



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.012881/2008-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.838 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2021
Recorrente EDICAMP PUBLICAÇÕES CULTURAIS LTDA EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2005

PIS. REVISÃO DE LANÇAMENTO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA DECORRENTE DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS. RECONHECIMENTO DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA PARA ATIVIDADE ECONÔMICA DE COMÉRCIO VAREJISTA DE LIVROS. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

A administração tributária não está autorizada a lançar tributo cujo fato gerador encontra-se controvertido em processo diverso, pendente de julgamento, em que fora reconhecido ao sujeito passivo a condição que lhe assegura o tratamento tributário favorável indicado na legislação que reduz a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de livros (art. 28, VI, da Lei nº 10.865/2004, alterado pela Lei n.º 11.033/2004).

A presunção de omissão de receita regulamentada pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96 é relativa, *juris tantum*, cuja validade está condicionada ao cotejo das circunstâncias fáticas parametrizadas pelo princípio da proporcionalidade, que demanda atendimento à necessidade, adequação e justiça estrita, relacionadas à medida jurídica reclamada. Quando desafiadas ao crivo da verdade material, podem ser desconstituídas, sempre que a proteção do bem jurídico à qual se destinem alcançar demonstre circunstância diversa daquela prevista na norma presuntiva.

AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA DE PROVAS DA MATERIALIDADE DA OMISSÃO DE RECEITA.

Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, mercê da aplicação do § 3º do art.42 da Lei nº 9.430/96, sendo improcedente o lançamento que apresente resultado totalizador dos créditos sem apontar individualmente a origem dos mesmos.

O lançamento tributário que não comprove, a desdúvidas, a materialização da ocorrência do fato gerador não se presta à formalização da exigência da obrigação tributária a ele referível, nem autoriza a aplicação da respectiva penalidade, porquanto o requisito da certeza do crédito tributário decorre de elementos de prova que acompanhem o auto de infração.

É da autoridade lançadora o ônus de cumprir o dever instrumental de produzir provas dos fatos que ensejam o dever de pagar tributos ou que autorizem a aplicação de penalidade por infração à legislação tributária.

NULIDADE. INSUFICIÊNCIA DE PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. VIOLAÇÃO AO ART. 844 DO DECRETO Nº 3.000/99. PRETERIÇÃO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO.

A autoridade administrativa está obrigada a pautar suas ações em observância à legalidade, sendo-lhe vedada escolher o prazo que melhor atenda à sua conveniência, não podendo, a seu talante, reduzir prazo objetivamente previsto na legislação, porquanto tal providência limita e obstaculiza a ampla defesa e o contraditório relacionados ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Admitir que a lei possa ser cumprida parcialmente, por conveniência da administração tributária ou porque existirem outros processos em andamento já conhecidos pelos agentes administrativos, representa desvirtuação do poder de polícia e da competência de lançar tributos, criando tensão entre as finalidades públicas que permeiam o agir estatal e o cumprimento adequado da ordem jurídica.

É nulo o ato administrativo que cerceie o direito de defesa do contribuinte, por expressa disposição da norma processual de regência (art. 59 do Decreto nº 70.235/72), devendo-se declarar a nulidade de auto de infração que seja lavrado sem permitir ao sujeito passivo controverter adequadamente as razões que afastariam a presunção legal de omissão de receita decorrente de depósitos bancários não justificados ou que desatendam, por unilateral conveniência da administração pública, os prazos legais necessários para o interessado apresentar documentação hábil e idônea a justificar a origem dos recursos (art. 42 da Lei nº 9.430/96).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para exonerar o lançamento tributário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Sergio Magalhães Lima e Neudson Cavalcante Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Sergio Magalhaes Lima,

Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)),
Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face do acórdão n.º 05-40.584, da 3ª Turma da DRJ/CPS, de 6 de maio de 2013 (e.fls. 195/214), que julgou procedente revisão de lançamento de ofício da contribuição ao PIS, em face da constatação de alegada omissão de receita decorrente de depósitos bancários não justificados pelo contribuinte, nos períodos de dezembro/2004 a dezembro/2005.

Para melhor compreensão da matéria, importa registrar que o contribuinte fora autuado anteriormente, através de 4 (quatro) outros autos de infração, em que foram lançados IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tombados em processo administrativo diverso (processo n.º 10830.007893/2008-61), sob a mesma alegação de presunção de omissão de receita e rendimentos, relacionados ao período de abril/2003 a dezembro/2005.

Naquela oportunidade, o lançamento do PIS deixou de contemplar os créditos relacionados ao período de dezembro/2004 a dezembro/2005, uma vez que, a partir daquele mês, a fiscalização entendeu que a empresa seria tributada com alíquota zero no PIS e na COFINS, nos termos da Lei n.º 11.033, de 21/12/2004, art. 6º, c/c a Lei n.º 10.865/2004, art. 25, VI, conforme se vê relatado no Termo de Verificação Fiscal acostado ao presente auto de infração (e.fls. 12). A autoridade administrativa constatara que a atividade do contribuinte no CNAE equivalente a comércio varejista de livros autorizava tributar a receita dos depósitos bancários com alíquota zero, mercê da legislação que assim determinava tal tratamento tributário.

Não obstante tal constatação, relata o agente autuante que, *o entendimento posterior do órgão julgador é no sentido de que este só seria tributado à alíquota zero, caso a fiscalizada trouxesse elementos comprobatórios de que tais receitas omitidas tiveram origem na atividade principal da empresa, ou seja, o comércio varejista de livros, o que não ocorreu. Pelo exposto, foi autorizado pelo Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil, em Campinas, SP, a reabertura da fiscalização para o período citado (e.fls 12/13).*

Foram juntadas aos autos uma parte das provas emprestadas do processo anterior, notadamente os autos de infração já apreciados, o Termo de Verificação Fiscal que os sustentou, os instrumentos constitutivos e procuratórios do contribuinte, as intimações para apresentação de documentos complementares e o ato declaratório que houvera excluído a empresa do regime do Simples Nacional.

O relato inaugural do auto de infração destaca que *a presente ação fiscal teve início em 11/12/2008, com intimação ao contribuinte para comprovar, no prazo de 5 dias, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que propiciaram a realização de tais depósitos bem como comprovar se tais depósitos tiveram origem na atividade da empresa. Regularmente intimada a fiscalizada não atendeu ao intimado e não comprovou que tais depósitos tiveram origem na atividade da empresa (e.fls. 13).*

Por tais razões, foram lançados, de forma complementar, na forma do art. 18, §3º, do Decreto 70.235/72, os créditos de PIS ora referenciados, sobre os valores das receitas que a

administração tributária entende terem sido omitidas no período 12/2004 a 12/2005, apuradas em decorrência de revisão de lançamento oriunda do processo 10830.007893/2008-61.

Devidamente impugnado, o feito foi a julgamento da DRJ, tendo sido negado provimento à irresignação do contribuinte, em decisão assim ementada:

DRJ. PROPOSIÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. Por dever de ofício, deve a fiscalização proceder a auto de infração complementar quando entender pela existência de infrações não lançadas em auto de infração originário. Não consta dos autos que a reabertura de fiscalização deu-se por sugestão da DRJ.

MPF. VÍCIO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO CABIMENTO. Constituindo-se o MPF em elemento de controle da administração tributária, sendo disciplinado por ato administrativo, mesmo que nele se detectasse irregularidade formal, não ensejaria a nulidade do auto de infração, nem de quaisquer Termos Fiscais lavrados por agente fiscal competente para proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória nos termos da lei.

RMF. AUSÊNCIA DE RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO NOS AUTOS. O relatório de que trata o Decreto n.º 3.724, de 2001, destina-se a convencer a autoridade administrativa competente da necessidade de emissão da RMF Requisição de Movimentação Financeira, inexistindo imposição legal para sua juntada aos autos. São as informações requeridas nas RMF que devem integrar o processo administrativo fiscal instaurado, se forem úteis à prova do lançamento de ofício.

SIGILO BANCÁRIO. É lícito ao Fisco examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem indispensáveis. O exame pelo Fisco de informações econômicas e financeiras do contribuinte não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto, em contrapartida, está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais por dever de ofício.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS OMISSÃO DE RENDIMENTOS. A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos valores que lhe forem creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte maneja Recurso Voluntário, em que controverte as matérias a seguir indicadas:

Preliminarmente:

- a) Incompetência da DRJ para sugerir novo lançamento, alegando que não caberia ao julgador de piso, ao apreciar a impugnação de auto de infração diverso, sugerir lançamento complementar, bem como porque *não existe, portanto, nenhuma norma no ordenamento jurídico pátrio que permita à DRJ tomar qualquer outra medida, salvo aquelas relacionadas especificamente ao julgamento;*
- b) Equívoco de interpretação quanto à aplicação do art. 6º da Lei nº 11.033/2004 e art. 28, VI, da Lei nº 10.865/2004, sob o entendimento de que a atividade da autuada autoriza beneficiar-se do tratamento tributário e que não haveria elementos suficientes de que as receitas apuradas resultaram de atividade diversa da que a mesma realiza.
- c) Violação aos princípios da reserva legal, contraditório e ampla defesa, porque: (c.1) falta a assinatura da autoridade competente no Mandado de Procedimento Fiscal, fato que violaria o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, (c.2) o prazo de 5 (cinco) dias concedido ao contribuinte para apresentar documentos vilipendiaria o art. 844 do Decreto nº 3.000/99, limitando o direito ao contraditório e à ampla defesa, (c.3) o contribuinte não foi intimado a apresentar os extratos bancários, tendo a prova sido integralmente empresada de processo administrativo diverso, o que contrariaria os §§ 4º, 5º e 6º do art. 3º do Decreto nº 3.174/2001, sobretudo porque as provas seriam insuficientes e não foram motivadas razões suficientes na RMF – Requisição de Informações sobre Movimentações Financeiras que autorizasse a fiscalização a perquirir a quebra de sigilo fiscal do contribuinte, (c.4) não há individualização dos créditos, apenas os totalizadores em planilhas apresentadas pela própria fiscalização, portanto, infringiu-se o § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, que exige que os créditos sejam analisados individualmente, a ensejar limitação ao exercício da ampla defesa e ao contraditório.

No mérito:

- d) Aplicabilidade da Lei nº 9.311/96, sob o color de que a mesma vedava a utilização dos dados colhidos da CPMF pela Secretaria da Receita Federal com intuito de constituir crédito tributário, inexistindo autorização legislativa posterior que validamente autorizasse a utilização de dados bancários colhidos do contribuinte;
- e) Ilegalidade na quebra de sigilo bancário, sob a alegação de que o STF impede o Fisco de valer-se de tal procedimento;
- f) Impossibilidade de caracterização do depósito bancário como fato gerador do Imposto de Renda e tributos reflexos, a pretexto de que os mesmos não

representariam fato gerador da exação em nenhuma hipótese, questionando, por fim, a presunção de omissão de receita e rendimento prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, por entender que não há nexu causal entre a presunção e a realidade fática, uma vez que o Fisco não o ter comprovado.

O processo foi à análise da Egrégia 3ª Seção de Julgamento do CARF, que declinou da competência à 1ª Seção, porquanto a matéria em apreço originou-se dos mesmos elementos de prova que subjazem ao lançamento do IRPJ já informado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

Conheço do recurso voluntário, porquanto atendidos os requisitos formais de admissibilidade.

A matéria central controvertida nos autos decorre de revisão de lançamento de PIS, ocorrido em decorrência de julgamento da DRJ em processo administrativo diverso (processo n.º 10830.007893/2008-61), sob a mesma alegação de presunção de omissão receita e rendimentos, onde foram lançados IRPJ, CSLL, PIS e COFINS ,referentes a abril/2003 a dezembro/2005.

No caso em análise, a administração tributária revisou o lançamento anterior, em que considerava parcialmente a omissão de receitas, porquanto entender que, no período de dezembro/2004 a dezembro/2005, o contribuinte faria jus à alíquota zero do PIS e da COFINS, aplicando-se o art. 6º da Lei n.º 11.033/2004 c/c o art. 25, VI, da Lei n.º 10.865/2004

Na prática, a autoridade administrativa reconheceu que a atividade de comércio varejista de livros, em que se enquadrava o contribuinte, demandava considerar que os depósitos bancários eram reflexos de tal iniciativa econômica, de forma que estaria alcançada pela tributação sob alíquota zero.

Antes de adentrar à análise integral do *meritum causae*, deve-se observar que o contribuinte aduz diversas preliminares, a serem abordadas individualmente no arrazoado que segue.

PRELIMINAR DE INCOMPETÊNCIA DA DRJ PARA SUGERIR NOVO LANÇAMENTO

Os questionamentos trazidos à colação pelo contribuinte partem do equivocado pressuposto de que o lançamento *sub oculi* foi motivado por ato praticado pela instância de piso ao julgar o processo administrativo que originou a revisão do lançamento.

Não há elementos que apontem ato processual ilegítimo da DRJ, que agiu dentro dos parâmetros de julgamento e da competência legal que lhe outorga a legislação de regência, inclusive, para discordar das razões que subjazem à lavratura do auto de infração.

Registre-se que o lançamento pode ser revisto pela administração tributária, por expressa disposição do art. 149 do CTN, o qual autoriza a revisão de ofício *quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior* (inciso VIII).

Diferentemente do que alega a recorrente, não houve recomendação do órgão de julgamento no sentido de “propor extensão do período fiscalizado, propor a extensão de período, apurar novos fatos imponíveis, nova matéria tributável, tampouco sugerir à DRF a tomada de providências para fins de lançamento complementar”.

O que houve foi, apenas, uma conclusão de julgamento que divergiu das razões interpretativas manifestadas pela autoridade administrativa responsável pelo lançamento, fato que levou à sua revisão, motivado pelo entendimento de que houve omissão no que permite ao período em referência.

Não houve direcionamento de fiscalização complementar, mas mero exercício do múnus de julgamento que compete àquele colegiado.

Outrossim, ressalte-se que a motivação do ato administrativo que inicia a fiscalização está representada no Termo de Início de Fiscalização, que fora lavrado por autoridade competente, no exercício regular do poder de polícia. A motivação do interesse público que justifica a autuação é manifestada pelo agir da autoridade administrativa competente para o lançamento. Os atos anteriores que a levaram a conceber a necessidade de revisão da autuação em nada contaminam ou deslocam a competência que lhe autoriza realizar o lançamento tributário, inexistindo nos fólios processuais justificativa que permita admitir que a competência de julgamento realizada pela DRJ tenha afetado, direta ou indiretamente, a licitude da competência de fiscalização perpetrada pela DRF.

Por tais razões, afasta-se a preliminar suscitada pelo recorrente.

PRELIMINAR DE INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DA DRJ QUANTO AOS REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DO ART. 6º DA LEI Nº 11.033/2004 C/C O ART. 28, VI, DA LEI Nº 10.865/2004

A matéria indicada como preliminar, na verdade, está integralmente vinculada à análise de mérito, porquanto o pretexto para reconhecer o alegado equívoco interpretativo no julgamento parte do pressuposto de que a atividade da autuada efetivamente a autoriza beneficiar-se do tratamento tributário que lhe fora negado, portanto, há de ser apreciada quando se adentrar ao *meritum causae*.

Não existe nulidade apreciável em decorrência da matéria aqui controvertida, nem ela está vinculada, por analogia, à aplicação do art. 337, § 5º, do Código de Processo Civil, que obriga o julgador a conhecer as preliminares relacionadas a ausência de condições da ação e dos requisitos essenciais à constituição válida do processo, portanto, a preliminar em comento será julgada em conjunto com as demais matérias meritórias, porquanto seu provimento resultaria em improcedência ou parcial procedência do auto de infração.

PRELIMINAR DE FALTA DE ASSINATURA DA AUTORIDADE COMPETENTE NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

A recorrente questiona a validade do Mandado de Procedimento Fiscal sob o argumento de que o mesmo não fora assinado, aduzindo que a assinatura eletrônica haveria de estar validada por número expressamente indicado e que registrasse a mesma.

Os questionamentos apontados não encontram guarida no princípio da instrumentalidade das formas, o qual revela que as formalidades devem servir a uma finalidade, às vezes protetiva, outras instrumentais, mas nunca representam um fim em si mesmas.

Ademais, diferentemente do que alega o recorrente, o Mandado de Procedimento Fiscal não formaliza a lavratura do auto de infração e não está regulamentado no art. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72. Em verdade, os requisitos de assinaturas para lavratura de autos de infração referem-se ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, que representa o primeiro ato de ofício por meio do qual o sujeito passivo é cientificado da obrigação tributária (art. 7º do citado Decreto).

Vê-se dos fólios processuais que todos os termos estão devidamente assinados, inclusive, o próprio Mandado de Procedimento Fiscal, que fora assinado eletronicamente, nos termos da Portaria RFB n.º 11.371/2007 (vigente à época). Outrossim, o MPF é instrumento designatório referível exclusivamente aos agentes da administração pública, utilizado para fins de planejamento e controle das atividades de fiscalização dos tributos federais. Não inicia a fiscalização, apenas a autoriza, delega e distribui atribuições a servidores fazendários.

Ademais a própria Portaria RFB n.º 11.371/2007 expressamente determina que *o MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido*, tendo sido validamente inserido nos fólios processuais mediante coleta de assinaturas digitais. Aliás, essa coleta é igualmente realizada no CARF, onde os conselheiros utilizam seus certificados digitais para inserir decisões no sistema do e-processo, inexistindo necessidade de registros numéricos indicados nos documentos.

Cite-se alguns precedentes do CARF, a fim de confirmar a inexistência da nulidade reclamada pelo recorrente, senão:

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração por não ser requisito legal para o lançamento. ARGUIÇÃO DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA Afasta-se a arguição de nulidade quando comprovado que o auto de infração foi lavrado com obediência a todos os requisitos previstos em lei e por não restarem caracterizada qualquer infringência ao disposto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972. (*Acórdão n.º 1201-003.902 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 16 de julho de 2020*)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Nos termos do Decreto 70.235, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. DISPENSA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. Nos procedimentos de revisão interna de declaração de rendimentos é dispensada, por expressa disposição normativa, a emissão de Mandado de

Procedimento Fiscal. Artigo 10 da Portaria RFB n.º 11.371/20001. (*Acórdão n.º 2301-006.980 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 17 de janeiro de 2020*)

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento. PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei. Não invalida o lançamento a ausência de intimação prévia do contribuinte para prestar esclarecimentos. (*Acórdão n.º 2401-005.963 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 17 de janeiro de 2019*)

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ASSINATURA DA AUTORIDADE LANÇADORA. INDICAÇÃO DO CARGO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE. A mera falta de assinatura do Mandado de Procedimento Fiscal não anula o lançamento por vício de forma. Não há determinação legal exigindo que o cargo da autoridade fiscalizadora seja mencionado no MPF. (*Acórdão n.º 2402-01.464 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 3 de dezembro de 2010*)

Não há ilegalidade no procedimento nem há omissão de assinaturas na hipótese em comento, razão pela qual se afasta a preliminar controvertida pela parte.

PRELIMINAR DE VIOLAÇÃO AO ART. 844 DO DECRETO Nº 3.000/99

Controverte a recorrente preterição ao direito de defesa pelo fato do novo procedimento fiscalizatório ter conferido restrito prazo de 5 (cinco) dias para apresentar as comprovações da origem dos créditos nas contas bancárias e vinculação com a atividade principal da empresa, tendo o auto de infração sido lavrado no prazo exíguo de 8 (oito) dias.

Nesse contexto, argui que o RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99) estatui em seu art. 844 que *o processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art. 926, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, **no prazo de vinte dias**, prestar esclarecimentos, quando necessários*, entendendo que a não concessão de prazo adequando transgride o princípio da reserva legal e, em consequência, impacta a ampla defesa e o contraditório do contribuinte.

Importa registrar os termos da decisão da DRJ que afastaram a irrisignação da parte, conforme se vê do voto do Conselheiro Relator, a saber:

Todavia, trata-se de auto de infração complementar, e, sabendo-se que a fiscalizada teve procedimento fiscal contra si finalizado pouco mais de três meses antes do início do presente, do qual este é consequência direta, que aquela ação se desenvolveu pelo período de quase um ano, e que nela foram exigidos os

mesmos documentos e informes requisitados pelo Fisco quando desta nova fiscalização, muda-se o entendimento.

Mais ainda, se à época da intimação lavrada o prazo era insuficiente para a entrega dos documentos e prestação das informações requeridas pela Autoridade Fiscal, a contribuinte teve mais trinta dias após a ciência dos autos de infração para juntá-lo sem sua defesa, e não o fez. E, além deste, dispôs de prazo adicional de mais de quatro anos (até a data do presente julgamento), para juntar mencionados papéis aos autos.

Não o fez, motivo pelo qual, julgo improcedente seu reclamo. (e.fl.s. 207)

Divirjo, *data venia*, das razões apresentadas pelos insignes julgadores de 1ª instância, por entender que tais conclusões desatendem expressamente a norma legal que obriga a autoridade administrativa a pautar suas ações em observância à legalidade, sendo-lhe vedada escolher o prazo que melhor atenda à sua conveniência.

Se o prazo a ser concedido ao contribuinte é de 20 (vinte) dias para justificar documentalmente inexistir a omissão de receita contra si presumida por força de depósitos bancários, que remotam a período muito anterior à época da fiscalização, não é lícito admitir que a administração tributária reduza, a seu talante, o prazo legal objetivamente previsto na legislação, seja por desatender o princípio da legalidade a que está vinculado por expressa disposição constitucional, seja porque limita e obstaculariza a ampla defesa e o contraditório do sujeito passivo da obrigação tributária.

Não se admite desatender prazos legais sob a alegação de que se trata de revisão de lançamento, onde as provas contra o contribuinte já estariam consolidadas em procedimento anteriormente realizado e que ensejou a lavratura de auto de infração diverso. Todo lançamento demanda atendimento aos preceitos legais, além de exigir a produção de provas robustas da materialidade do fato gerador que faz nascer o dever de pagar tributos ou que autorize a aplicação de penalidade.

Admitir que a lei possa ser cumprida parcialmente, por conveniência da administração tributária ou porque existirem outros processos em andamento já conhecidos pelos agentes administrativos, representa evidente desvirtuação do poder de polícia e da competência de lançar tributos, com evidente tensão entre as finalidades públicas que permeiam o agir estatal e o cumprimento adequado da ordem jurídica.

Não é possível validar novo lançamento com o simples carimbo de outro procedimento já realizado, porquanto tal medida impede o contribuinte de controverter as matérias que o seu direito de defesa autoriza e limita o direito de apresentar documentos que possam afastar as presunções contra si apontadas.

É nulo o ato administrativo que cerceie o direito de defesa do contribuinte, por expressa disposição da lei processual de regência (art. 59 do Decreto nº 70.235/72), devendo-se declarar a nulidade de auto de infração que seja lavrado sem permitir ao sujeito passivo controverter adequadamente as razões que afastariam a presunção legal de omissão de receita decorrente de depósitos bancários não justificados ou que desatendam, por unilateral conveniência da administração pública, os prazos legais necessários para o interessado

apresentar documentação hábil e idônea a justificar a origem dos recursos (art. 42 da Lei n.º 9.430/96).

A nulidade do auto de infração decorre, ainda, da constatação de que estão contaminados todos os atos procedimentais posteriores à ilegal concessão de prazo reduzido para apresentação das justificativas, ou seja, estão prejudicados todos os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência (§ 1º do art. 59 do Decreto n.º 72.235/72), portando, o lançamento é nulo desde a origem.

Também se demonstra inadequado, *data venia*, o entendimento manifestado na instância *a quo*, segundo o qual, mesmo desatendido o prazo legal com preterição de direito de defesa da parte, este poderia ter apresentado os documentos em momento posterior, durante o processo administrativo tributário. A supressão das garantias constitucionais durante o procedimento de lançamento não tem conserto, porquanto não se originam direitos de atos administrativos viciados pela pecha da nulidade, mercê da súmula n.º 473 do Supremo Tribunal Federal.

É dizer: não se extraem efeitos jurídicos de ato administrativo nulo, inadmitindo-se autorizar que a nulidade objetivamente reconhecida durante o lançamento tributário possa ser consertada, suprida ou relativizada na fase processual, devendo ser expurgado do mundo jurídico, com efeitos *ex tunc*, todos os atos que dele decorram.

Assim, penso ser adequando, necessário e justo declarar a nulidade do auto de infração, por preterição à ampla defesa e ao contraditório, deixando de pronunciá-la nesse instante, condicionada ao julgamento de mérito que eventualmente favoreça o sujeito passivo, mercê do § 3º do art. 59 da lei processual administrativo tributária, segundo a qual, *quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

PRELIMINAR DE NULIDADE POR AUSÊNCIA DO RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO.

O recorrente alega violação à LC n.º 105/2001 e ao Decreto n.º 3.724/2001, sob o argumento de que a prova emprestada do processo administrativo anterior obteve os extratos bancários do contribuinte sem que o mesmo tenha sido previamente requisitado a apresentar tais documentos. Na prática, entende que a Requisição de Informações sobre Movimentações Financeiras (RMV), por meio da qual foram obtidos os extratos bancários junto às instituições financeiras, não fora previamente motivada pela administração pública.

Não assiste razão à parte, nesse particular, porquanto o § 6º do art. 4º do Decreto n.º 3.724/2001 apenas demanda que, *no relatório referido, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade, observado o princípio da razoabilidade.*

O princípio da razoabilidade está pautado nos primados da *necessidade e adequação* da medida relacionada ao ato administrativo fiscalizatório, sendo certo que a circunstância fática dos autos, inclusive no que pertine à prova emprestada do processo anterior, revela que o contribuinte foi intimado a apresentar extratos bancários no referido feito,

quedando-se inerte em demonstrá-los. Mais do que isso, a presunção legal de omissão de receita e rendimentos parametrizada no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 fica caracterizada quando o interessado, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A omissão do próprio contribuinte em apresentar os documentos solicitados motiva e autoriza o Fisco a requisitar tais documentos às instituições financeiras. Aliás, a intimação prévia do contribuinte está ancorada em razões claras e precisas da motivação do ato administrativo que, face ao descumprimento, gerou a requisição posterior.

Os precedentes do CARF apontam os requisitos objetivos do RMF, bem delineados no acórdão n.º 1301-004.463, da 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (sessão de 11 de março de 2020), a saber:

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. REQUISIÇÃO ÀS INSTITUIÇÕES BANCÁRIAS. POSSIBILIDADE. As informações referentes à movimentação bancária do contribuinte podem ser obtidas junto às instituições financeiras, no âmbito de procedimento de fiscalização em curso, quando, dentre outras hipóteses, ocorrer embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição integral dos documentos relacionados a essas transações.

RMF. REQUISITOS. São requisitos para emissão da Requisição de Movimentação Financeira: (1) existência de procedimento de fiscalização em curso; (2) indispensabilidade dos exames; e (3) intimação prévia ao sujeito passivo para apresentação de informações. Presentes esses pressupostos, é de se considerar válida a emissão da RMF.

Penso que a indispensabilidade da expedição de Requisição de Informações sobre Movimentações Financeiras (RMV), quando não há colaboração do contribuinte, advém do dever ínsito ao poder de polícia que exige atos administrativos de fiscalização tendentes a alcançar a materialidade potencialmente omitida pelo sujeito passivo.

Por tais razões, afasto a preliminar suscitada.

PRELIMINAR DE NULIDADE POR AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Outro ponto controvertido pela recorrente consiste na nulidade por cerceamento ao direito de defesa, porquanto a autoridade administrativa limitou-se a indicar planilhas com resumo do somatório dos montantes de depósitos bancários apurados mensalmente, sem individualizar os créditos, conforme exige a legislação.

Com efeito, o § 3º do art.42 da Lei n.º 9.430/96 determina que, *para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente.*

Pelas mesmas razões apontadas anteriormente neste voto, penso que a irresignação do contribuinte, neste ponto, também está vinculado ao mérito, porque a eventual constatação da ausência de individualização dos créditos ocasionaria a potencial ausência de

comprovação da materialidade da infração, a impactar no julgamento da procedência ou não do lançamento, inexistindo nulidade a ser reconhecida.

A ausência de individualização dos créditos, conforme prevê os dispositivos legais, não impacta na defesa do contribuinte, mas pode afetar a comprovação da ocorrência do fato gerador que demandou o lançamento tributário reclamado no auto de infração.

Reitera-se que não existe nulidade apreciável em decorrência da matéria aqui controvertida, nem ela está vinculada, por analogia, à aplicação do art. 337, § 5º, do Código de Processo Civil, que obriga o julgador a conhecer as preliminares relacionadas a ausência de condições da ação e dos requisitos essenciais à constituição válida do processo, portanto, a preliminar em comento será julgada em conjunto com as demais matérias meritórias, porquanto seu provimento resultaria em improcedência ou parcial procedência do auto de infração.

ANÁLISE DE MÉRITO

A duas irresignações recusais de mérito trazidas pelo recorrente consistem na arguição de ilegalidade da quebra do sigilo bancário por iniciativa da administração pública, citando precedentes jurisprudenciais que entende desautorizá-la, além de controverter a impossibilidade de caracterizar depósitos bancários como fato gerador do tributos citados neste voto.

A matéria não demanda maiores questionamentos, porquanto o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 601314, sob a relatoria do Min. Edson Fachin, apreciou a matéria sob o rito da repercussão geral (Tema 225), DJe. 16/9/2016, havendo admitido a constitucionalidade da quebra de sigilo bancário parametrizado pelo art. 6º da Lei Complementar 105/2001, fixando tese segundo a qual (i) O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; (ii) A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN.

Eis a ementa do acórdão paradigma:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que

se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Também sob o regime de repercussão geral (Tema 842), a Corte Suprema decidiu, nos autos do julgamento do RE 855.649, sob a relatoria designada do Min. Alexandre de Moraes, DJ 03/05/2021, declarar a constitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/96, que versa sobre o presunção de omissão de receita e rendimento oriunda de depósitos bancários não justificados pelo sujeito passivo, fixando tese segundo a qual “*O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional*”, sob a seguinte ementa:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o art. 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária.

2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular,

pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.

4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular.

7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional.

Vê-se que a requisição de informações bancárias de contribuinte que se nega a apresentá-las à autoridade administrativa, no exercício do dever de polícia, foi validada por decisão definitiva, com repercussão geral, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, portanto, as controvérsias trazidas aos autos pelo recorrente no sentido de questionar a quebra de sigilo bancário não encontram abrigo no entendimento vinculante da Corte Suprema.

No mesmo sentido, destaque-se o conteúdo da Súmula CARF n.º 26: *A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.*

Outrossim, a presunção a que alude o art. 42 da Lei n.º 9.430/96 corre em desfavor do contribuinte e, portanto, independe de provas complementares naquilo que o sujeito passivo deixar objetivamente de controverter. Neste sentido, cite-se que o CPC determina em seu art. 374, IV, que *não dependem de prova os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.*

Neste sentido, cite-se recentes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que validam as conclusões até aqui apontadas:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO. Caracteriza omissão de rendimentos a constatação da existência de valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (*Acórdão n.º 9202-008.669 – CSRF / 2ª Turma Sessão de 17 de março de 2020*)

IRPF. NULIDADE. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. POSSIBILIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 105. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 601.314, e nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859 garantiu ao Fisco o acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial, nos termos da Lei Complementar nº 105 e do Decreto nº 3.724, de 2001.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF Nº 26. Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MERAS ALEGAÇÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Reputa-se válido o lançamento relativo a omissão de rendimentos nas situações em que os argumentos apresentados pelo contribuinte consistem em mera alegação, desacompanhada de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte. (*Acórdão n.º 2401-008.893 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 01 de dezembro de 2020*)

Neste sentido, não assiste razão ao contribuinte, neste particular, porém, as demais razões de mérito, trazidas à colação na forma de preliminares, demandam análise complementar.

INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DA DRJ QUANTO AOS REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DO ART. 6º DA LEI Nº 11.033/2004 C/C O ART. 28, VI, DA LEI Nº 10.865/2004.

Aduz a recorrente ter havido equívoco interpretativo no julgamento de piso por deixar de considerar que a atividade por ela desenvolvida autoriza beneficiar-se do tratamento tributário que lhe fora concedido durante a fiscalização e posteriormente negado em face da revisão de lançamento.

Entendo assistir razão ao contribuinte, porquanto a administração tributária não está autorizada a lançar tributo cujo fato gerador encontra-se controvertido em processo diverso, pendente de julgamento, em que fora reconhecido ao sujeito passivo a condição que lhe assegura o tratamento tributário favorável indicado em norma jurídica específica.

Com efeito, a legislação determina que *ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de livros* (art. 28, VI, da Lei n.º 10.865/2004, alterado pela Lei n.º 11.033/2004).

Tal tratamento tributário fora reconhecido nos autos de infração que antecederam a presente revisão de lançamento, como se vê do relato inserido no Termo de Verificação Fiscal de e.fls. 12/13, em que a administração motiva seu agir nos seguintes termos:

Tendo em vista que a atividade da empresa, no CNAE equivalente a comércio varejista de livros, o entendimento da autoridade fiscal era que a receita omitida, apurada através de depósitos bancários, que não tiveram sua origem e regular contabilização comprovada, a partir de dezembro de 2.004, seria tributada à alíquota zero no PIS e na COFINS, nos termos da lei 11.033 de 21-12-2.004, artigo 6º, c/c lei 10.865/2.004, artigo 28, VI.

Pelo exposto o reflexo relativo ao PIS e a COFINS, no período 12/2.004 a 12/2.005, deixou de ser lançado nos Autos de Infração constantes do processo acima mencionado, conforme cópias anexas dos autos de infração lavrados.

Entretanto o entendimento posterior do órgão julgador é no sentido de que este só seria tributado à alíquota zero, caso a fiscalizada trouxesse elementos comprobatórios de que tais receitas omitidas tiveram origem na atividade principal da empresa, ou seja, o comércio varejista de livros, o que não ocorreu.

Penso que a autoridade administrativa, *venia concessa*, equivocou-se em presumir que o crédito *reflexo relativo ao PIS e a COFINS, no período 12/2.004 a 12/2.005, deixou de ser lançado nos Autos de Infração constantes do processo acima mencionado*, uma vez que houve efetiva inclusão do mesmo período na apuração, com expresse reconhecimento da atividade desenvolvida pela autuada no ramo de comércio varejista de livros, tendo-lhe sido assegurada a tributação sob a alíquota zero, conforme preveem as normas acima mencionadas.

É dizer: o lançamento do PIS sob alíquota zero já fora realizado e estava sendo apreciado em processo administrativo diverso, onde também se cotejava o período de dezembro/2004 a dezembro/2005.

Inadmite-se a revisão de lançamento tendente à cobrança de crédito tributário lançado anteriormente em auto de infração diverso, com mesmo período de apuração, quando o tratamento tributário que favorece o contribuinte já fora reconhecido ou ainda estava sendo discutido, pendente de julgamento em processo administrativo anterior.

Nesse contexto, vê-se dos autos que não existem *incorrekções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência* que autorizem a lavratura de novo auto de infração (art. 18, § 3º, do Decreto n.º 70.235/72), notadamente quando o processo inaugural, anterior a esse, ainda se encontrava em tramitação e ao contribuinte fora admitida a tributação sob alíquota zero.

Calha à fiveleta lembrar que *a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento* (art. 14 do citado Decreto), não sendo possível discutir a mesma matéria em

processos diversos, operando-se, também, a necessidade de preservação do princípio da segurança jurídica, em face de decisões potencialmente conflitantes.

Ademais, a lei processual civil também impõe restrições às hipóteses de litispendência (quando há litígio anterior) ou continência (quanto duas ações têm identidade quanto à causa de pedir, mas o pedido de uma, por ser mais amplo, abrange o da outra), não se admitindo o processamento de feitos com as mesmas razões.

Penso que a o lançamento complementar objeto do presente feito não prospera, porquanto constato que a atividade econômica de comércio varejista de livros, devidamente reconhecida pela autoridade administrativa quando do lançamento dos créditos dos autos de infração anteriores a este, autorizaram o tratamento tributário que aplicou alíquota zero às operações do contribuinte.

Outrossim, a presunção de omissão de receita regulamentada pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96 é presunção relativa, *juris tantum*, cuja validade está condicionada ao cotejo das circunstâncias fáticas parametrizadas pelo princípio da proporcionalidade, que demanda atendimento à necessidade, adequação e justiça estrita à medida jurídica reclamada.

Neste sentido, deve-se observar que o processo administrativo tributário é modelado pelo formalismo moderado, o qual dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita “*que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial*” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323).

As presunções relativas desafiadas ao crivo da verdade material podem ser desconstituídas sempre que a proteção do bem jurídico à qual se destinam alcançar demonstre circunstância diversa do suporte fático na norma presuntiva. É dizer: se é possível admitir que valores creditados em contas bancárias caracterizam a presunção de omissão de receita ou rendimento, esta deixará de existir se houver comprovação, mediante documentação hábil e idônea, de que a atividade do contribuinte autoriza o afastamento da tributação, por isenção, imunidade ou aplicação de alíquota zero.

A presunção relativa sucumbe à verdade material que a demonstre inadequada.

Portanto, no caso em análise, reconheço que a presunção de omissão de receita não resiste à tributação com alíquota zero já reconhecida anteriormente, mercê da aplicação do art. 28, VI, da Lei n.º 10.865/2004, alterado pela Lei n.º 11.033/2004, que determinam que *ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de livros.*

AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS

O § 3º do art.42 da Lei n.º 9.430/96 determina expressamente que, *para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente.*

Analisando-se o auto de infração, verifica-se que a administração tributária deixou de anexar os extratos bancários – aqui supondo que efetivamente existam – os quais deram supedâneo às autuações anteriores e serviriam de prova ao lançamento aqui controvertido.

Salta aos olhos que o principal elemento de prova, *in casu*, os extratos bancários, que materializariam a comprovação dos depósitos, não tenham sido juntados aos fólios processuais. O Decreto n.º 70.235/72, ao regular o Processo Administrativo Fiscal em âmbito federal, em seu art. 9º, determina que os autos de infração *deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*, não se admitindo que a administração tributária, a seu talante, deixe de cumprir o ônus probatório que lhe cabe.

O lançamento tributário que não comprove, a desdúvidas, a materialização da ocorrência do fato gerador não se presta à formalização da exigência da obrigação tributária a ele referível, nem autoriza a aplicação da respectiva penalidade, porquanto o requisito da certeza do crédito tributário decorre de elementos de prova que acompanhem o auto de infração.

A exigência do art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 objetivamente exige que a prova que a ele subjaz deva estar integralmente materializada e apresentada à época da lavratura do auto de infração, seja porque os atos praticados com preterição do direito de defesa ensejam a declaração de nulidade (art. 59, II, do citado Decreto) – que aqui se deixa de pronunciar, porquanto *a decisão de mérito favorece o sujeito passivo* (§ 3º) –, seja porque a revisão de lançamento só é admissível mediante novo procedimento que materialize as razões da revisão em novo auto de infração, por quaisquer das razões indicadas no art. 149 do CTN, no caso dos autos, *quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior* (inciso VIII).

É da autoridade lançadora o ônus de cumprir o dever instrumental de produzir provas dos fatos que ensejam o dever de pagar tributos ou que representem infração à legislação tributária. A doutrina confirma essas conclusões, ao asseverar que, “De toda forma, em regra, o ônus da ocorrência da infração é da autoridade lançadora, sendo que, apenas no caso de presunção legal está autorizada a inversão do ônus da prova (art. 969 do RIR/2018), competindo ao Fisco somente a demonstração da ocorrência do fato indiciário previsto em lei como suficiente para presumir a infração (PINTO. Fernando Brasil de Oliveira. *A prova na presunção de passivo fictício ou de exigibilidade não comprovada: requisitos para autuação e eficácia das defesas*. In: Coord. BOSSA, Gisele Barra. *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 381).

Considero improcedente a autuação por ausência de provas da materialidade do fato gerador, além de que as planilhas constantes de e.fl.s. 13/14, que apuraram o somatório mensal das receitas supostamente omitidas, foram unilateralmente produzidas pela autoridade administrativa, sem arrimo em nenhum elemento de prova útil à comprovação dos depósitos bancários.

Mais: o § 3º do art.42 da Lei n.º 9.430/96 foi objetivamente descumprido, porquanto os créditos ali mencionados *não foram analisados individualizadamente nem podem ser validados por qualquer meio de prova existente no processo*.

Essas razões também convencem esta Relatoria da improcedência da autuação, por todo contexto esmiuçado neste voto.

DISPOSITIVO

Ante ao exposto, voto para dar provimento ao Recurso Voluntario a fim de exonerar o lançamento tributário

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque