escriturasse significativa parcela de sua movimentação financeira, o administrador infringiu a lei societária e contábil, razão pela qual responde pessoalmente pelo crédito tributário decorrente das receitas presumidamente omitidas a partir dos depósitos bancários não escriturados.

Desnecessário, assim, averiguar se houve, de fato, esvaziamento patrimonial da pessoa jurídica, ou mesmo abordar a imputação de responsabilidade com fundamento no art. 124 do CTN. Os aspectos acima mencionados, também integrados à acusação fiscal, são suficientes para legitimar a responsabilização de Claiton Oppenheimer com fundamento no art. 135, III do CTN.

Assim, deve-se NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à responsabilidade tributária de Claiton Oppenheimer.

O presente voto, portanto, é no sentido é DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício para restabelecer as exigências principais exoneradas na decisão de 1ª instância e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário apenas para excluir a qualificação da penalidade sobre os créditos tributários apurados em razão da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora