



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.007255/2007-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.218 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de setembro de 2022  
**Recorrente** PETROBALL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Exercício: 2002, 2003

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 173 DO CTN.

Para fins de cômputo do prazo de decadência, nos casos em que não houve qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inciso I do CTN, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Os depósitos em conta corrente, cuja origem não seja comprovada, presumem-se receitas omitidas. Como bem ressaltado na decisão recorrida, a partir de 1º de janeiro de 1997, com a edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42, a existência dos depósitos bancários cuja origem não seja comprovada, foi erigida à condição de presunção legal de omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITAS. FORMA DE APURAÇÃO.

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.

RECEITA DE VENDA DE IMÓVEIS. A base de cálculo do Lucro Presumido é o valor recebido da venda de imóveis no período.

PROVA ERRO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. Os erros na escrituração contábil devem ser provados com documentos hábeis ou fatos que O demonstrem. Não havendo prova em contrário trazida pela contribuinte, correto é o lançamento de tributos incidentes sobre a diferença de receitas omitidas na DIRPJ e apurados no confronto com a escrituração da empresa.

SIGILO BANCÁRIO. ACESSO AS INFORMAÇÕES PELO FISCO. LEGITIMIDADE.

Os agentes do fisco podem ter acesso a informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes sem que isso se constitua violação ao sigilo bancário, eis que se trata de exceção expressamente prevista em lei.

### ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

### LANÇAMENTO DECORRENTE

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento decorrente com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

### APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso e, na parte em foi que conhecida, afastar as alegações de nulidade e de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Luis Ulrich Pinto e Lucas Issa Halah.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, que julgou procedente em parte, a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra os Autos de Infração de fls. 506/551, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes ao ano-calendário de 2002 e 2003, no valor histórico de R\$ 3.022.569,66.

Segundo consta no termo de fiscalização, o contribuinte teria (i) omitido receita, ao não escriturar os depósitos efetuados na conta corrente n.º 41.825-0, mantida na agência 1.841-4 do Banco do Brasil S.A. e na conta corrente n.º 50.254-5, mantida na agência 3285-9 da Cooperativa de Crédito dos Agropecuaristas de Goiânia Ltda; (ii) teria deixado de tributar pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS receitas provenientes da venda no atacado de combustíveis (gasolina, Óleo diesel e álcool hidratado) relativamente aos anos-calendário 2002 e 2003; e (iii) teria deixado de reconhecer nas contas de resultado receitas provenientes de incorporação imobiliária do Condomínio Pool Petroball relativas às vendas ocorridos durante os anos-calendário 2002 e 2003.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 556/578) pugnando preliminarmente pelo reconhecimento da decadência dos créditos lançados, ou, subsidiariamente, a improcedência da autuação, o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) **Preliminarmente**, alega que teria decaído o direito da Fazenda em realizar o lançamento, já que os tributos objeto do Auto de Infração estão sujeitos ao lançamento por homologação, de modo que aplicável o quanto disposto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, conta-se o prazo quinquenal a partir da data do fato gerador;
- b) Que no presente caso, os fatos geradores ocorreram nos meses de janeiro de 2002 a dezembro de 2003, enquanto a ciência do lançamento ocorreu em 20/09/2007, ou seja, mais de cinco anos depois dos fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro de 2002;
- c) **No mérito**, alega que a Autoridade Fiscal infringiu textualmente as disposições do art. 142 do CTN, ao lavrar o Auto de Infração com relação às receitas provenientes de incorporação imobiliária do Condomínio Pool Petroball, pois não foi verificado corretamente a ocorrência do fato gerador, e que a atividade da Fiscalização deve ser integralmente pautada na Lei, e que no caso do IRPJ tem-se que não há renda, nem proventos, sem que haja acréscimo patrimonial, nos termos do art. 43 do CTN;
- d) Que é vedado ao legislador ordinário, pela Constituição Federal, tributar algo que em momento algum ingressou no patrimônio do contribuinte, e que somente será renda o acréscimo do patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu;
- e) Que o Impugnante incorporou o referido imóvel – base de distribuição de combustíveis e derivados de petróleo – para, posteriormente, efetuar a alienação em quotas para diversas empresas do ramo que atuam na região de Senador Canedo/GO;
- f) Que houve o inadimplemento por parte de algumas empresas compradoras das quotas do empreendimento, de tal sorte que foi preciso o ingresso junto ao Poder Judiciário com ações de anulação de escritura, a fim de se desfazer o negócio, de modo que não houve o ingresso das receitas de vendas dessas quotas, e conseqüentemente não há como se considerar a

ocorrência do fato gerador do IRPJ, pois inexistente o acréscimo patrimonial do contribuinte, bem como que o fato de tais valores estarem escriturados no seu Livro Diário, trata-se de erro de contabilização, que não deve ser considerado sob pena de afronta aos princípios da capacidade tributário e do não-confisco;

- g) Que o acesso aos dados bancários dos contribuintes está resguardado pelo inciso X do art. 5º da CF/88, e que somente devem vir a público mediante expressa manifestação da própria pessoa, e que a Fiscalização somente poderia ter acesso aos dados bancários do contribuinte, mediante ordem emitida pelo Poder Judiciário, até porque o sigilo bancário está posto na Constituição como cláusula pétrea;
- h) Que não cabe utilizar a supremacia do interesse público para justificar a obtenção de informações sigilosas, com o intuito de tributação, já que o interesse público significa apenas o respeito à Lei e à Constituição, não se confundindo com o mero interesse arrecadatório, e como consequência alega a inconstitucionalidade da Lei Complementar n.º 105/01, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras;
- i) Que a presunção instituída pelo art. 42 da Lei n.º 9430/96, de que há omissão de receitas quando o titular da conta não puder comprovar os recursos utilizados para efetuar seus depósitos bancários, parte de uma prova indireta;
- j) Que na utilização de provas indiretas, parte-se de fatos conhecidos (secundários/indiciários) que apontam para o fato principal, totalmente desconhecido, sendo necessário que entre ambos os fatos, haja uma correlação necessária e direta, sob pena de absoluta inadequação;
- k) Que no caso da mencionada presunção, essa correlação não está presente, já que entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos não há uma correlação lógica direta e segura, já que é inquestionável que a movimentação bancária não corporifica fato gerador do Imposto de Renda, vez que não é a operação que deve ser tributada, mas sim o ganho, o acréscimo patrimonial proveniente dela;
- l) Que, em não havendo correlação entre o fato conhecido e o fato desconhecido, se impõe a solução mais favorável ao contribuinte, consoante o inciso II do art. 112 do CTN, e que não é possível conceber-se a aplicação da alíquota do IRPJ sobre o total da movimentação financeira, sem que haja a contabilização de custos, sob pena de confisco;
- m) Que, apesar da fiscalização ter utilizado dados da movimentação financeira ao arrepio da Lei 9311/96, ainda assim, se cabível algum tipo de tributação, este deveria ser arbitrado conforme o disposto no art. 532 do RIR/99;

- n) Que, inobstante tais argumentos, os créditos/depósitos bancários mencionados pela Fiscalização, se referem a transações realizadas entre o contribuinte e seu sócio Sr. Luís Gonsalves Rosate, visando ao acerto de caixa e empréstimo cedido.

Posteriormente, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, proferiu o Acórdão n.º 05-26.695 (fl. 755/793) abaixo ementado, em que julgou a impugnação parcialmente procedente:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002, 2003

**AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.** Para fins de cômputo do prazo de decadência, nos casos em que não houve qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inciso I do CTN, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que O lançamento poderia ter sido efetuado.  
**PAGAMENTO PARCIAL. COFINS E PIS. JULHO E AGOSTO DE 2002.** Afasta-se a exigência relativa a períodos para os quais houve pagamento parcial e já transcorreu o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2002, 2003

**OMISSÃO DE RECEITAS DA VENDA DE COMBUSTÍVEIS NO ATACADO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Consolida-se administrativamente a matéria não expressamente impugnada.

**RECEITA DE VENDA DE IMÓVEIS.** A base de cálculo do Lucro Presumido é o valor recebido da venda de imóveis no período.

**PROVA ERRO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.** Os erros na escrituração contábil devem ser provados com documentos hábeis ou fatos que O demonstrem. Não havendo prova em contrário trazida pela contribuinte, correto é o lançamento de tributos incidentes sobre a diferença de receitas omitidas na DIRPJ e apurados no confronto com a escrituração da empresa.

**OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.** A Lei 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

**FORMA DE TRIBUTAÇÃO.**

O arbitramento do lucro ocorrerá quando verificada uma das situações legalmente previstas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. Sendo as exigências reflexas decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram o lançamento principal de IRPJ, impõe-se a adoção de igual orientação decisória.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ passou a apreciar a **alegação de decadência**, salientando que caberia separar o momento da ocorrência do fato gerador do IPRJ e CSLL – que é trimestral, no presente caso – com o do PIS e da COFINS, cujos fatos geradores são mensais, bem como que o Impugnante tomou ciência acerca do presente lançamento em 20/09/07.

Seguiu aduzindo que o Impugnante não efetuou recolhimentos de IRPJ e CSLL em todo o período autuado, bem como não recolheu valores de PIS e COFINS, entre janeiro e junho de 2002 e entre outubro de 2002 e dezembro de 2002, de modo que não há que se falar em homologação de pagamentos, ainda que parcial, nesses casos.

Consequentemente, entendeu que deve ser considerado para a contagem do prazo decadencial, o quanto disposto no inciso I do art. 173 do CTN, e não o §4º do art. 150, conforme jurisprudência dos tribunais superiores e do Parecer PGFN/CAT n.º 1617/08. Logo, o início do prazo para o Fisco efetuar o presente lançamento somente se iniciou em 01/01/03, de modo que ele foi realizado dentro do prazo legal.

Com relação ao PIS e a COFINS dos meses de julho, agosto e setembro de 2002, em que houve recolhimentos pelo Impugnante, concorda com a contagem do prazo pelo disposto no §4º do art. 150 do CTN. Assim, concluiu que os períodos de apuração encerrados em julho e agosto de 2002 se encontram fulminados pela decadência, já que transcorridos mais de cinco anos desde a data do fato gerado. Manteve, contudo, o débito referente ao período de apuração encerrado em 30/09/02, já que o Impugnante tomou ciência do lançamento em 20/09/02, antes de encerrado o lapso temporal.

**No mérito**, registrou que o contribuinte não impugnou especificamente a constituição do crédito tributário referente às receitas da venda de combustíveis no atacado escrituradas e não tributadas, tanto no que se refere ao IRPJ e CSLL, como ao PIS e à COFINS, bem como não apresentou impugnação com relação à CSLL, ao PIS e à COFINS, com relação às demais receitas, de modo que as considerou não impugnadas, a teor do art. 17 do Decreto n.º 70235/72. Dessa forma, considerou que as razões meritórias apresentadas na Impugnação se destinam exclusivamente ao IRPJ.

Pois bem! Quanto às receitas decorrentes da atividade imobiliária, consignou que o Impugnante não reconheceu, em nenhum momento, o resultado de dita atividade, bem como que a tributação das operações imobiliárias foi efetuada com base no disposto na Instrução Normativa SRF n.º 84/79, e nos artigos 27 a 29 do Decreto-Lei n.º 1598/77, de forma que a autoridade fiscal cumpriu estritamente o disposto no art. 142 do CTN.

Além disso, sustenta que a receita das operações imobiliárias foi determinada tomando por base a receita recebida das vendas, obtida através dos livros Diário e Razão do Impugnante, e que à míngua de outros esclarecimentos, estes recebimentos integraram-se aos débitos e créditos da conta Caixa, justificando seu saldo final em 2002 e 2003. Com relação à alegação de que houve parcelas não recebidas, destacou que o Impugnante não juntou prova de

que a contabilização do recebimento foi indevida, nem mesmo indicou quais dessas parcelas não foram recebidas.

No tocante à alegação de inviolabilidade do sigilo bancário, alega que não há vedação expressa na Constituição, com relação ao acesso às informações bancárias do contribuinte, e que os tribunais superiores possuem o entendimento de que não se configura violação ao direito à privacidade, o acesso a informações bancárias com observância ao procedimento estabelecido na legislação, notadamente o disposto na Lei Complementar n.º 105/01, na Lei n.º 10174/01 e no Decreto n.º 3724/0.

Ademais, aduz que o acesso à tais informações para fins de constituição do crédito tributário e apuração de ilícito penal não configura quebra do sigilo fiscal, mas sua mera transferência entre autoridades administrativas, bem como que não cabe aos agentes públicos questionarem a constitucionalidade ou legalidade das normas vigentes, de modo que o Autuante agiu corretamente ao considerar as informações relativas aos depósitos bancários para o lançamento.

Ainda com relação aos depósitos, esclarece que não estão sendo tributados os depósitos bancários em si, mas a renda que eles representam, e que os depósitos são, na verdade, apenas a forma pela qual se manifesta a omissão de receita, quando não comprovada a origem financeira dos recursos utilizados, conforme determinação do art. 42 da Lei n.º 9430/96, e que caberia ao Impugnante juntar provas de que a presunção de omissão de receitas não se verificaria na realidade, o que não foi feito.

Por fim, afasta o argumento subsidiário de que, se cabível algum tipo de tributação no presente caso, esta deveria se dar por arbitramento, sob o fundamento de que (i) o Impugnante fez opção pelo lucro presumido ao entregar sua DIPJ; (ii) a Autoridade Fiscal constatou a existência de Livro Diário e Razão regularmente escriturados, obtendo a partir dos mesmos a convicção de que refletiam as operações efetuadas pelo Impugnante; (iii) a autuação ocorreu pela razão de que, apesar de o Impugnante ter contabilizado os recebimentos das unidades imobiliárias vendidas e das vendas de combustíveis, não os incluiu na base de cálculo do Lucro Presumido, deixando de oferecer-los a tributação, e pela não comprovação das origens de créditos e depósitos em conta corrente bancária mantida pelo Impugnante em instituições financeiras.

Conclui que, por tais razões, a manutenção da tributação pelo Lucro Presumido mostra-se correta, já que não foram verificadas nenhuma das hipóteses previstas no art. 530 do RIR/99.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 806/828), em que repete os mesmos argumentos tecidos na defesa.

Posteriormente à interposição do Recurso Voluntário, o contribuinte apresentou petição (fls. 832/833) requerendo a desistência parcial do Recurso, com relação aos fatos geradores ocorridos entre os meses de setembro de 2002 e dezembro de 2003, tendo em vista a opção pelo parcelamento de que trata a Lei n.º 11.941/09, ressaltando, contudo, a persistência com relação aos demais débitos discutidos mediante os presentes autos.

Em 06/12/10, foi lavrado Termo de Transferência de Crédito Tributário (fls. 853/855), informando a migração dos créditos tributários objeto do parcelamento para o PAF de n.º10830-016.375/2010-52.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

#### **Voto**

*Considerando-se tempestiva a impugnação, e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, dela toma-se conhecimento.*

*Para apreciar a alegação de decadência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, cabe separar o momento da ocorrência do fato gerador. No caso do IRPJ, CSLL, o fato gerador é trimestral -31/03/2002, 30/06/2002, 30/09/2002, 31/12/2002, 31/03/2003, 30/06/2003, 30/09/2003 e 31/12/2003- tendo em vista a opção do contribuinte expressa na entrega da Declaração de Informações do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica- Lucro Presumido, enquanto que o fato gerador do PIS e COFINS é mensal -de janeiro de 2002 a dezembro de 2003.*

*Quanto ao IRPJ e CSLL a impugnante não recolheu quaisquer valores com referência aos fatos geradores do 1º trimestre de 2002 ao 3º trimestre de 2002, relativamente aos quais arguiu decadência.*

*Para os fatos geradores de janeiro a junho de 2002, a impugnante não recolheu quaisquer valores a título de PIS e COFINS.*

*Diante deste fato - não pagamento de impostos e contribuições- não há o que se falar em homologação de pagamentos, pois os mesmos inexistiram.*

*Verifica-se que a contribuinte vale-se, para calcular o lapso decadencial, do disposto no § 4º do art. 150 do CTN:*

*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.*

*No entanto não é o que ocorreu.*

*A contribuinte foi autuada por omissão de receitas no período de 01 de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2003, sendo lavrados autos de infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS.*

*No entanto, a mesma efetuou recolhimentos do PIS e COFINS apenas para os períodos de apuração de julho, agosto e setembro de 2002. Para o IRPJ e CSLL não efetuou no período quaisquer pagamentos destes impostos e contribuições, bem como para os PIS e COFINS nos períodos de janeiro a junho de 2002 e de outubro de 2002 a dezembro de 2003.*

*Dessa forma a hipótese de lapso decadencial a ser utilizada, nos casos em que não houve quaisquer recolhimentos, é a regra geral conforme disposto no inciso I, do art. 173 do CTN:*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Aqui se verifica que a contribuinte não efetuou nenhum pagamento. Não tem a fiscalização o que homologar, por isso dilata-se o prazo para efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, verifica-se que o inciso I do art. 173 do CTN aplica-se, inclusive, às hipóteses em que, aparentemente, seriam casos de lançamento por homologação, entretanto, não há nenhum pagamento antecipado.

Nesse sentido têm decidido o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*NORMAS PROCESSUAIS. PRELIMINAR. DECADÊNCIA. A decadência dos tributos lançados por homologação, uma vez havendo antecipação de pagamento, e' de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). Em não havendo antecipação de pagamento, aplica-se o artigo 173, I, do CTN, quando o termo a quo para fluência do prazo prescricional será o do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. [Acórdão 198-00033 -Recurso 153088- Sessão de 16/09/2008 - destaques acrescidos]*

*“NORMAS GERAIS - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A modalidade de lançamento se dá quando o Contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames que emanam do art. 173 do CTN”. [Acórdão n° 106-10.205, Sexta Câmara, de 23/02/2000 - destaques acrescidos].*

*“IRPJ - FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO - DECADÊNCIA - Após o advento do Decreto-lei n° 1967/82, o lançamento do IRPJ, no regime do lucro real, afeiçãoou-se à modalidade por homologação, como definida no art. 150 do Código Tributário Nacional, cuja essência consiste no dever de o contribuinte efetuar o pagamento do imposto no vencimento estipulado por lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa. Se o pagamento do imposto não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional ” [Acórdão n° 101-93.104, Primeira Câmara, de 12/07/2000 - destaques acrescidos].*

*“IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO ~ DECADÊNCIA - O ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa e a terceiros não se transfere. Excepciona-se do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, a hipótese de inexistência de antecipação de pagamento de tributos por parte da pessoa obrigada que, previamente, não levou à autoridade administrativa, todas as informações pertinentes à ocorrência do fato gerador (ausência de colaboração a que, por lei, estava obrigada). Neste caso, não desaparecendo a obrigação correspondente, que subsiste, não há o que se homologar. Destarte, aplica-*

*se à espécie, os comandos dos artigos 142 e 149 do CTN, albergando-se o prazo decadencial no artigo 173, inciso I, da Lei n.º 5.172/66, de amplitude geral". [Acórdão n.º 103-19.529, Terceira Câmara, de 18/08/1998 - destaques acrescidos]*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECADÊNCIA - EX 1991 - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - INAPLICABILIDADE - A modalidade de lançamento se aperfeiçoa quando ocorre tácita ou expressamente a homologação do pagamento efetuado pelo contribuinte sem prévio exame da autoridade administrativa, relativamente ao imposto cujo montante tributável é por ele apurado. O principal pressuposto desse lançamento é o pagamento do tributo. Na sua ausência não há como se falar em homologação, regendo-se o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelos ditames que emanam do art. 173 do CTN". [Acórdão CSRF n.º 01/02.866, de 13/03/2000 - destaques acrescidos].*

*Ainda, no mesmo sentido, pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão exarado em 07/04/2000, em Embargos de Divergência, no Recurso Especial n.º 101 407/SP, publicado no Diário de Justiça de 08/05/2000, com a seguinte ementa:*

*"TRIBUTÁRIO DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS Ao REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (...) " (grifos acrescidos).*

*Também no Recurso Especial n.º 695.045 - RS (2004/0145619-0), julgado em 16 de fevereiro de 2006, por acórdão relatado pelo Exmo. Ministro Teori Albino Zavascki, decidiu o STJ conforme ementa de seguinte teor:*

*"TRIBUTÁRIO EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º. PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: 1 - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que O lançamento poderia ter sido efetuado. 2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação - que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' -, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08. 05. 2000; ERESP 279.4 73/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; ERESP 278. 727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003.*

*Também no REsp 199.560/SP, 2ª T., O Superior Tribunal de Justiça se pronunciou a respeito conforme abaixo:*

*(..) se O pagamento do tributo não for antecipado já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o*

*disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional " \_ Resp. 199.560/SP. STJ, 2" T., Rel. Min. Ari Pargendler. DJU 26/04/99.*

*A PGFN, por meio do Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008 (que trata a Súmula Vinculante STF n.º 8), consignou:*

*49. Lembrando que nem toda a Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:*

*(...)*

*d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. 1 do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, mas ausente a antecipação do pagamento, ainda que parcial, há de se aplicar a norma prevista no art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo quinquenal a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador (2002). Portanto, a contagem do prazo teve início em 01.01.2003.*

*Efetuada o lançamento de ofício em 20/09/2007, conclui-se que 0 mesmo ocorreu dentro do prazo decadencial, previsto no inciso I do art. 173 do CTN. Assim, sendo afasta-se a hipótese de decadência alegada pela impugnante.*

*No caso do PIS e COFINS, verifica-se que a impugnante efetuou recolhimentos a esses títulos referentes aos fatos geradores de julho, agosto e setembro de 2002, conforme descrito nos demonstrativos de fls. 426 e 428. Neste caso aplica-se para contagem do lapso decadencial o disposto no § 4º do art. 150 do CTN. Assim sendo temos que para os fatos geradores de julho de 2002 e agosto de 2002, o crédito tributário foi constituído quando tinha operado o instituto da decadência. Veja-se para o fato gerador ocorrido em julho de 2002 o termo inicial da contagem foi 01 de agosto de 2002 e o final em 31 de julho de 2007 e para o fato gerador ocorrido em agosto de 2002, o termo inicial foi 01 de setembro de 2002 e o final em 31 de agosto de 2007. Como a constituição do crédito tributário ocorreu em 20 de setembro de 2007, devem ser exonerados os créditos tributários de PIS e COFINS referentes aos fatos geradores de julho e agosto de 2002. Quanto ao fato gerador de setembro de 2002, o lançamento ocorreu dentro do lapso decadencial, que encerraria em 30 de setembro de 2007.*

*Em conclusão, somente foram atingidos pela decadência os débitos de PIS e COFINS apurados em julho e agosto de 2002.*

*Registre-se quanto ao mérito que a contribuinte não impugnou a constituição do crédito tributário tratado no item 2 do Auto de Infração referente as Receitas da Venda de Combustíveis no atacado escrituradas e não tributadas, quer quanto ao IRPJ e CSLL (omissão de receitas de gasolina, óleo diesel e álcool hidratado), quer quanto ao PIS e COFINS (omissão de receitas do álcool hidratado).*

*De fato, relativamente ao item 2 do Auto de Infração, acima referido, nada contrapõe especificamente a impugnante, considerando-se não impugnadas tais matérias, a teor do disposto no artigo 17 do Decreto n.º. 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, consolidando-se administrativamente o correspondente crédito tributário. Portanto, as matérias não impugnadas devem ter sua cobrança efetuada imediatamente, com exceção dos débitos apurados até setembro de 2002, para os quais o contribuinte arguiu decadência, bem*

como dos tributos incidentes sobre lucro (IRPJ e CSLL), pois como se verá adiante, para estes foi também questionada a forma de tributação.

PA	Base Calculo Lançamento				
	ativ.imob.	Alcool Hidr.	O Dies/Gas	Dep.Banc.	total
jan-02				20.000,00	20.000,00
fev-02					0
mar-02	1.480.000,00				1.480.000,00
abr-02				25.070,00	25.070,00
mai-02					0
jun-02	30.000,00	33.823,61			63.823,61
jul-02	750.000,00	22.800,60		5.000,00	777.800,60
ago-02		23.636,62		10.220,00	33.856,62
set-02		81.964,39	27.000,00	3.400,00	112.364,39
out-02		7.950,00	421.395,00		429.345,00
nov-02		6.560,50	951.856,40		958.416,90
dez-02			1.118.145,00		1.118.145,00
jan-03			1.873.949,40		1.873.949,40
fev-03	500.000,00	7.073,65	1.067.252,35		1.574.326,00
mar-03	1.430.000,00	96.084,45	1.439.042,75		2.965.127,20
abr-03		12.261,64	675.582,36		687.844,00
mai-03		341.746,65	2.687.737,35		3.029.484,00
jun-03		409.862,42	1.197.615,33		1.607.477,75
jul-03		331.218,93	3.144.582,47		3.475.801,40
ago-03		182.220,34	2.430.802,00		2.613.022,34
set-03		9.294,26	1.314.561,74		1.323.856,00
out-03		309.814,85	3.424.499,95	4.999,99	3.739.314,79
nov-03		102.099,66	1.188.450,34		1.290.550,00
dez-03		350.296,12	1.580.928,58	39.505,85	1.970.730,55

PA	Base Calculo impugnada				
	ativ.imob.	Alcool Hidr.	O Dies/Gas	Dep.Banc.	total
jan-02				20.000,00	20.000,00
fev-02					0
mar-02	1.480.000,00				1.480.000,00
abr-02				25.070,00	25.070,00
mai-02					0
jun-02	30.000,00	33.823,61			63.823,61
jul-02	750.000,00	22.800,60		5.000,00	777.800,60
ago-02		23.636,62		10.220,00	33.856,62
set-02		81.964,39	27.000,00	3.400,00	112.364,39
out-02					0
nov-02					0
dez-02					0
jan-03					0
fev-03	500.000,00				500.000,00
mar-03	1.430.000,00				1.430.000,00
abr-03					0
mai-03					0
jun-03					0
jul-03					0
ago-03					0
set-03					0
out-03				4.999,99	4.999,99
nov-03					0
dez-03				39.505,85	39.505,85

PA	Base de Calculo Não impugnada	
	Alcool Hidr.	O Dies/Gas
jan-02		
fev-02		
mar-02		
abr-02		
mai-02		
jun-02		
jul-02		
ago-02		
set-02		
out-02	7.950,00	421.395,00
nov-02	6.560,50	951.856,40
dez-02		1.118.145,00
jan-03		1.873.949,40
fev-03	7.073,65	1.067.252,35
mar-03	96.084,45	1.439.042,75
abr-03	12.261,64	675.582,36
mai-03	341.746,65	2.687.737,35
jun-03	409.862,42	1.197.615,33
jul-03	331.218,93	3.144.582,47
ago-03	182.220,34	2.430.802,00
set-03	9.294,26	1.314.561,74
out-03	309.814,85	3.424.499,95
nov-03	102.099,66	1.188.450,34
dez-03	350.296,12	1.580.928,58

Portanto para o PIS e COFINS da matéria não impugnada é o que segue:

PA	Base de Calculo Não impugnada		PIS Alc. Hidr.	Cofins Alc.Hidr.
	Alcool Hidr.	O Dies/Gas		
out-02	7.950,00	421.395,00	1,46%	6,74%
nov-02	6.560,50	951.856,40	116,07	535,83
dez-02		1.118.145,00	95,78	442,18
jan-03		1.873.949,40	-	-
fev-03	7.073,65	1.067.252,35	-	-
mar-03	96.084,45	1.439.042,75	103,28	476,76
abr-03	12.261,64	675.582,36	1.402,83	6.476,09
mai-03	341.746,65	2.687.737,35	179,02	826,43
jun-03	409.862,42	1.197.615,33	4.989,50	23.033,72
jul-03	331.218,93	3.144.582,47	5.983,99	27.624,73
ago-03	182.220,34	2.430.802,00	4.835,80	22.324,16
set-03	9.294,26	1.314.561,74	2.660,42	12.281,65
out-03	309.814,85	3.424.499,95	135,70	626,43
nov-03	102.099,66	1.188.450,34	4.523,30	20.881,52
dez-03	350.296,12	1.580.928,58	1.490,66	6.881,52

Quanto ao mérito, no que se refere as receitas decorrentes da atividade imobiliária, a impugnante discorre longamente sobre o conceito de renda, sem, no entanto, concluir o que considera renda nas operações de compra e venda de imóveis.

Tem-se que a impugnante apresentou a declaração do IRPJ com opção pela tributação do Lucro Presumido para os anos calendários de 2002 e 2003. Destaque-se que não reconheceu em nenhum momento o resultado da atividade imobiliária e o resultado da venda de combustíveis no resultado do exercício de 2002 e 2003.

O trabalho da fiscalização foi o de apurar o resultado da atividade imobiliária e da venda de combustíveis de 2002 e 2003 e submetê-la a tributação. Não há o que se falar em ofensa ao art. 142 do CTN, que dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

*A tributação das operações imobiliárias foi efetuada com base no disposto na Instrução Normativa SRF n.º 84/79, sendo que esta normatiza o disposto nos artigos 27 a 29 do Decreto-Lei n.º 1598/77.*

*Instrução Normativa SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL - SRF n.º 84 de 20.12.1979 DOU: 31.12.1979*

*Estabelece normas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis.*

*O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições,*

*Considerando as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 18 de dezembro de 1978, na sistemática de apuração dos resultados de operações imobiliárias,*

**RESOLVE:**

*Estabelecer normas para a apuração e tributação dos resultados operacionais do contribuinte cuja atividade econômica seja compra e venda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio para venda.*

**FRANCISCO NEVES DORNELLES**

...

## **SEÇÃO V TRIBUTAÇÃO**

### **Subseção I Resultados das Vendas à Vista**

#### **11. Venda à Vista de Unidade Concluída**

*Na venda à vista de unidade concluída, o lucro bruto será apurado e reconhecido, no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a transação.*

#### **12. Venda à Vista de Unidade não Concluída**

*12.1 — No caso de venda à vista de unidade não concluída, quando o contribuinte não se interessar pela inclusão do custo orçado no custo do Imóvel vendido, as apurações e apropriações de custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as atualizações monetárias dos custos contratados serão feitos com observância das normas constantes das divisões do presente subitem.*

*12.1.1 — Inicialmente, será apurado o custo da unidade vendida, até o dia da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados até a data mencionada.*

*12.1.2 — Uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na divisão de subitem 12.1-1, o lucro bruto deverá ser apurado e, em seguida, computado integralmente no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a venda.*

*12.1.3 — Os custos respectivos à unidade vendida pagos, incorridos ou contratados após a data do reconhecimento do lucro bruto, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento:*

*1 — a parte apurada entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período-base em que esse fato acontecer será computada no resultado do exercício social como custo adicional da venda;*

2 — a parte apurada em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente será computada no resultado desse exercício social como custo de exercício anterior, e representará parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

12.1.4 — As atualizações monetárias dos custos contratados respectivos à unidade vendida terão o mesmo tratamento previsto nas alíneas 1 e 2 da divisão de subitem 12.1.3.

12.2 — No caso de venda à vista de unidade não concluída, quando o contribuinte optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, as apurações e apropriações de custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as modificações no valor do orçamento serão feitos com observância das normas constantes das divisões do presente subitem.

12.2.1 — Inicialmente, será apurado o custo da unidade vendida, na data da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados e dos custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que o contribuinte se obrigou.

12.2.2 — Uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na divisão de subitem 12.2.1, o lucro bruto deverá ser apurado e, em seguida, computado integralmente no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a venda.

12.2.3 — Os valores referentes à atualização monetária e a alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento:

1 — quando ocorridos entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período-base em que esse fato acontecer, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado do exercício social como custo adicional da venda;

2 — quando ocorridos em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado desse exercício social como custo de exercícios anteriores, representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

#### *Subseção II*

#### *Resultados das Vendas a Prazo ou a Prestação*

#### *13. Venda a Prazo ou a Prestação de Unidade Concluída*

13.1 — Na venda a prazo ou a prestação de unidade concluída, com pagamento total contratado para o custo do período-base da venda, o lucro bruto será apurado e reconhecido, no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a transação.

13.2 — Na venda a prazo ou a prestação de unidade concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, o lucro bruto apurado poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, observada as normas constantes das divisões do presente subitem.

13.2.1 — O lucro bruto será controlado mediante a utilização de conta ou contas do grupo de resultados de exercícios futuros, em que se registrarão a receita bruta da venda e o custo do imóvel.

13.2.2 — *Por ocasião da venda, será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta da transação, e, até o final de cada período-base, será transferida, para o resultado do exercício, parte do lucro bruto proporcional à receita nele recebida.*

#### 14. Venda a Prazo ou a Prestação de Unidade não Concluída

14.1 — *No caso de venda a prazo ou a prestação de unidade não concluída, com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda, quando o contribuinte não se interessar pela Inclusão do custo orçado no custo do Imóvel vendido, as apurações e apropriações de custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as atualizações monetárias dos custos contratados serão feitos com observância do estabelecido nas divisões de subitem 12.1.1 a 12.1.4.*

14.2 — *No caso de venda a prazo ou a prestação de unidade não concluída, com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda, quando o contribuinte optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, as apurações e apropriações de custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as modificações no valor do orçamento serão feitos com observância do estabelecido nas divisões de subitem 12.2.1 a 12.2.3.*

14.3 — *Na hipótese de venda a prazo ou a prestação de unidade não concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, quando não se interessar pela Inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, mas, por outro lado, interessar-se pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida, o contribuinte deverá observar as normas dispostas nas divisões do presente subitem.*

14.3.1 — *Quanto às apurações iniciais do custo, do lucro bruto e da relação entre este e a receita bruta da venda:*

1 — *será apurado o custo da unidade vendida, até o dia da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, Incorridos ou contratados até a data mencionada;*

2 — *uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na alínea precedente, será determinada a relação entre o lucro bruto até então apurado e a receita bruta da venda.*

14.3.2 — *Com referência ao reconhecimento do lucro bruto:*

1 — *o reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à receita da venda recebida em cada exercício social, mediante a utilização de conta ou contas do grupo de resultados de exercícios futuros, em que se registrarão a receita bruta da venda e os custos pagos, incorridos ou contratados;*

2 — *as transferências parciais do lucro bruto, do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado de cada exercício social, serão feitas sempre com base na relação atualizada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda.*

14.3.3 — *Os custos respectivos à unidade vendidapagos, incorridos ou contratados entre o dia da efetivação da venda e a data em que o cliente saldar o seu débito, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, serão transferidos da conta de obras em andamento para conta específica de resultados de exercícios futuros (subitem 7.4) ou nesta registrados diretamente (subitem 8.6, alínea 2), com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta da venda, e ensejarão os seguintes procedimentos:*

1 — *reajustamento, periódico ou no encerramento do exercício social, do lucro bruto reconhecido proporcionalmente aos valores recebidos no período--base, de tal modo*

*que o montante do lucro reconhecido no exercício social represente o resultado da aplicação, sobre a soma das prestações nele recebidas, da última relação do período-base entre o lucro bruto e a receita bruta da venda;*

*2 — contabilização, em conta de resultado do exercício, como custo de exercícios anteriores, da diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebida até a data do balanço anterior.*

*14.3.4 — Como procedimentos alternativos aos estabelecidos nas alíneas 1 e 2 da divisão de subitem 14.3.3, poderão ser adotados os seguintes:*

*1 — no final do exercício social, o contribuinte aplicará a última relação do período-base entre o lucro bruto e a receita bruta da venda sobre o total das prestações recebidas até essa data, inclusive valores recebidos em período-base anteriores;*

*2 — em seguida, subtrairá, do resultado da operação indicada na alínea precedente, as parcelas do lucro bruto computadas em períodos-base anteriores, encontrando, na diferença apurada, o valor do lucro bruto a ser reconhecido no exercício social.*

*14.3.5 — Os custos respectivos à unidade vendida pagos, incorridos ou contratados após a data em que o cliente houver saldado o seu débito, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento:*

*1 — a parte apurada entre a data em que o cliente houver saldado o seu débito e o final do período-base em que esse fato tiver acontecido será computada no resultado do exercício social como custo adicional da venda;*

*2 — a parte apurada em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente será computada no resultado desse exercício social como custo de exercícios anteriores, e representará parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.*

*14.3.6 — São válidas, para as atualizações monetárias dos custos contratados respectivos à unidade vendida, todas as disposições constantes das divisões de subitem 14.3.3 a 14.3.5.*

*14.3.7 — Na venda de imóvel com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da transação, o reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida poderá, a critério do contribuinte, ser feito até o final de cada exercício social, entendendo-se, portanto, que as disposições constantes da alínea 1 da divisão de subitem 14.3.3 e da alínea 1 da divisão de subitem 14.3.5 só se aplicam àqueles que optarem pelo reconhecimento do lucro bruto à medida do recebimento de cada prestação.*

*14.4 — Na hipótese de venda a prazo ou a prestação de unidade não concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, quando optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido e pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida, o contribuinte deverá observar as normas dispostas nas divisões do presente subitem.*

*14.4.1 — Quanto às apurações do custo, do lucro bruto e da relação entre este e a receita bruta da venda:*

*1 — inicialmente, será apurado o custo da unidade vendida, na data da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados e dos custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que o contribuinte se obrigou;*

2 — *uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na alínea precedente, será determinada a relação entre o lucro bruto apurado e a receita bruta da venda.*

14.4.2 — *Com referência ao reconhecimento do lucro bruto:*

1 — *o reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à receita da venda recebida em cada exercício social, mediante a utilização de conta ou contas do grupo de resultados de exercícios futuros, em que se registrarão a receita bruta da venda e o custo da unidade, inclusive o orçado;*

2 — *as transferências parciais do lucro bruto, do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado de cada exercício social, serão feitas sempre com base na relação atualizada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda.*

14.4.3 — *Os valores referentes à atualização monetária e a alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida ocorridos entre o dia da efetivação da venda e a data em que o cliente saldar o seu débito, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, serão levados a débito de conta específica de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta da venda, e ensejarão os seguintes procedimentos:*

1 — *reajustamento, periódico ou no encerramento do exercício social, do lucro bruto reconhecido proporcionalmente aos valores recebidos no período-base, de tal modo que o montante do lucro reconhecido no exercício social represente o resultado da aplicação, sobre a soma das prestações nele recebidas, da última relação do período-base entre o lucro bruto e a receita bruta da venda;*

2 — *contabilização, em conta de resultado do exercício, como custo de exercícios anteriores, da diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebida até a data do balanço anterior.*

14.4.4 — *Como procedimentos alternativos aos estabelecidos nas alíneas 1 e 2 da divisão de subitem 14.4.3, poderão ser adotados os seguintes:*

1 — *no final do exercício social, o contribuinte aplicará a última relação do período-base entre o lucro bruto e a receita bruta da venda sobre o total das prestações recebidas até essa data, inclusive valores recebidos em períodos-base anteriores;*

2 — *em seguida, subtrairá, do resultado da operação indicada na alínea precedente, as parcelas do lucro bruto computadas em períodos-base anteriores, encontrando, na diferença apurada, o valor do lucro bruto a ser reconhecido no exercício social.*

14.4.5 — *Os valores referentes à atualização monetária e a alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida ocorridas após a data em que o cliente houver saldado o seu débito, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento:*

1 — *quando ocorridos entre a data em que o cliente houver saldado o seu débito e o final do período-base em que esse fato tiver acontecido, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado do exercício social como custo adicional da venda;*

2 — *quando ocorridos em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado desse exercício social como custo de exercícios anteriores, representando, em conseqüência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.*

14.4.6 — *Na venda de imóvel com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da transação, o reconhecimento do lucro bruto*

*proporcionalmente à receita da venda recebida poderá, a critério do contribuinte, ser feito até o final de cada exercício social, entendendo-se, portanto, que as disposições constantes da alínea 1 da divisão de subitem 14.4.3 e da alínea 1 da divisão de subitem 14.4.5 só se aplicam àqueles que optarem pelo reconhecimento do lucro bruto à medida do recebimento de cada prestação.*

...

## SEÇÃO VI

### DISPOSIÇÕES FINAIS

#### 22. Normas Suplementares

22.1 — *Todos os procedimentos e apurações, regulados por esta Instrução Normativa, inclusive o diferimento parcial ou total do reconhecimento do lucro bruto, na hipótese de venda a prazo ou a prestação com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, deverão ser efetuados na escrita comercial, sendo, portanto, vedado ao contribuinte, para o fim mencionado, a utilização do livro de apuração do lucro real.*

22.2 — *Fica instituído, pela presente Instrução Normativa, um quadro demonstrativo para utilização por todo contribuinte que optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido por concluir (subitens 12.2, 14.2 e 14.4), observadas as regras dispostas nas divisões deste subitem.*

22.2.1 — *O quadro demonstrativo poderá constar de livro, fichas, mapas ou formulários contínuos emitidos por sistema de processamento de dados, a critério do contribuinte.*

22.2.2 — *O demonstrativo deverá ser impresso com base no modelo anexo a esta Instrução Normativa, podendo ter, apenas em seu cabeçalho, outros elementos Informativos que o contribuinte entender convenientes.*

22.2.3 — *O livro, ou as fichas, ou os mapas ou formulários citados na divisão de subitem 22.2.1 não precisam ser registrados nem autenticados por nenhum órgão ou repartição.*

22.2.4 — *A dispensa de registro e autenticação a que se refere a divisão de subitem 22.2.3 não desobriga o contribuinte de manter os quadros demonstrativos, preenchidos, em boa ordem e guarda, à disposição da autoridade fiscalizadora, até que ocorra a inexigibilidade dos créditos tributários originados de operações neles escrituradas.*

22.2.5 — *O quadro demonstrativo será preenchido com base nos lançamentos constantes da escrita comercial, ao término de cada exercício social.*

22.2.6 — *O contribuinte deverá preencher um quadro demonstrativo para cada unidade vendida em relação à qual tenha feito opção pelo cômputo do custo orçado (subitem 9.6), independentemente das condições de pagamento contratadas com o comprador.*

22.2.7 — *As instruções para o preenchimento do quadro demonstrativo são as constantes de folha em anexo.*

22.2.8 — *O não preenchimento do quadro demonstrativo, nas condições previstas nesta Instrução Normativa, importará na perda do direito à opção pela apropriação do custo orçado no custo dos imóveis vendidos.*

22.3 — *O quadro demonstrativo ora instituído não se confunde com a demonstração analítica prevista no subitem 9.16.*

22.4 — São aplicáveis, às demonstrações analíticas previstas nos subitens 8.9 e 9.16, as mesmas regras citadas nas divisões de subitem 22.2.3 e 22.2.4.

22.5 — O contribuinte que, antes da publicação desta Instrução Normativa, houver utilizado a faculdade de corrigir monetariamente o custo dos imóveis em estoque estabelecida no art. 2º do Decreto-lei n.º 1.648/78, poderá deixar de fazê-lo a partir do exercício financeiro de 1980.

22.6 — Na hipótese de optar pela continuidade da correção monetária dos imóveis em estoque, o contribuinte ficará sujeito à regra disposta no subitem 5.2 do presente ato normativo.

A receita das operações imobiliárias foi determinado tomando por base a receita recebida das vendas, obtida através do livro Diário da impugnante.

Portanto, o Auditor Fiscal seguiu a normatização do disposto na legislação tributária e não segundo critérios pessoais como alega a impugnante.

Quanto a alegação de que houve parcelas não recebidas, que foram indevidamente contabilizadas como recebida, não há nos autos prova de que a contabilização do recebimento foi indevida, nem mesmo alegações de quais seriam as parcelas não recebidas.

A alegação é genérica, no entanto pelos documentos juntados, pode-se concluir que a mesma refere-se as escrituras anuladas por decisão judicial em abril de 2003 das compradoras SERTA Distribuidora de Petróleo Ltda, SAMPETRO Distribuidora de Petróleo Ltda e DIC Distribuidora Independente de Combustíveis Ltda. Outros documentos são anexados sem quaisquer argumentos sobre os mesmos, impedindo quaisquer análise por parte do relator.

Por outro lado, os valores apurados como receitas da atividade imobiliária foram obtidos pelas informações prestadas pela impugnante conforme documentos de fls. 228 e 224, bem como pelos registros do Livro Diário de fls. 302, 303, 307, 311 e 337 bem como do Livro Razão de fls. 318, 319, 321, 322, 355 e 357, onde estão registrados os recebimentos a débito da conta caixa.

No caso das três compradoras das unidades imobiliárias, verifica-se que as mesmas adquiriram as unidades em 2000, tendo a impugnante registrado estas vendas, bem como contabilizado os recebimentos em 2000 e 2001. Posteriormente, alegando inadimplemento de parcelas devidas recorreu ao Poder Judiciário para anular as referidas vendas, tendo obtido sentença favorável em abril de 2003, na medida em que os adquirentes não lograram provar os referidos pagamentos.

Verifica-se que a escrituração contábil faz prova do fato ocorrido, devendo ser demonstrado quaisquer erros que possam modificar os registros contábeis, bem como os efeitos nas demonstrações contábeis (balanço patrimonial e demonstração de resultados do exercício). A mera menção do erro não prova o ocorrido, mormente se lastreada em decisão judicial fundada, tão só, em ausência de prova.

A impugnante registrou em sua contabilidade no ano de 2002 os recebimentos dos valores das vendas dos imóveis, como se vê nos históricos dos lançamentos de fls. 302 a 316, que expressam "N/RECEBIMENTO N/ MÊS VENDA DE UMA COTA PARTE TERRAS 6,25% COND PROIN DIVISO POOL PETROBALL P PETROBOM DISTR. DE PETROLEO LTDA, A VISTA "N/RECEBIMENTO N/ MÊS VENDA DE UMA COTA PARTE TERRAS 6,25% COND PROIN DIVISO POOL PETROBALL P/ SR DISTR. DE PETR[OLEO LTDA, A VISTA " e ""N/RECEBIMENTO N/ MÊS VENDA DE UMA COTA PARTE TERRAS 6,25% COND PROIN DIVISO POOL PETROBALL P/ RODOPETRO DISTR. DE PETRÓLEO", "N/RECEBIMENTO N/ MÊS VENDA DE UMA COTA PARTE TERRAS 6,25% COND PRO INDIVISO POOL PETROBALL P/

*TOTAL DISTR. DE PETRÓLEO LTDA, C/PARTE A VISTA E A PRAZO” e “N/RECEBIMENTO N/ MÊS VENDA DE UMA COTA PARTE TERRAS 6,25% COND PRO INDIVISO POOL PETROBALL P/ TOTAL DISTR. DE PETR[OLEO LTDA, C/PARTE A VISTA E A PRAZO "entre outros, e à míngua de outros esclarecimentos, estes recebimentos integraram-se aos débitos e créditos da conta Caixa, justificando seu saldo final de R\$ 2.383,91 em 2002.*

*Também em 2003, os registros contábeis mostram os recebimentos dos valores das vendas dos imóveis como se vê as fls. 335 a 352, cujos históricos descrevem: " RECEBIMENTOS CF.ESCRIT.LAI/NO CARTSENADOR CANEDO, LIVRO 072, FL 176 A 179, PETROLIDER DISTRB.DE PETROLEO LTDA, FRACAO DE 6,25%", "RECEBIMENTOS CF.ESCRIT.LAI/NO CARTSENADOR CANEDO, LIVRO 074, FL 028 A 031, SUPREMA DISTRB.DE PETROLEO LTDA, FRACAO DE 6, 25%", " RECEBIMENTOS CF.ESCRIT.LAV.NO CARTSENADOR CANEDO, LIVRO 072, FL 176 A 179, SUPREMA DISTRB.DE PETROLEO LTDA, FRACAO DE 6,25%", entre outros.*

*Aliás como a legislação do Imposto de Renda prevê, a escrituração contábil faz prova em favor da contribuinte, conforme disposto no art. 923 do RIR/99.*

*Art. 923- A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

*Assim como a escrituração faz prova, as incorreções nela contidas também devem ser provadas pela contribuinte, bem como os efeitos contábeis decorrentes destes alegados erros. A impugnante não faz esta prova, não merecendo ser acolhida a sua alegação.*

*Quanto a questão da constitucionalidade do acesso as informações financeiras da impugnante, passa-se a analisar a questão. A constitucionalidade da quebra de sigilo bancário e a validade da Lei Complementar n.º 105/2001, importa observar que o acesso, pelas autoridades administrativas, às informações bancárias dos contribuintes tem fundamento na própria Constituição Federal, art. 145, parágrafo 1º, assim como já estava previsto no CTN, art. 197, e, posteriormente, veio a ser tratado na Lei n.º 8.021, de 1990:*

#### *Constituição Federal*

*Art. 145. ....*

*§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifou-se)*

#### *CTN*

*Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:*

*[...]*

*II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.*

*Lei 8. 021/90*

*Art. 8.º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive*

*extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.*

*Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de 10 (dez) dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento deste prazo, a penalidade prevista no §1º do art. 7.º. (destaque incluído)*

*No presente contexto, já se tem a Lei Complementar n.º 105/2001, que regulou, com mais detalhes, a solicitação de informações às instituições financeiras, assim determinando:*

*Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

[...]

*§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:*

[...]

*VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 22, 39, 42, 52, 62, 79 e 9 desta Lei Complementar.*

[...]

*Art. 25 O dever de sigilo é extensivo ao Banco Central do Brasil, em relação às operações que realizar e às informações que obtiver no exercício de suas atribuições.*

[...]

*Art. 3º Serão prestadas pelo Banco Central do Brasil, pela Comissão de Valores Mobiliários e pelas instituições financeiras as informações ordenadas pelo Poder Judiciário, preservado o seu caráter sigiloso mediante acesso restrito às partes, que delas não poderão servir-se para fins estranhos à lide. [...]*

*Art. 4º O Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários, nas áreas de suas atribuições, e as instituições financeiras fornecerão ao Poder Legislativo Federal as informações e os documentos sigilosos que, fundamentadamente, se fizerem necessários ao exercício de suas respectivas competências constitucionais e legais.*

[...]

*Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.*

[...]

*§ 2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.*

[...]

*§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada*

*poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.*

*§ 5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.*

*Art. 62 As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.*

*Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.*

[...]

*Seguindo-a, a Lei n.º 10.174/2001 e o Decreto n.º 3.724/2001, apenas regeram com mais precisão a obtenção de dados, compondo o cenário jurídico no qual a autoridade fiscal está autorizada, nos casos previstos, a requisitar informações bancárias dos contribuintes fiscalizados.*

*Imprópria, assim, a tentativa de vincular esta atividade tão-só ao Poder Judiciário, sob o argumento de violação de direitos da impugnante. Os atos legais e regulamentares mencionados disciplinaram as hipóteses específicas nas quais o acesso é permitido e, ao circunscrever-se a este âmbito, a prova obtida é plenamente válida e, sobre ela, o contribuinte foi regularmente intimado a se manifestar e a esclarecer a origem dos valores questionados, tanto na fase procedimental como na litigiosa, sendo-lhe concedido o prazo regulamentar para impugnação após a ciência da formalização da exigência.*

*Importa também acrescentar que não há previsão expressa na Constituição quanto à inviolabilidade do sigilo bancário, advindo tal tese da interpretação doutrinária e jurisprudencial dada à matéria.*

*E, mesmo pressupondo tal garantia, cumpre observar que, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 219.780-5, em 13/04/99, o Ministro Carlos Veloso assim se manifestou:*

[...]

*A questão, portanto, da quebra do sigilo, resolve-se com observância de normas infraconstitucionais, com respeito ao princípio da razoabilidade e que estabeleceriam o procedimento ou o devido processo legal para a quebra do sigilo bancário.*

*A questão, portanto, não seria puramente constitucional. A quebra do sigilo bancário faz-se com a observância, repito, de normas infraconstitucionais, que subordinam-se ao preceito constitucional. É dizer, aquelas normas, sujeitam-se ao controle de constitucionalidade, porque, em termos abstratos ou materiais, poderiam não estar conforme ao mandamento constitucional.*

[...]. (grifou-se).

*Ainda neste voto, embora identificando o direito ao sigilo bancário como espécie de direito à privacidade, o Ministro reporta-se a julgado anterior no qual admite que o segredo ceda “na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei”. E, embora cogite da impossibilidade deste procedimento ser veiculado por meio de leis ordinárias, dada a prerrogativa conferida ao Poder Judiciário pela Lei n.º 4.595/64,*

*com status de lei complementar, é de se observar que à época daquele julgado ainda não havia sido editada a Lei Complementar n.º 105/2001.*

*Também o Superior Tribunal, de Justiça, antes da edição da Lei Complementar n.º 105/2001, entendia possível o acesso aos dados protegidos por sigilo bancário. Veja-se a seguinte ementa:*

*É certo que a proteção ao sigilo bancário constitui espécie do direito à intimidade consagrado no art. 5.º, X, da Constituição, direito esse que revela uma das garantias do indivíduo contra o arbítrio do Estado. Todavia, não consubstancia ele direito absoluto, cedendo passo quando presentes circunstâncias que denotem a existência de um interesse público superior. Sua relatividade, no entanto, deve guardar contornos na própria lei, sob pena de se abrir caminho para o descumprimento da garantia à intimidade constitucionalmente assegurada. (STJ - Corte Especial - AgReg no IP n.º 187/DF - Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira - Diário da Justiça, Seção I, 16/09/96).*

*Assente está, nos Tribunais Superiores, que o sigilo bancário não é absoluto, e deve ceder em face de interesse público relevante. E, na sistemática estruturada pela Lei Complementar n.º 105/2001, pela Lei n.º 10.174/2001 e pelo Decreto n.º 3.724/2001, as circunstâncias em que presentes esse interesse são especificadas, inexistindo discricionariedade. O ato administrativo é vinculado às determinações legais, e estas correspondem à concretização da vontade do legislador de, naquelas hipóteses específicas, submeter as informações bancárias ao crivo fiscal.*

*Assim, uma vez presente o comando expresso, em lei ordinária e complementar, autorizando o exame de informações bancárias, cumpre acatá-lo e utilizá-lo, até porque não cabe aos agentes públicos questionarem a constitucionalidade da lei vigente, mediante juízos subjetivos, dado o princípio da legalidade que vincula a atividade administrativa.*

*A corroborar todo o exposto, reproduzem-se os fragmentos da decisão proferida no Agravo n.º 138263, pelo Relator, Juiz Federal Convocado Carlos Muta, no TRF da 3ª Região, 3ª Turma - Proc. 2001.03.00.027704-8 - D.J.U. 2 de 13.11.2001, p. 590, reproduzido na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 76, p. 216/219:*

[...]

*Em coerência com a legislação complementar, a Lei 10.174, de 09.01.2001, introduziu alteração no art. 11 da Lei 9.311/96, permitindo que a Secretaria da Receita Federal, na posse das informações a respeito da movimentação financeira de titulares de contas bancárias, utilize-as para verificação da existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, e para o Como se observa, ..., é possível reconhecer que a legislação foi minuciosa e criteriosa na identificação das situações sujeitas à quebra do sigilo bancário e dos procedimentos necessários a tanto, resguardando, por meio de sigilo fiscal, as informações prestadas e os dados aferidos pelo exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, e reservando o seu uso a fins específicos que não transcendem ao que necessários para o regular, justificado, proporcional e razoável exercício da competência constitucional e legal que possui o Estado-Administração de arrecadar os tributos e fiscalizar o cumprimento das obrigações fiscais.*

*Tampouco procede a tese de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei. Com efeito, não existe direito adquirido à sonegação de informações ou de tributos ao Estado, mas apenas a possibilidade de invocação de decadência ou prescrição. Por isso é que, prima facie, deve-se compreender que a criação de mecanismos de fiscalização e apuração de crédito tributário por lei nova não impede a sua aplicação mesmo no período anterior, desde que ainda possua o Fisco o poder de imposição, seja constituindo, seja revisando o lançamento efetuado pelo contribuinte. majoração de*

*tributo, casos com que alteração tais, não da se legislação trata, por vigente evidente, na data de criação do fato gerador, mas apenas e tão-somente, da aferição da existência de tributo, devido conforme a lei da época, mas, eventualmente, não recolhido ou não declarado pelo contribuinte: em suma, a legislação impugnada não cria nem majora, em absoluto, qualquer tributo, mas apenas permite que o Fisco combata a sonegação fiscal, quando e se existente, o que é diferente. [...] (grifou-se)*

*Encerrando a discussão acerca do tema, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou-se em recente decisão assim ementada:*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI Nº 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.174/2001. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN.*

*1. O artigo 38 da Lei nº 4.595/64, que autorizava a quebra de sigilo bancário somente por meio de requerimento judicial foi revogado pela Lei Complementar nº 105/2001.*

*2. A Lei nº 9.311/96 instituiu a CPMF e, no § 2º do artigo 11, determinou que as instituições financeiras responsáveis pela retenção dessa contribuição prestassem informações à Secretaria da Receita Federal, especificamente, sobre a identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações efetuadas, vedando, contudo, no seu § 3º, a utilização desses dados para constituição do crédito relativo a outras contribuições ou impostos.*

*3. A Lei 10.174/2001 revogou o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/91, permitindo a utilização das informações prestadas para a instauração de procedimento administrativo-fiscal, a fim de possibilitar a cobrança de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos.*

*4. Outra alteração legislativa, disposta sobre a possibilidade de sigilo bancário, foi veiculada pela Lei Complementar 105/2001.*

*5. O artigo 144, § 1º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material, que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.*

*6. Os dispositivos que autorizam a utilização de dados da CPMF pelo Fisco para apuração de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos são normas procedimentais e, por essa razão, não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Precedentes.*

*7. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula 168/STJ). 8. Embargos de divergência não conhecidos. (Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 726778, Relator Ministro Castro Meira, Data da Publicação DJ OS/03/2007).*

*Da mesma forma, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, já firmou posicionamento favorável à utilização de informações obtidas regularmente junto às instituições financeiras:*

*IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - RETROATIVIDADE DA LEI 10.174/01 - POSSIBILIDADE DE QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO ANTES DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001 -A regra geral de irretroatividade da lei prevista no artigo 144 contempla exceção no tocante à introdução de normas jurídicas que ampliem os poderes de investigação dos agentes fiscais. A inovação trazida pela Lei nº*

10.174, de 2001, e' disposição de Direito Processual Tributário e, portanto, norma processual de imediata executividade e aplicação, inclusive, aos processos pendentes (CPC, art. 1.211). Não há falar em violação da proteção constitucional à vida privada e à intimidade, pois os dados investigados da pessoa jurídica são relativos à vida econômico-financeira - de natureza patrimonial -, além de o sigilo fiscal proibir a divulgação a terceiros dos dados conhecidos em razão de ofício, o que implica que tais dados permanecem de exclusivo acesso da autoridade fiscal. (Acórdão CSRF n.º 01-05.682, Data da Sessão: 11/06/2007)

**SIGILO BANCÁRIO** - Os agentes do Físico podem ter acesso a informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes sem que isso se constitua violação do sigilo bancário, eis que se trata de exceção expressamente prevista em lei. (Acórdão n.º CSRF/04-00.456, Data da Sessão: 13/12/2006)

Ainda, cumpre observar que o acesso às informações bancárias não configura, propriamente, quebra do sigilo bancário, haja vista a imposição, às autoridades administrativas, de seu resguardo durante todo o procedimento, não só em virtude do sigilo fiscal determinado no art. 198 do CTN, como também do disposto no art. 5º, parágrafo 5º e art. 6º, parágrafo único, ambos da Lei Complementar n.º 105/2001. Ademais, as informações se prestam apenas à constituição de crédito tributário, e eventual apuração de ilícito penal. Há, na verdade, mera transferência do sigilo, que antes vinha sendo assegurado pela instituição financeira, e passa a ser mantido pelas autoridades administrativas.

Por fim, observe-se que a apreciação das autoridades administrativas limita-se às questões de sua competência, estando fora de seu alcance o debate sobre aspectos da constitucionalidade ou da legalidade da legislação. Deveras, o controle da constitucionalidade das normas é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal - art. 102, I, "a", III da CF de 1988.

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a administração pública. Portanto, é defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegação de inconstitucionalidade de disposições que fundamentam o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

E acrescente-se que o dever de observância abrange também as normas complementares editadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal - SRF, expresso em atos tributários e aduaneiros, conforme expressa disposição da Portaria do Ministro da Fazenda n.º 58, de 17 de março de 2006, in verbis:

Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

Confirmando este posicionamento, já foi editada a Súmula n.º 2, do Primeiro Conselho de Contribuintes, dispondo, in verbis:

Súmula 1º CC n.º 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Quanto à alegação de Inconstitucionalidade do lançamento por basear-se exclusivamente em extratos e depósitos bancários para a constituição do crédito tributário, importa observar que não estão sendo tributados os depósitos bancários em si, mas a renda que eles representam. Os depósitos são, na verdade, apenas a forma, o sinal de exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de receita, quando não comprovada a origem financeira dos recursos utilizados.

*Aliás, a legislação tributária já havia consagrado a utilização dos depósitos bancários como sinal exterior de riqueza desde a Lei n.º 8.201/90, em seu art. 6º, § 5º, que vigorou até 31 de dezembro de 1996. Previa este dispositivo, constante do art. 895 do RIR/1994, a hipótese de arbitramento com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovasse a origem dos recursos utilizados nestas operações.*

*O art. 42 da Lei 9430, de 1996, substituiu aquela previsão, ampliando esta presunção, alçando os depósitos bancários de origem não comprovada à categoria de presunção legal de omissão de receitas, aperfeiçoando a legislação anterior, que já admitia o lançamento com base em depósitos bancários, desde que outros elementos consolidassem os indícios apurados. Veja-se, a respeito, o entendimento da Oitava Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:*

*IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A insuficiência de origem dos recursos depositados em contacorrente bancária, apurada em análise dos dados constantes dos lançamentos contábeis, permite inferir que tal montante é proveniente de receitas omitidas. A presunção simples neste caso, é prova admitida no Direito Tributário porque demonstrada por elementos convergentes, direcionando os indícios para a ocorrência do fato probando. (Acórdão 1º CC n.º 108-06208, Data da Sessão: 17/08/2000).*

*Refletindo os significativos efeitos do art. 42 da Lei n.º 9430 de 1996, nos julgados do 1º Conselho de Contribuintes, tem-se o seguinte Acórdão:*

*IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS – O lançamento de ofício por meio de arbitramento com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, somente pode ser realizado quanto aos fatos ocorridos após a edição da Lei 8.021/90 que autorizou tal modalidade, imprescindível que, a fiscalização compare-os com a renda presumido mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza e que aquela modalidade de arbitramento se mostre mais benéfica ao contribuinte (Lei 8.021/90 art. 6º § 6º). O arbitramento com base em depósitos bancários não justificados pelo contribuinte, sem a comparação supra, somente foi autorizado a partir da edição da Lei n.º 9.430/96." (Acórdão 102-44098, Sessão de 27/01/2000).*

*Ainda a título de exemplo, seguem outras ementas de julgados do Conselho de Contribuinte, relativos a lançamentos tanto anteriores como posteriores à Lei 9.430/96, por meio da qual a presunção de que depósitos bancários de origem não comprovada, que já ensejava a caracterização de omissão de receita, foi reconhecida como presunção legal:*

*"IRPJ - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - caracteriza a omissão de receita a existência de depósitos bancários superiores à receita bruta declarada quando o contribuinte, intimado, omite-se no esclarecimento da origem dos recursos utilizados nas respectivas operações." (Ac. 1º CC 103-18352 - Sessão de 26/02/1997):*

*OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Provada a existência de depósitos bancários de titularidade da fiscalizada, que mesmo após devidamente intimada não logrou comprovar sua origem, cabível o lançamento como receitas omitidas, sobre os valores não comprovados e não submetidos a tributação." (Ac. 1º CC 105-12317 - Sessão de 14/04/1998).*

*"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - É legítimo o lançamento de omissão de receita caracterizada pela constatação de depósitos de origem não comprovada" (Ac. 1º CC 103-19091 - Sessão de 10/12/1997).*

*“IRPJ/... /DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta bancária, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (art. 42 da Lei 9.430/96) (Ac. 1º CC 108-06889 - Sessão de 19/03/2002).*

*“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM~ ÔNUS DA PROVA - Cabe ao contribuinte comprovar a origem, com documentos hábeis e idôneos, de depósitos relacionados pela fiscalização, sob pena de serem considerados tais valores omissão de receita, por expressa presunção legal (art. 42 da Lei 9430/96). Desse modo, não é ônus da fiscalização promover cruzamento de depósitos bancários e operações que não estariam reportadas nos livros contábeis ou fiscais. (AC. 108-07355 - Sessão de 16/04/2003)*

*“OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS E CRÉDITOS BANCÁRIOS - RECURSOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A falta de comprovação da origem dos recursos depositados ou creditados em conta bancária movimentada pela empresa implica em presunção legal de omissão de receitas (Lei n.º 9.430/96, art. 42). ” (Acórdão 10807554 - Sessão de 15/10/2003)*

*Ainda em relação a omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, a impugnante se opôs à exigência fundada em presunção.*

*Inicialmente diga-se que indícios são substratos fáticos para construção de presunções, as quais, de acordo com o art. 136 do Código Civil, são meios de prova.*

*A presunção está assim descrita por Maria Rita Ferragut (Presunções no Direito Tributário”, Dialética, São Paulo 2001):*

*“Diversas são as razões que impedem ou tornam extremamente difícil que a ordem jurídica constate diretamente a ocorrência do fato social que, quando juridicizado, passa produzir efeitos jurídicos. Ocorre que o direito, não podendo manter-se inerte diante dessa situação, passível de, em muitos casos, comprometer até mesmo a ordem jurídica, desenvolveu técnicas que possibilitaram o alcance do conhecimento indireto do fato. Dentre essas técnicas, encontram-se as presunções legais”*

*Ainda segundo Maria Rita Ferragut:*

*“Para que o fato tributário seja considerado verdadeiro para o direito, não se requer a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento natural-fim a ser perseguido, muito embora inalcançável-, mas a certeza de que o enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema, submeteu-se às provas e resistiu à refutação.*

*Concluiu:*

*“O fato indiciado é provado de forma indireta. Como resultante da relação de implicação é formalmente verdadeiro, mas a partir do momento em que o homem preencher as variáveis com conteúdo semântico poderá acontecer de, no caso concreto, o evento nele descrito não ter ocorrido faticamente, reconhecendo-se, a partir de prova da inoocorrência, a inexistência jurídica do fato.*

*O ônus da prova não é alterado pela presunção, tendo em vista que todas as partes permanecem com a obrigação de provar os fatos relacionados com suas afirmações.*

*Quem alega a ocorrência do fato indiciado deve provar a ocorrência dos indícios, fatos diretamente conhecidos, e aquele contra quem a presunção aproveita deve provar, alternativa ou conjuntamente, a inoocorrência dos indícios, do fato indiciado, a existência de diversos indícios em sentido contrário ou ainda, questionar a razoabilidade da relação jurídica de implicação.”*

*Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário, Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 3/4) ensina que:*

*“Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexa causal lógico que o liga aos dados antecedentes. ”*

*Moacyr Amaral Santos, em “Primeiras Linhas de Direito Processual Civil”, leciona:*

*“...prova e' a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo. "A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção.”.*

*Veja-se a jurisprudência administrativa:*

*“MEIOS DE PROVA - A omissão de receitas, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador. ” (Acórdão n° 105-4.032/90, I°. Conselho de Contribuintes, Publicado em 14/09/90).*

*“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÕES LEGAIS - A constatação no mundo factual de in/rações capituladas como presunções legais juris tantum, tem o condão de transferir o dever ou ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, devendo esse, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração. ” (Acórdão rt° 103-20564, I°. Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, Data da Sessão: 18/04/2001)*

*Observe-se o que diz Paulo Celso B. Bonilha em Da prova no Processo Administrativo Tributário, Dialética, São Paulo, 1997, p. 92:*

*“Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato probando.*

*As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, 'factum probatum', que leva à percepção do fato por provar ('factum probandum'), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.*

*Indício é o fato conhecido ("factum probatum") do qual se parte para o desconhecido ("factum probandum") e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:*

*'Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.*

*Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.”.*

*Acrescentem-se, ainda, as palavras de Antônio da Silva Cabral em “Processo Administrativo Fiscal”, Saraiva, São Paulo, 1993, pg. 311:*

*“8. Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26-10-1979, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção.’*

*O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou de receitas.*

*Maria Rita Ferragut (in Evasão Fiscal: 0 parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120), aliás, bem destaca a força probatória das presunções e indícios, bem como a imperatividade de seu uso na esfera tributária:*

*“Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.*

*Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado o fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado o fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatório.*

*É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Sá a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.*

*Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas ‘presumem’.*”

*Tem-se, dessa forma, como ensina mesma autora (Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 105) uma prova indireta condutora da mesma “probabilidade fática” da prova direta”:*

*Assim, verdade tem material a Administração diante do Pública caso concreto, o dever-poder analisando de investigar todos os livremente elementos a necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.*

*A presunção hominis de forma alguma significa que a tributação ocorrerá baseando-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico.*

*Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento, inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.*

*Por fim, oportuna é a evocação do voto vencedor do acórdão n.º CSRF/01-02.743, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tomando por base a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:*

*Indícios de omissão de receitas é que não faltam. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que “indícios vários e concordantes são prova”, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado. (STF, RTJ 52/140 apud Hely Lopes Meirelles in Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 22ªed., 1997, p. 97.) (destaques acrescentados)*

*De todo o exposto, conclui-se que o fato de o lançamento fundar-se em presunções ou indícios em nada o desabona, pois são os indícios, ou fatos conhecidos, as bases para construção da prova. Em face de indícios veementes no sentido de que o fato jurídico tributário ocorreu, o lançamento deve ser formalizado, bastando, à fiscalização, a demonstração inequívoca dos fatos, bem como a seriedade e consistência do vínculo com a infração.*

*Neste sentido, como já contextualizado, a autoridade lançadora intimou a contribuinte a apresentar documentos idôneos que comprovassem a origem dos recursos depositados em suas contas correntes, e na ausência de resposta satisfatória ficou caracterizada a omissão de receitas conforme previsto no art. 42 da Lei n.º 9430/96.*

*Ao contrário da afirmação da impugnante, a autoridade lançadora não tem qualquer discricionariedade na aplicação da lei quanto a constituição do crédito tributário. No presente caso agiu dentro do disposto no § 5º do art. 42 da Lei 9430/96, -intimando a impugnante a comprovar a origem dos depósitos e créditos em sua conta corrente-, para posteriormente quantificar os valores da omissão de receita por presunção legal.*

*Mesmo com a autuação, tem a impugnante a oportunidade de trazer em sua defesa as provas para que descaracterizem a presunção de omissão de receita, garantindo seu direito de defesa.*

*Diferente do entender da impugnante, a busca da verdade material é composta de dois elementos, a autoridade lançadora indagando a origem dos depósitos, e a fiscalizada devendo comprovar a origem destes. Não comprovando as origens dos depósitos está presumida a omissão de receitas conforme as disposições legais.*

*A impugnante questiona ainda a ofensa a Lei 9311/96, todavia a jurisprudência já deixou assente a possibilidade de utilização dessas informações em procedimento fiscal.*

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI Nº 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.174/2001. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN.**

*1. O artigo 38 da Lei n.º 4.595/64, que autorizava a quebra de sigilo bancário somente por meio de requerimento judicial foi revogado pela Lei Complementar n.º 105/2001.*

*2. A Lei n.º 9.311/96 instituiu a CPMF e, no § 2º do artigo 11, determinou que as instituições financeiras responsáveis pela retenção dessa contribuição prestassem*

*informações à Secretaria da Receita Federal, especificamente, sobre a identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações efetuadas, vedando, contudo, no seu § 3º, a utilização desses dados para constituição do crédito relativo a outras contribuições ou impostos.*

*3. A Lei 10.174/2001 revogou o § 3º do artigo 11 da Lei n.º 9.311/91, permitindo a utilização das informações prestadas para a instauração de procedimento administrativo-fiscal, a fim de possibilitar a cobrança de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos.*

*4. Outra alteração legislativa, dispendo sobre a possibilidade de sigilo bancário, foi veiculada pela o artigo 6º da Lei Complementar 105/2001.*

*5. O artigo 144, § 1º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material, que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.*

*6. Os dispositivos que autorizam a utilização de dados da CPMF pelo Fisco para apuração de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos são normas procedimentais e, por essa razão, não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Precedentes.*

*7. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula 168/STJ).*

*8. Embargos de divergência não conhecidos. (Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 726778, Relator Ministro Castro Meira, Data da Publicação DJ 05/03/2007).*

*Da mesma forma, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, já firmou posicionamento favorável à utilização de informações obtidas regularmente junto às instituições financeiras:*

*IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - RETROATIVIDADE DA LEI 10.174/01 - POSSIBILIDADE DE QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO ANTES DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001 - A regra geral de irretroatividade da lei prevista no artigo 144 contempla exceção no tocante à introdução de normas jurídicas que ampliem os poderes de investigação dos agentes fiscais. A inovação trazida pela Lei n.º 10.174, de 2001, é disposição de Direito Processual Tributário e, portanto, norma processual de imediata executividade e aplicação, inclusive, aos processos pendentes (CPC, art. 1.211). Não há falar em violação da proteção constitucional à vida privada e à intimidade, pois os dados investigados da pessoa jurídica são relativos à vida econômico-financeira - de natureza patrimonial -, além de o sigilo fiscal proibir a divulgação a terceiros dos dados conhecidos em razão de ofício, o que implica que tais dados permanecem de exclusivo acesso da autoridade fiscal. (Acórdão CSRF n.º 01-05.682, Data da Sessão: 11/06/2007)*

*SIGILO BANCÁRIO - Os agentes do Físico podem ter acesso a informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes sem que isso se constitua violação do sigilo bancário, eis que se trata de exceção expressamente prevista em lei. (Acórdão n.º CSRF/04-00.456, Data da Sessão: 13/12/2006).*

*Quanto a alegação de "que apesar da fiscalização ter utilizado dados da movimentação financeira ao arripio da Lei 9311/96, ainda assim, se cabível algum tipo de tributação, este deveria ser arbitrado conforme o disposto no art. 532 do RIR/99" verifica-se que a impugnante fez opção pela tributação pelo Lucro Presumido, com a entrega da DIPJ.*

*Por sua vez a autoridade fiscal constatou a existência de Livro Diário e Razão regularmente escriturado, obtendo a partir dos mesmos a convicção de que refletiam as operações efetuadas pela impugnante. A autuação ocorreu pela razão de que a impugnante apesar de ter contabilizado os recebimentos das unidades imobiliárias vendidas e das vendas de combustíveis, não os incluiu na base de cálculo do Lucro Presumido, deixando de oferecê-los a tributação. A segunda parte da autuação ocorreu pela não comprovação das origens de créditos e depósitos em conta corrente bancária mantida pela impugnante em instituições financeiras.*

*Logo, a autoridade concluiu, corretamente, que a tributação pelo Lucro Presumido, opção da impugnante, deveria ser mantida o arbitramento nos moldes do art. 532 do RIR 99 será efetuado quando ocorrer uma das hipóteses do art. 530 do RIR/99, que dispõe:*

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

...

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

*VI - 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.*

*No entanto não tendo ocorrida nenhuma das hipóteses previstas no art. 530, não há o que se falar em arbitramento.*

*Acrescente-se que para o arbitramento do lucro, é utilizada a mesma base do Lucro Presumido, com percentual de agravamento. Logo a pretensão da impugnante traria um ônus maior ainda, enquanto que a tributação pelo Lucro Presumido lhe é mais benigna.*

*E, dada a ausência de razões específicas de impugnação nas peças apresentadas contra as exigências reflexas de CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, são elas mantidas pelos mesmos motivos expostos com relação ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.*

*Diante do exposto, o presente voto é no sentido de RECEBER a impugnação de fls. 479 a 501, por tempestiva, e JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO e MANTER PARTE DO CREDITO TRIBUTÁRIO, conforme quadro demonstrativo no final.*

A decisão recorrida foi absolutamente clara e direta, resolvendo a questão em total consonância com o que dispõe a legislação e de acordo com as provas e realidade fática apresentada.

O fato é que o contribuinte permanece trazendo alegações muito mais relacionadas ao seu alegado direito de Isenção que sequer é objeto do presente lançamento. Tenta defender que tais receitas seriam isentas mas nada traz de concreto.

Diante dos fatos constatados o contribuinte foi intimado por diversas vezes ao longo do procedimento fiscalizatório mas não logrou êxito em afastar os achados identificados pela autoridade fiscal.

O contribuinte desistiu parcialmente do Recurso mantendo-se a discussão no período que entende estar decaído, tanto em sede de preliminar quanto de mérito, ambos já devidamente enfrentados pela DRJ, cujas razões adoto.

Quanto a **alegação de decadência**, a DRJ já reconheceu a decadência dos períodos em que houve recolhimento parcial de tributo. Por sua vez, nos períodos de apuração em que o contribuinte nada recolheu (grande maioria), a contagem do prazo decadencial segue disposto no inciso I do art. 173 do CTN, e não o §4º do art. 150, conforme jurisprudência pacífica dos tribunais superiores e do Parecer PGFN/CAT n.º 1617/08. Logo, o início do prazo para o Fisco efetuar o presente lançamento somente se iniciou em 01/01/03, de modo que ele foi realizado dentro do prazo legal.

**No mérito**, o contribuinte não impugnou especificamente a constituição do crédito tributário referente às receitas da venda de combustíveis no atacado escrituradas e não tributadas, tanto no que se refere ao IRPJ e CSLL, como ao PIS e à COFINS, bem como não apresentou impugnação com relação à CSLL, ao PIS e à COFINS, com relação às demais receitas, de modo que as considerou não impugnadas, a teor do art. 17 do Decreto n.º 70235/72. Dessa forma, considerou que as razões meritórias apresentadas na Impugnação se destinam exclusivamente ao IRPJ. Razão com a qual concordo.

Já no que se refere às receitas decorrentes da atividade imobiliária, O Recorrente não reconheceu, em nenhum momento, o resultado de dita atividade, bem como não comprova nenhum dos fundamentos aduzidos quanto a não realização das receitas, de forma que a autoridade fiscal cumpriu estritamente o disposto no art. 142 do CTN.

A receita das operações imobiliárias foi corretamente determinada tomando por base a receita recebida das vendas, obtida através dos livros Diário e Razão.

Quanto à alegada quebra de sigilo, como bem aduzido pela DRJ, é verdade que o art. 5º, inciso X, da Constituição Federal garante o direito à privacidade, no qual se inclui o sigilo bancário, mas esse direito não é absoluto e ilimitado, ao ponto de se opor aos próprios agentes do Estado, na sua atividade de controle, por exemplo, do cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. Isto é, não se pode pretender, por exemplo, que o sigilo bancário se preste para acobertar irregularidades passíveis de apuração pelos agentes do fisco.

Ainda no que se refere à alegação de inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancário, cumpre ressaltar que dispõe a Súmula CARF n.º 2, a qual é de aplicação vinculante: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Assim, não cabe a este colegiado exercer qualquer função de controle de constitucionalidade com redução de texto.

Outrossim, mesmo que assim não fosse, em que pese este Relator não concorde com o seu resultado, o STF no julgamento da ADI 2390 em 18.02.2016 entendeu ser constitucional a lei que permite ao Fisco o acesso aos dados bancários dos contribuintes.

Ademais, diante da ausência de documentos hábeis, face o descumprimento das intimações realizadas, a solicitação de movimentação bancária do contribuinte foi meio absolutamente adequado e que se demonstrou eficaz.

Ainda com relação aos depósitos, esclarece que não estão sendo tributados os depósitos bancários em si, mas a renda que eles representam, e que os depósitos são, na verdade, apenas a forma pela qual se manifesta a omissão de receita, quando não comprovada a origem financeira dos recursos utilizados, conforme determinação do art. 42 da Lei n.º 9430/96, e que caberia ao Recorrente juntar provas de que a presunção de omissão de receitas não se verificaria na realidade, o que não foi feito.

Ante as intimações fiscais, cumpriria ao contribuinte comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes, juntamente com os documentos que lhe dão suporte, com vistas a elidir a presunção de omissão de receitas. Assim correto o enquadramento legal da omissão de receitas no art. 42 da Lei n. 9.430/1996, uma vez que resta evidenciado que o contribuinte não comprovou a origem de todos os valores integrados às suas contas correntes, indício sério e veemente de que tais recursos são provenientes de uma fonte não identificada e provavelmente sujeita a tributação.

Quanto ao argumento de que, se cabível algum tipo de tributação no presente caso, esta deveria se dar por arbitramento, equivoca-se o Recorrente vez que (i) o contribuinte fez opção pelo lucro presumido ao entregar sua DIPJ; (ii) a Autoridade Fiscal constatou a existência de Livro Diário e Razão regularmente escriturados, obtendo a partir dos mesmos a convicção de que refletiam as operações efetuadas pelo Impugnante; (iii) a autuação ocorreu pela razão de que, apesar de o contribuinte ter contabilizado os recebimentos das unidades imobiliárias vendidas e das vendas de combustíveis, não os incluiu na base de cálculo do Lucro Presumido, deixando de oferecê-los a tributação, e pela não comprovação das origens de créditos e depósitos em conta corrente bancária mantida pelo Recorrente em instituições financeiras.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, adoto a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e oriento meu voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso e afastar as alegações de nulidade e decadência e no mérito negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva