



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

Processo nº 10865.003940/2010-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1802-002.540 – 2ª Turma Especial
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria Omissão de Receitas
Recorrente TRANSRUAS CARGAS E ENCOMENDAS LTDA - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

Ementa:

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO E CONTRIBUINTE OMISSO DE DECLARAÇÕES. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Súmula CARF nº 101).

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. TRANSFERÊNCIA DE DADOS, INFORMAÇÕES FINANCEIRAS DIRETAMENTE AO FISCO PELAS INSTITUIÇÕES BANCÁRIAS MEDIANTE REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - RMF, SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (LC Nº 105/2001, ART. 6º E DECRETO Nº 3.724/2001). ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO E ILEGALIDADE DAS PROVAS OBTIDAS - EXTRATOS BANCÁRIOS. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações ou dados acerca da movimentação financeira do

contribuinte nas instituições financeiras mediante RMF, desde que instaurado previamente o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos seja indispensável à instrução, preservado o caráter sigiloso da informação.

O acesso a informações junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto nº 3.724/01.

É lícito ao fisco requisitar dados bancários mediante RMF, sem autorização judicial (art. 6º da LC 105/2001), quando configurada situação definida como caracterizadora da indispensabilidade do respectivo exame.

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

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INTIMAÇÃO FISCAL PARA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS A CRÉDITO NAS CONTAS CORRENTES BANCÁRIAS. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. VÍCIO NÃO CONFIGURADO. PRELIMINAR REJEITADA.

Restando caracterizado, comprovado nos autos, que o Fisco efetuou intimação fiscal na forma do art. 42, § 3º, da Lei nº 9.430/96, com ciência da pessoa jurídica fiscalizada, da relação de depósitos bancários a crédito em suas contas correntes bancárias para comprovação da origem, devidamente individualizados por operação (histórico), com data, valor, conta corrente bancária e instituição financeira, quanto aos PA objeto dos autos, não se vislumbra prejuízo algum à defesa.

ANOS-CALENDÁRIO 2005 E 2006. RECEITAS CONTABILIZADAS E NÃO DECLARADAS. RESULTADOS OPERACIONAIS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS. CONTRIBUINTE OMISSA DE DECLARAÇÕES. OMISSÃO DE RECEITAS (ART. 24 DA LEI Nº 9.249/95). PRESUNÇÃO SIMPLES. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IRPJ E REFLEXOS (CSLL, PIS E COFINS). PROTESTO GENÉRICO DE PERÍCIA TÉCNICA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

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.

A escrituração contábil, nos termos do art. 923 do RIR/99, configura prova direta das infrações imputadas, ou seja, omissão de receitas operacionais e dos resultados operacionais escriturados e não declarados. Princípio da comunhão das provas.

Quanto à existência de eventual fato modificativo, impeditivo ou extintivo do direito constitutivo do fisco, o ônus da prova incumbe ao sujeito passivo.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 (Decreto nº 70.235/72, art. 16, §1º).

Rejeita-se o pedido genérico de produção de prova pericial, quando não atender aos requisitos constantes do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

ANOS CALENDÁRIO 2005, 2006 E 2007. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito, poupança e/ou investimento, junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Para imputação, por presunção legal, da infração omissão de receitas (fato probando) basta que o fisco comprove a ocorrência do fato indiciário, ou seja, a existência de extratos bancários de conta corrente cuja movimentação financeira bancária não foi registrada na escrituração contábil/fiscal e a pessoa jurídica jurídica, embora intimada, não comprove a origem dos recursos ingressados a crédito na conta corrente bancária.

A partir do fato indiciário - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada (fato conhecido) - presume-se a ocorrência ou existência de omissão de receitas à margem da tributação (fato probando).

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova.

O ônus probatório da não ocorrência do fato probando - omissão de receitas - é do sujeito passivo.

A presunção legal tem caráter relativo, podendo ser elidida, afastada, por prova em contrário da não ocorrência da infração omissão de receitas.

MULTA DE OFÍCIO APLICADA. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

A multa de ofício aplicada está cominada na lei de regência vigente, com presunção de constitucionalidade, não sendo permitido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais negar vigência ou afastar sua aplicação, por falta de competência.

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

JUROS DE MORA SOBRE O PRINCIPAL. TAXA SELIC. MATÉRIA SUMULADA.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4).

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral (Súmula CARF nº 5).

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO LANÇADA JUNTAMENTE COM TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício lançada juntamente com tributo ou contribuição, uma vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL, PIS E COFINS.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Inexistindo razão fática e/ou jurídica para decidir diversamente, aplica-se aos lançamentos decorrentes, o mesmo tratamento ou entendimento dispensado ao lançamento principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, por maioria, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar os juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos o conselheiro relator Nelso Kichel, que dava provimento parcial para calcular os juros na forma do §1º do art. 161 do CTN, e a conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que negava provimento ao recurso. Designado o conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Correa – Presidente e Redator.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

Processo nº 10865.003940/2010-14
Acórdão n.º **1802-002.540**

S1-TE02
Fl. 609

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: José de Oliveira Ferraz Correa, Ester Marques Lins de Sousa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Henrique Heiji Erbano e Luis Roberto Bueloni dos Santos Ferreira.

CÓPIA

Relatório

Cuidam os autos do Recurso Voluntário de e-fls. 564/600 contra decisão da 5ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto (e-fls. 470/505) que julgou a impugnação improcedente, mantendo os autos de infração do IRPJ e reflexos dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007.

Quanto aos fatos:

- que, em **09/12/2010**, em procedimento de fiscalização externa, foram lavrados contra o sujeito passivo, na DRF/Limeira, autos de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) (e-fls. 322/341 e 342/394), para exigência do crédito tributário objeto dos autos, pela imputação de infrações à legislação tributária.

Infrações imputadas (auto de infração do IRPJ) (e-fls.322/3336) :

(...)

001 - OMISSÃO DE RECEITAS

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS

Omissão de Receita Operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, conforme descrito no Relatório Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

(...)

Valor da Infração:

Período de apuração	Valor Tributável (R\$)
31/03/2005	5.599,72
31/03/2006	11.132,60
31/03/2006	5.133,34
31/03/2006	9.829,29
30/09/2006	8.002,11
30/09/2006	49,60
31/12/2006	188,45
31/12/2006	2.815,60

Obs:

(i) **Omissão de receitas - Depósitos bancários não escriturados, anos-calendário 2005 e 2006**, respectivamente, nos valores de R\$ 5.599,72 e R\$ 37.150,99. **Demonstrativo, transcrito acima**, constante do auto de infração (e-fls. 322/3336 e 321). As parcelas – , depósitos a crédito que perfazem o somatório mensal indicado no demonstrativo acima -, de forma individualizada, operação por operação de depósito a crédito, constam discriminadas no **demonstrativo** anexo à intimação fiscal –ciência de 26/11/2010 (e-fls. 310/321).

(ii) Em complemento da descrição, narrativa dos fatos, conforme já aludido acima, consta do Relatório Fiscal, que transcrevo (e-fls. 401e 403), *in verbis*:

(...)

Da Análise da Movimentação Bancária: O contribuinte, intimado a apresentar o Livro Razão, apresentou a escrituração comercial em 03/09/2010, mediante entrega, em meio digital, no formato Manad (IN MPS/SRP nº 12/2006), do período compreendido entre 01/01/2005 e 31/12/2007.

(..)

Em relação à análise do confronto entre os extratos bancários e a contabilidade - item 1 - verificou-se que:

Nos anos-calendário 2005 e 2006, os créditos bancários foram em sua maioria escriturados. Restaram, no entanto R\$ 5.599,72 e R\$ 37.150,99 em créditos em contas bancárias cujos lançamentos não foram localizados na contabilidade em 2005 e 2006 respectivamente.

(...)

Das Constatções Relativas ao TIF de 04/10/2010: 1) as justificativas apresentadas pelo contribuinte em relação aos créditos de R\$ 14.830,47 (26/06/2007) e R\$ 30.000,00 (30/08/2007), embora não embasadas por documentação de suporte, serão acatadas em razão de os históricos demonstrarem tratar-se de operações de financiamento: "aquisição de bem 01296/078" e "liber. contr.85/2488441". Assim, esta fiscalização excluiu da relação contida no Anexo I referidos valores. ***Os demais valores, R\$ 5.599,72, ano-calendário 2005, R\$ 37.150,99, ano-calendário 2006, e R\$ 566.529,80, ano-calendário 2007, constituem-se em omissão de receitas com base em créditos bancários cuja origem, correta contabilização e submissão à tributação não foram comprovadas e assim serão tributados de ofício como infração dessa natureza;***

(...)

(iii) Fundamentação legal da infração: Art. 24 da Lei nº 9.249/95; **Art. 42 da Lei nº 9.430/96**; Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 282, 287, 288 e 926 do RIR/99;

(iv) Regime de apuração: **Lucro Real trimestral**, anos-calendário 2005 e 2006, para IRPJ e reflexo - CSLL (e-fls. 322/336);

(v) Período de apuração mensal para PIS e Cofins (**regime não –cumulativo**) acerca da **receita omitida, anos-calendário 2005 e 2006** (lançamentos reflexos).

(vi) Relatório Fiscal, parte integrante do lançamento fiscal (e-fls. 395/405).

(...)

002 - RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS

Valor correspondente ao lucro operacional escriturado, mas não declarado, conforme descrito no Relatório Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

(...)

Valor da Infração:

Período de apuração	Base de Cálculo - Valor Tributável (R\$)
31/03/2005	201,28
31/03/2006	18.018,46
30/06/2006	40.004,45
30/09/2006	73.528,12
30/12/2006	55.084,59

Obs:

(i) Contribuinte **omissão de declarações** (sem DIPJ, sem DCTF, e sem recolhimentos), para os anos-calendário 2005 e 2006.

(ii) Os valores, constantes do demonstrativo acima, representam a **Base de Cálculo do IRPJ e a Base de Cálculo da CSLL** apuradas a partir do Lucro Líquido Contábil, em face das receitas auferidas, que estão escrituradas, registradas na contabilidade, e não declarados ao fisco, dos anos-calendário 2005 e 2006.

(iii) As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2005 e 2006 foram apuradas pelo regime do Lucro Real trimestral. Vide demonstrativo – planilha resumo – da apuração dessas bases de cálculo (e-fl. 312);

(iv) Os reflexos PIS e Cofins: As receitas escrituradas e não declaradas dos anos-calendário 2005 e 2006 que sustentam, que dão origem, aos resultados da infração do IRPJ e do reflexo (CSLL), estão apresentadas, ou seja, constam também dos autos de infração PIS e Cofins (**regime não -cumulativo**) (e-fls. 342/394). O respectivo crédito tributário está apresentado especificamente, em separado (infração reflexa), conforme será detalhado mais adiante.

(v) Regime de apuração do Lucro Real trimestral, anos –calendário 2005 e 2006, para IRPJ e reflexo- CSLL – autos de infração (e-fls. 322/336);

(vi) Relatório Fiscal, parte integrante do lançamento fiscal (e-fls. 395/405);

(vii) Fundamento legal: Arts. 249, 250, 279, 280, **288** e 926 do RIR/99.

(...)

03- DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Valor apurado conforme Relatório Fiscal, (...) parte integrante do presente Auto de Infração.

(...)

Valor da Infração:

Período de apuração	Valor Tributável (R\$)
31/03/2007	92.423,11
31/03/2007	99.125,01
31/03/2007	137.657,58
30/06/2007	55.434,86
30/06/2007	60.354,11
30/06/2007	54.670,12
30/09/2007	18.442,14
30/09/2007	15.580,98
30/09/2007	9.470,55
31/12/2007	6.774,10
31/12/2007	7.275,24
31/12/2007	9.322,00
TOTAL	566.529,80

Obs:

(i) **Omissão de receitas - Depósitos bancários de origem não comprovada**, ano-calendário 2007. Demonstrativo constante do auto de infração. As parcelas – depósitos a crédito - que compõem este somatório de R\$ 566.529,80 estão discriminadas, de forma individualizada, ou seja, para cada operação de crédito, no demonstrativo anexo à intimação –ciência de 26/11/2010 (e-fls. 310/321).

(ii) Em complemento da descrição, narrativa dos fatos, consta do Relatório Fiscal (e-fls. 401/404), *in verbis*:

(...)

Da Análise da Movimentação Bancária: O contribuinte, intimado a apresentar o Livro Razão, apresentou a escrituração comercial em 03/09/2010, mediante entrega, em meio digital, no formato Manad (IN MPS/SRP nº 12/2006), do período compreendido entre 01/01/2005 e 31/12/2007.

(...)

Das Constatações Relativas ao TIF de 04/10/2010: 1) as justificativas apresentadas pelo contribuinte em relação aos créditos de R\$ 14.830,47 (26/06/2007) e R\$ 30.000,00 (30/08/2007), embora não embasadas por documentação de suporte, serão acatadas em razão de os históricos demonstrarem tratar-se de operações de financiamento: "aquisição de bem 01296/078" e "liber. contr.85/2488441". Assim, esta fiscalização excluiu da relação contida no Anexo I referidos valores. Os demais valores, R\$ 5.599,72, ano-calendário 2005, R\$ 37.150,99,

ano-calendário 2006, e R\$ 566.529,80, ano-calendário 2007, constituem-se em omissão de receitas com base em créditos bancários cuja origem, correta contabilização e submissão à tributação não foram comprovadas e assim serão tributados de ofício como infração dessa natureza;

(...)

Da forma de tributação de ofício:

(...)

Em relação ao ano-calendário 2007, embora também submetido — a princípio — ao regime de tributação do lucro real, a escrituração comercial do contribuinte não comportou a movimentação bancária de forma a se conhecer as naturezas das transações registradas. Conforme já esclarecido pormenorizadamente no parágrafo intitulado Da Análise da Movimentação Bancária do TIF de 04/10/2010, foi encontrada uma divergência de R\$ 566.529,80 em créditos bancários não escriturados, sendo que a receita escriturada somou apenas R\$ 208.731,86 e não fez qualquer referência à forma de recebimento. Em razão da impossibilidade de aproveitamento da escrita fiscal relativa ao ano-calendário 2007, a mesma é considerada imprestável para apuração do lucro real bem como para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

Assim, com fundamento no Decreto nº 3.000/99, art. 530, II, as omissões de receitas do ano-calendário 2007 serão tributadas segundo o regime de tributação do Lucro Arbitrado.

(iii) Fundamento legal: Arts. 532, 537, **849** e 926 do RIR/99;

(iv) Regime de apuração do **Lucro Arbitrado (apuração trimestral)**, ano –calendário 2007, para IRPJ e reflexo –CSLL, por ser imprestável a escrituração contábil – autos de infração e demonstrativos (e-fls. 322/336);

(v) Apuração mensal para PIS e Cofins (**regime cumulativo**) sobre receita omitida (lançamento reflexo);

(vi) Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2007, 06/2007 09/2007 e 12/2007. Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas descritos no Relatório Fiscal, que é parte integrante do presente Auto de Infração (Art. 530, inciso II, do RIR/99);

(vii) Relatório Fiscal, parte integrante do lançamento fiscal (e-fls. 395/405).

O crédito tributário lançado de ofício para os anos-calendário 2005, 2006 e 2007, quanto à infração 01 do IRPJ e reflexos –CSLL, PIS e Cofins, infração 02 do IRPJ e reflexo –CSLL (**não computados os autos de infração PIS e Cofins**) e infração 03 do IRPJ e reflexos CSLL, PIS e Cofins, perfaz a quantia de **R\$ 208.504,69**, assim discriminado por exação fiscal:

Auto Infração	de Principal	Juros de Mora calc. até 30/11/2010	Multa de 75%	Total (R\$)
IRPJ	44.754,11	19.244,62	33.365,54	97.564,27

PIS	4.387,73	1.699,96	3.290,73	9.378,42
CSLL	26.781,38	11.423,19	20.085,99	58.290,56
Cofins	20.244,85	7.843,03	15.183,56	43.271,44
TOTAL (R\$)	-	-	-	208.504,69

Obs: Nesse montante de crédito tributário, como já mencionado, não constam, não foram computados, os lançamentos reflexos PIS e Cofins dos anos-calendário 2005 e 2006, quanto à infração 02 (transcrita acima). Vale dizer, sobre as **receitas escrituradas e não declaradas dos anos-calendário 2005 e 2006**, houve apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apresentadas na infração 02, para cada período trimestral de apuração (lucro presumido, que é trimestral). Já, os reflexos PIS e Cofins (**regime não-cumulativo**), que incidem diretamente sobre a receita bruta mensal escriturada e não declarada,, constam de lançamento e demonstrativos específicos, períodos de apuração mensal (e-fls. 342/394). O respectivo crédito tributário, também, está apresentado em separado (infração reflexa), conforme transcrição abaixo:

Valor da Infração:

<i>Mês/Ano</i>	<i>Receita Operacional Bruta</i>	<i>Devoluções e Abatimentos</i>	<i>Base de Cálculo Receitas Contabilizadas e não Declaradas</i>
Jan/05	R\$ 111.550,87	R\$	R\$ 111.550,87
Fev/05	R\$ 107.959,28	R\$	R\$ 107.959,28
Mar/05	R\$ 132.991,55	R\$	R\$ 132.991,55
Abr/05	R\$ 125.708,45	R\$	R\$ 125.708,45
Mai/05	R\$ 122.928,68	R\$	R\$ 122.928,68
Jun/05	R\$ 102.741,61	R\$	R\$ 102.741,61
Jul/05	R\$ 121.197,40	R\$	R\$ 121.197,40
Ago/05	R\$ 140.544,88	R\$	R\$ 140.544,88
Set/05	R\$ 142.668,20	R\$	R\$ 142.668,20
Out/05	R\$ 136.406,33	R\$	R\$ 136.406,33
Nov/05	R\$ 101.859,80	R\$	R\$ 101.859,80
Dez/05	R\$ 153.736,37	R\$	R\$ 153.736,37
Total 2005	R\$ 1.500.293,42		R\$ 1.500.293,42
Jan/06	R\$ 121.585,58	R\$	R\$ 121.585,58

Processo nº 10865.003940/2010-14
Acórdão n.º **1802-002.540**

S1-TE02
Fl. 616

<i>Fev/06</i>	R\$ 124.651,00	R\$	R\$ 124.651,00
<i>Mar/06</i>	R\$ 152.019,91	R\$	R\$ 152.019,91
<i>Abr/06</i>	R\$ 125.000,38	R\$	R\$ 125.000,38
<i>Mai/06</i>	R\$ 118.761,39	R\$	R\$ 118.761,39
<i>Jun/06</i>	R\$ 118.303,85	R\$	R\$ 118.303,85
<i>Jul/06</i>	R\$ 192.656,40	R\$	R\$ 192.656,40
<i>Ago/06</i>	R\$ 160.216,17	R\$	R\$ 160.216,17
<i>set/06</i>	R\$ 112.608,69	R\$	R\$ 112.608,69
<i>Out/06</i>	R\$ 115.773,54	R\$	R\$ 115.773,54
<i>Nov/06</i>	R\$ 104.250,63	R\$	R\$ 104.250,63
<i>Dez/06</i>	R\$ 96.495,22	R\$	R\$ 96.495,22
Total 2006	R\$ 1.542.322,76		R\$ 1.542.322,76

Obs: Esses valores de **receitas contabilizadas e não declaradas** dos anos-calendário 2005 e 2006, além de constarem dos autos de infração do PIS e da Cofins (e-fls. 342/394), estão anexos à intimação fiscal que a contribuinte tomou ciência em 26/11/2010 (e-fls. 310/311).

O crédito tributário dos autos de infração da Contribuição para o PIS e da Cofins, regime não-cumulativo(lançamento reflexo da infração 02 do auto de infração do IRPJ), em relação às receitas contabilizadas e não declaradas dos anos-calendário 2005 e 2006 - **falta de recolhimento do PIS e da Cofins** (e-fls. 342/394), perfaz a quantia de **R\$ 643.791,03**, assim discriminado, por exação fiscal:

Auto de Infração	Principal	Juros de Mora calc. até 30/11/2010	Multa de 75%	Total (R\$)
PIS	50.203,06	26.982,84	37.652,22	114.838,12
Cofins	231.238,71	124.285,25	173.428,95	528.952,91

Portanto, o crédito tributário lançado de ofício dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, objeto deste processo, perfaz o montante geral de **R\$ 852.295,72**.

Ciente dos autos de infração (e-fls. 322/394) e, também, do Relatório Fiscal (e-fls. 395/405), em **13/12/2010 (segunda-feira)**, por intermédio de seu sócio-gerente (aposição de assinatura de ciência no próprio corpo dos autos de infração e do Relatório Fiscal), a contribuinte, em **10/01/2011**, por via postal, SEDEX (data de postagem –e-fl. 467), apresentou impugnação (e-fls. 410/458), juntando ainda documentos (e-fls. 459/469), cujas

razões, em síntese, estão resumidas no relatório da decisão recorrida e que, nessa parte, transcrevo (e-fls. 481/484), *in verbis*:

(...)

Inconformada, a empresa ingressou com a impugnação de fls. 410/458 aduzindo como razões de defesa o seguinte:

I – Decadência

Alegou que o período de janeiro a novembro de 2005 foi atingido pela decadência, vez que a autuação somente foi concluída em 14 de dezembro de 2010, ou seja, após ter fluído mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, sendo certo ainda que todos os tributos constituídos, quais sejam, IRPJ, CSLL e PIS, estão sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, nos moldes do art. 156, inciso V, do CTN.

II-a - Nulidade. Cerceamento de defesa. Devido processo legal administrativo.

Alegou ter havido cerceamento de defesa da impugnante, com conseqüente violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que o auto de infração foi lavrado com fundamento em depósitos bancários e não houve, juntamente com o auto de infração e termo de verificação fiscal, a apresentação de uma planilha com as contas correntes e os depósitos bancários — um a um — que foram utilizados como omissão de receitas e aplicada a presunção. Não houve o encaminhamento da descrição dos depósitos, razão pela qual há cerceamento ao pleno exercício do direito de defesa da impugnante.

Acrescentou que a planilha genérica, constante do Termo de Verificação de Irregularidades fiscais, apenas fornece os valores mensais, sem a devida discriminação de datas e valores individuais, o que impossibilita a apresentação de defesa, pois pela demonstração da planilha acima, não é possível a identificação de quais foram os depósitos considerados como omitidos pela fiscalização e sem a demonstração de todos os elementos que serviram de fundamento, um a um, dos depósitos bancários que foram utilizados no lançamento, impede plenamente a defesa do impugnante, principalmente, quando se inverte o ônus da prova em seu desfavor.

II-b - Nulidade: Obtenção de prova ilícita por ofensa ao Princípio Constitucional do Sigilo.

Alegou que todo o procedimento fiscal já nasceu NULO DE PLENO DIREITO porque inobservou direitos constitucionais básicos inerentes ao cidadão, uma vez que houve evidente utilização de prova ilícita, que contamina, conseqüentemente, todas as demais provas e atos decorrentes ("fruits of poisonous tree"), posto que a fiscalização fez tábua rasa do preceito constitucional, adquirindo os extratos bancários diretamente das instituições financeiras, sem ordem judicial, que é o único instrumento legítimo, imparcial e confiável, na avaliação das

circunstâncias concretas, ensejadoras de uma possível quebra do sigilo bancário.

Acrescentou que nem mesmo a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, não tem o condão de tornar o Fisco Federal independente de autorização judicial, ou seja, não pode afastar o prévio exame do Poder Judiciário sobre o cabimento da quebra do sigilo, transferindo tal prerrogativa à própria administração pública, aos próprios interessados na suposta "investigação".

II-c - Presunção de Omissão de Receitas

Alegou que o lançamento com base em extratos bancários vem sendo rechaçado pela jurisprudência, pois, como se sabe, no giro bancário, o valor atual contém o valor anterior e, além disso, os valores indicados em extrato bancário correspondem, sempre, à movimentação do dinheiro, e não à "renda" efetivamente percebida, pois é preciso ter em mente que os extratos bancários podem conter empréstimos, valores liberados por cheques especiais, circulação de valores entre bancos, e muitas outras situações que não afetam a renda da Impugnante em cada ano, porquanto não representam "plus". E, exatamente por isso, que o E. Conselho de Contribuintes já pacificou entendimento no sentido de não admitir os depósitos bancários como suposto indicativo de omissão de receita, para fins de lançamento tributário.

II- e - Tributação Reflexa — PIS. COFINS. CSLL

Além de reiterar todos os argumentos já ventilados, alegou que existem matérias que devem ser discutidas de plano, quais são:

II - e- 1 - Presunção de Omissão de Receitas - PIS/COFINS/CSLL/IPI/INSS - Falta de previsão legal

Alegou que a autoridade administrativa lavrou auto de infração tendo, exclusivamente, por supedâneo, a mera presunção, com fulcro no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, porém este artigo somente permite a presunção para efeitos de apuração de eventual omissão de renda e a conseqüente apuração do imposto sobre a renda, não podendo ser estendida para a tributação do PIS, da COFINS, da CSLL, por falta de previsão legal, o que aconteceu somente com a MP 449, de 03 de dezembro de 2008, em seus artigos 24 e 27.

Concluiu afirmando que é de rigor a insubsistência do Auto de Infração lavrado quanto ao PIS, COFINS, (...) e CSLL, por falta de previsão legal para presunção de omissão de receitas.

II- e- 2 - Do aumento da Base de Cálculo da COFINS e do PIS

Pelas razões que enumera requereu seja reconhecido o direito da impugnante de recolher a COFINS cobrada nos moldes previstos na Lei Complementar 70/91 reconhecendo-se a inaplicabilidade das disposições constantes da Lei 9.718/98 que alargaram a sua base de cálculo e, acaso seja necessário,

*requer-se a realização da competente **perícia técnico contábil** para a correta aferição dos valores devidos.*

Acrescentou que em recente julgamento o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reconheceu a inconstitucionalidade da extensão realizada na base de cálculo da COFINS, consoante art. 32, § 1º, da Lei nº 9718/98, que possibilitaria no presente caso a tributação das receitas financeiras.

Em tais condições, o lançamento é insubsistente, eis que se pauta em base de cálculo alargada por lei inconstitucional e ilegal, sendo indevida a exigência da COFINS e do PIS sobre as receitas financeiras.

II- e- 3 - Da Indevida Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS.

Alegou que o Supremo Tribunal Federal já manifestou-se no sentido de que o ICMS não pode compor a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento das empresas (conforme previsão das Leis Complementares 07/70 e 70/91).

II. h - Nulidade do lançamento para Pis Cofins. Não-cumulatividade.

*Alegou nulidade dos lançamentos relativos ao PIS/COFINS com base na não-cumulatividade ao argumento de que, uma vez que HOUVE ARBITRAMENTO, eventual tributação reflexa deveria ser pela regra da **cumulatividade** com alíquotas de 3% (COFINS) e 0,65% (PIS), conforme prevê o art. 10 da Lei nº 10.833/2003 que transcreve.*

Concluiu afirmando que, no presente caso, houve descumprimento da não-cumulatividade prevista no texto constitucional e, especialmente, o disposto nos arts. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 em decorrência da não análise de desconsideração dos créditos, sendo, portanto, improcedente a autuação neste aspecto.

II-f - Dos Juros Selic Aplicados

Alegou que os juros são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, sendo de total improcedência o lançamento realizado.

II-g - Da Muita Confiscatória Aplicada

Alegou que o valor da multa de 75%, é de evidente irrazoabilidade e confisco, principalmente, em virtude da Impugnante, em momento algum, ter sonegado as informações solicitadas, sendo, portanto, forçoso o cancelamento da multa imposta.

Argumentou que tendo em vista o caráter confiscatório da multa, esta deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

II- h - Da não Incidência de Juros sobre a multa

Alegou que não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor por ficar privado do uso de seu capital, conforme ensina Maria Helena Diniz (Curso de Direito Civil Brasileiro, 2º vol. Pág. 322), eles devem incidir somente sobre o que não foi passado aos cofres públicos, que diz respeito tão somente à obrigação principal.

A multa lançada diz respeito a uma penalidade aplicada ao devedor, que nada tem a ver com o capital do qual o credor foi privado de utilizar, esse sim passível de incidência de juros.

III - Conclusão. Pedido.

Requeru seja conhecida e provida a presente impugnação, especialmente, para reconhecer a improcedência o lançamento tributário relevando-se as questões acima expostas, bem como a documentação acostada aos autos, tendo em vista sua insubsistência como medida de legalidade.

Requeru, outrossim, seja reconhecida a inaplicabilidade da Taxa SELIC, bem como, acaso superado o entendimento acima, seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 75%, devendo a mesma ser redimensionada para 20% de conformidade com o art. 61, § 2º da Lei nº 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

Finalmente, requereu, quando do julgamento, seja o patrono do recorrente devidamente intimado, para que possa sustentar oralmente as suas razões, sob pena de cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

(...)

A DRJ/Ribeirão Preto (5ª Turma), enfrentando as questões suscitadas pelo sujeito passivo, julgou a impugnação improcedente, conforme Acórdão de 26/07/2013 (e-fls. 470/505), cuja ementa transcrevo:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

NULIDADE. LEGALIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

É incabível a arguição de nulidade do procedimento quando os atos administrativos encontram-se revestidos de suas formalidades essenciais e a infração encontra-se perfeitamente identificada e demonstrada no lançamento constituído em estrita

observância aos preceitos legais, afastando-se a hipótese de cerceamento de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. CARÁTER ABUSIVO DA MULTA DE OFÍCIO. ILEGALIDADE DA TAXAS SELIC. FALTA DE COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

Irresignações endereçadas diretamente contra dispositivo legal que define base de cálculo do PIS e da Cofins, contra caráter pretensamente abusivo da multa de ofício instituída em lei, bem como contra suposta ilegitimidade do uso da TAXA SELIC no cômputo dos juros de mora, não podem ser apreciadas pelas autoridades julgadoras administrativas. A estas cabe apenas examinar a conformidade do ato de lançamento em face das normas fiscais de regência, já que lhes carecem poderes para apreciar pretensos vícios de leis, prerrogativa esta exclusiva do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial, para efeito de exigência de tributo sujeito ao regime de homologação, em lançamento "ex officio", quando na ausência de pagamento ou quando constatado fraude, simulação ou dolo, é regido pelo artigo 173, I, do CTN.

SIGILO BANCÁRIO.

A LC 105/2001, ao estabelecer normas gerais sobre o dever de sigilo bancário, permitiu, sob certas condições, o acesso e utilização, pelas autoridades da administração tributária, a documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras. As questões da constitucionalidade e da observância de princípios constitucionais levantadas constituem matérias que ultrapassam os limites da competência para julgamento na esfera administrativa, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA.

Por presunção legal contida na Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 42, os depósitos efetuados em conta bancária, cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pelo contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

AUTOS REFLEXOS.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos, implicam na obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. A decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(...)

Irresignada com esse *decisum* do qual tomou ciência por Edital em 02/10/2013 (e-fl. 524), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 03/10/2013 por via postal (e-fls. 601/602), cujas razões (e-fls. 564/600), em síntese, são as mesmas deduzidas quando da apresentação da manifestação de inconformidade e resumidas já no relatório (reiteração das razões deduzidas na instância *a quo*), pedindo, por fim, a reforma da decisão recorrida, que seja dado provimento ao recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel, Relator.

O Recurso Voluntário, por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade, merece ser apreciado, conhecido. Logo, dele conheço.

Conforme relatado, a lide versa acerca da exigência do crédito tributário do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), computados juros de mora e multa de ofício de 75%, lançamento de ofício atinente aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, no montante de **R\$ 852.295,72** na data de lavratura dos autos de infração, ou seja, em **09/12/2010**, pela imputação das seguintes infrações:

1) – Omissão de receitas (presunção legal – art. 42 da Lei 9.430/96):

a) – Depósitos bancários não escriturados/origem não comprovada – **Anos-calendário 2005 e 2006**. Autos de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins). O IRPJ e a CSLL foram apurados pelo regime do Lucro Real trimestral. Já as contribuições (PIS e Cofins) – **regime não-cumulativo** – período de apuração mensal;

b) - Depósitos bancários de origem não comprovada. IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins). **Ano-calendário 2007**. Escrituração imprestável. IRPJ e CSLL – Apuração Lucro Arbitrado (que é trimestral). PIS e Cofins (**regime cumulativo**): período de apuração mensal.

2) – Omissão de receitas (presunção simples – art. 24 da Lei 9.430/96). Valores escriturados, não declarados e falta de pagamento (contribuinte omissa de declaração: DIPJ, DCTF e inexistência de recolhimentos):

a) resultados operacionais escriturados e não declarados ao fisco. Bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, anos-calendário 2005 e 2006: Lucro Real trimestral. Autos de infração do IRPJ e CSLL (reflexo);

b) receitas escrituradas e não declaradas, anos-calendário 2005 e 2006 (lançamentos reflexos: PIS e Cofins, **regime não-cumulativo**). Período de puração mensal.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

A recorrente, nas razões do recurso, suscitou decadência do crédito tributário relativo aos períodos de apuração de **janeiro a novembro/2005; que** os tributos objeto do lançamento fiscal estão submetidos à espécie de “lançamento por homologação”; que, no caso, o lapso temporal de 5 (cinco) anos para o fisco constituir o crédito tributário conta-se da ocorrência do **fato gerador** (invocou precedentes do STJ e deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais); que o fisco deixou transcorrer esse lapso temporal *in albis* (ficou inerte), efetuando o lançamento fiscal somente quando já decaído o seu direito.

A irresignação da recorrente não merece prosperar.

Quanto a tributo submetido a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador (termo inicial), na forma do art. 150, § 4º, do CTN, impõe-se, no caso de existência de prévio pagamento parcial (antecipação de pagamento), que não é o caso.

A recorrente, quanto aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2005 (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), não transmitiu eletronicamente, não apresentou, não entregou DIPJ e DCTF ao fisco (contribuinte omissor de declarações) e, também, não houve antecipação de pagamento (pagamento parcial) dessas exações fiscais quanto aos PA objeto dos períodos suscitados no recurso (janeiro a novembro/2005).

Os autos, por conseguinte, não tratam de lançamento de diferença de exações fiscais, mas sim da integralidade das exações fiscais dos PA dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, em face de contribuinte omissa de declarações (DIPJ e DCTF) e inexistência de antecipação de pagamento (pagamento parcial), quanto aos PA objeto dos autos de infração.

A propósito, transcrevo, nessa parte, a narrativa, constatação da fiscalização que, de forma expressa, consignou no **Relatório Fiscal (e-fl. 396)**, parte integrante dos autos de infração, que a contribuinte é omissa de declaração quanto aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, e que, também, não efetuou pagamento, sequer parcial, de exação fiscal em nenhum PA quanto aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, *in verbis*:

(...)

Das Constatações: (...). *Embora a empresa esteja omissa na entrega das Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), os livros apresentados demonstram que houve operações no período objeto da presente fiscalização, ou seja, de 2005 a 2007. Ao ser verificada a arrecadação quanto aos recolhimentos do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins, também constatamos a ausência de recolhimentos em relação ao período objeto da presente fiscalização.*

(...)

Aos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a incidência ou aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN não é regra geral, de aplicação direta, automática e incondicional, pois depende da situação do caso concreto.

Esse entendimento restou pacificado neste CARF e, também, no Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Quanto ao Superior Tribunal de Justiça – STJ, guardião da uniformidade de interpretação de lei federal:

A Primeira Seção do STJ, no julgamento do Resp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C do CPC, relator Ministro Luiz Fux, Sessão de 12/08/2009, publicado no DJe de 18/09/2009, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos

casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal como no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há o pagamento antecipado (princípio de pagamento ou pagamento parcial).

A propósito, transcrevo a ementa do referido aresto do STJ:

(...)

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)

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

1.O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **Resp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EREsp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

3.O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao *primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo*, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante

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

(...)

Outras decisões do STJ, a título exemplificativo, reportando-se ao precedente transcrito acima.

(...)

RECURSO ESPECIAL REsp 985301 - SC 2007/0213429-8 (STJ). Data de publicação: 01/09/2010

Ementa: PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO - DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO - TERMO INICIAL - ARTIGO 173, I, DO CTN - APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN - IMPOSSIBILIDADE - REEXAME DE PROVAS: SÚMULA 7/STJ. PRECEDENTE : Resp 973.733/SC.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

2. É inadmissível o recurso especial se a análise da pretensão da recorrente demanda o reexame de provas.

3. Recursos especiais conhecidos e não providos.

(...)

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no REsp 1192933 MG 2010/0080028-2 (STJ). Data de publicação: 11/02/2011

Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. EMBARGOS DO DEVEDOR. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. DECADÊNCIA. MATÉRIA JULGADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NOS TERMOS DO ART. 543-C DO CPC.

1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.. Precedentes : Resp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/09/2009; REsp 1.033.444/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24/08/2010; AgRg no REsp 1.162.468/MG , Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/09/2010; REsp 1.122.685/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 24/03/2010; AgRg no REsp 1.074.191/MG , Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 16/03/2010). 3. Entendimento sedimentado pela Primeira Seção, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C do CPC sob a relatoria do Ministro Luiz Fux. 4. Agravo regimental não provido.

(...)

STJ - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL EDcl no AgRg no AREsp 109308 RS 2011/0258336-8 (STJ). Data de publicação: 04/06/2012

Ementa: TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 165 , 458 E 535 DO CPC . OMISSÃO NÃO CARACTERIZADA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN . REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7 /STJ.

1. Nos termos do art. 535 do CPC , os embargos declaratórios somente são cabíveis para modificar o julgado que se apresentar omissos, contraditórios ou obscuros, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que ocorreu no caso dos autos.

2. Inexiste a alegada violação dos artigos 165 , 458 e 535 do CPC ,porquanto a prestação jurisdicional foi dada de forma clara e fundamentada na medida da pretensão deduzida.

3. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não ocorre pagamento antecipado, o prazo decadencial rege-se pelas disposições do art. 173 , inciso I , do CTN ; ou seja, será de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedente : Resp 973733/SC,Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009.

4. É inadmissível o recurso especial se a análise da pretensão da recorrente demanda o reexame de provas. Embargos de declaração rejeitados.

(...)

De modo que, no caso inexistindo antecipação de pagamento (pagamento parcial) em relação aos PA do ano-calendário 2005 (janeiro a novembro/2005) quanto às exações fiscais objeto dos autos, inclusive a contribuinte é omissa de declarações para os anos-calendário objeto dos autos, o prazo decadencial conta-se na forma do art. 173, I, do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado.

No mesmo sentido, a Súmula CARF nº 101:

Súmula CARF nº 101 : Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Quanto aos fatos impositivos do ano-calendário 2005, o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial é o dia 01/01/2006.

Logo, o fisco tinha prazo para lançamento até 31/12/2010.

A contribuinte tomou ciência dos autos de infração em **13/12/2010** (e-fls. 322/405).

Portanto, o lançamento das exações fiscais do ano-calendário 2005, fatos geradores mais remotos objeto da exigência dos autos, estão a salvo da decadência.

Preliminar de decadência rejeitada.

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS A CRÉDITO. INTIMAÇÃO FISCAL ESPECÍFICA PARA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS CRÉDITOS. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. VÍCIO NÃO CONFIGURADO. PRELIMINAR REJEITADA.

Alegou a recorrente, nas razões do recurso:

- que o lançamento fiscal viola princípios constitucionais;
- que “não é a Constituição que deve ser interpretada em conformidade com a lei, mas sim a lei que deve ser interpretada em conformidade com a Constituição”, citando o jurista português Jorge Miranda;
- que, no presente caso, há cerceamento do direito de defesa, uma vez que os autos de infração foram aplicados, lavrados, com fundamento em depósitos bancários;
- que não houve no lançamento fiscal e no termo de verificação fiscal a apresentação de uma planilha com as contas correntes e os depósitos bancários – um a um – que foram utilizados como omissão de receitas e aplicada a presunção;

- que não houve o encaminhamento da descrição dos depósitos, razão pela qual há cerceamento ao pleno exercício do direito de defesa da recorrente;

- que houve a apresentação, apenas, de uma planilha genérica constante do termo de verificação de irregularidades fiscais, pois apresenta valores mensais, sem a devida discriminação de datas e valores individuais, o que impossibilita a apresentação de defesa;

- que o lançamento, por conseguinte, não descreve claramente as razões fáticas e jurídicas da exigência fiscal, devendo ser declarado nulo, por cerceamento do direito de defesa por violação do devido processo legal.

As alegações da recorrente carecem de plausibilidade, pois estão divorciadas da realidade fático-jurídica.

Diversamente do alegado pela recorrente, com fundamento, ou seja, em consonância com o **art. 42, §3º, da Lei nº 9.430/96**, foi intimada a comprovar a origem dos depósitos bancários a crédito em suas contas correntes bancárias dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, com valores discriminados, individualmente, operação por operação, uma a uma, ou seja, constam do demonstrativo anexo da intimação as seguintes indicações discriminadas, individualizadas, das operações: data da operação, valor da operação, depósito a D/C, histórico da operação, conta bancária e instituição financeira e tomou ciência da intimação em **04/10/2010**, por intermédio da Sra. Cilene Porsebom Ruas (e-fls. 296/307).

Na sequência, a contribuinte foi intimada, novamente, desta vez em **26/11/2010**, na pessoa de seu representante legal, Sr. João Carlos Pinheiro, da continuidade da fiscalização, contendo em anexo à intimação, novamente, a relação de depósitos a crédito nas contas correntes da contribuinte dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007 cuja origem deles (depósitos a crédito) persistiam e persistem sem comprovação. Reiterando, os depósitos a crédito, no referido anexo da intimação, estão discriminados, de forma individualizada, operação por operação, uma a uma, por data, valor, D/C, histórico da operação, conta bancária e instituição financeira (e-fls. 310/321).

Desta forma, as referidas intimações da contribuinte para comprovar a origem dos depósitos a crédito em suas contas correntes bancárias, possuem o condão de inverter o ônus da prova. Ou seja, o ônus probatório de que não ocorreu a omissão de receitas quanto aos depósitos bancários nas contas correntes da recorrentes nos anos-calendário 2005, 2006 e 2007 é da contribuinte.

Assim, configura um despautério, completa falta de fundamento ou plausibilidade fático-jurídico, a alegação da recorrente de que o fisco não teria discriminado as operações de depósito a crédito, de forma individuada, por data, valor, conta corrente e instituição financeira.

Diversamente do alegado pela recorrente, portanto o fisco efetuou as intimações na forma do art. 42, § 3º, da Lei nº 9.430/96, invertendo o ônus da prova, em face das provas indiciárias da omissão de receitas (cópia dos extratos bancários constantes dos autos, prova da inexistência ou falta de registro na escrituração contábil desses depósitos bancários) e intimação, com ciência pela contribuinte, da relação de depósitos bancários a crédito, devidamente individualizados, operação por operação, uma a uma, por data, valor, conta corrente bancária e instituição financeira, quanto aos PA dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007.

Ademais, conforme já relatado, as infrações imputadas estão narradas, descritas, de forma clara, precisa, objetiva, com matéria tributável determinada, especificada, discriminada com demonstrativo de cálculo dos valores apurados, e todos os elementos do fato gerador identificados, apurados e atribuídos, em consonância com o art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

A jurisprudência deste CARF é mansa e pacífica, no sentido de que o auto de infração somente deve ser declarado nulo quando não houver, inexistir, adequada descrição dos fatos e não houver adequada fundamentação legal, que não é o caso; pois, o auto de infração tem adequada descrição dos fatos e respectivo enquadramento legal.

A propósito, trancrevo precedentes de jurisprudência deste CARF pela rejeição de preliminar de nulidade do lançamento fiscal quando o lançamento contém descrição dos fatos e pertinente fundamentação legal, ajustando-se perfeitamente à situação dos presentes autos, *in verbis*:

NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA –CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA – IRF – Anos 1991 a 1993 – O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa (Acórdão nº 104-17.364, de 22/02/2001, 1º CC).

AUTO DE INFRAÇÃO – DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA –O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa (Acórdão nº 103-13.567, DOU de 28/05/1995);

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO. A capitulação legal incompleta da infração ou mesmo a sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas (Acórdão 108-06.208, sessão de 17/08/2000).

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – INOCORRÊNCIA. A inclusão desnecessária de um dispositivo legal, além do corretamente apontado para as infrações praticadas, não acarreta a improcedência da ação fiscal. Outrossim, a simples ocorrência de erro de enquadramento legal da infração não é o bastante, por si só, para acarretar a nulidade do lançamento quando, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida, venha a permitir ao sujeito passivo, na impugnação, o conhecimento do

inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado, inclusive os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributável. (Acórdão nº 104-17.253, sessão de 10/11/99).

AUTO DE INFRAÇÃO NULIDADE CERCEAMENTO DE DEFESA. Para que haja nulidade do lançamento é necessário que exista vício formal imprescindível à validade do lançamento. Desta forma, se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, mediante substancial defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa ou por vício formal. (Acórdão nº 102-48.141, sessão de 25/01/2007).

Nesse diapasão, também é o entendimento jurisprudencial da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. CSRF/01-03.264, de 19/03/2001 e publicado no DOU em 24/09/2001), verbis:

A imperfeição na capitulação legal do lançamento não autoriza, por si só, sua declaração de nulidade, se a acusação fiscal estiver claramente descrita e propiciar ao contribuinte dele se defender amplamente, mormente se este não suscitar e demonstrar o prejuízo sofrido em razão do ato viciado.

Como demonstrado, o lançamento fiscal foi produzido de acordo com o art. 142 do CTN, art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 42, § 3º, da Lei 9.430/96.

Por conseguinte, não restou configurado o alegado cerceamento do direito de defesa.

Por tudo que foi exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada, pela não caracterização, não configuração, do alegado cerceamento do direito de defesa.

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. OBTENÇÃO DE PROVA ILÍCITA. QUEBRA ILEGAL DO SIGILO BANCÁRIO. VÍCIO NÃO CONFIGURADO. PRELIMINAR REJEITADA.

Argumenta a recorrente, nas razões do recurso:

- que, intimada pelo fisco, não forneceu os extratos bancários, por estar amparada, protegida pelo sigilo bancário (CF, art. 5º, incisos X e XII);

- que o fisco conseguiu os extratos bancários dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007 junto às instituições financeiras, sem ordem judicial, em face da Lei Complementar nº 105/2001 e do Decreto 3.724/2001;

- que, reconhece ser o sigilo bancário um direito relativo, mas somente deve ser afastado (no caso de colisão de princípios constitucionais), perante o caso concreto, por ordem judicial;

- que a LC 105/2001 (art. 6º) não tem o condão de autorizar o acesso direto do fisco aos dados de movimentação financeira dos contribuintes-correntistas;

- que o acesso direto do fisco aos dados de movimentação financeira bancária, sem ordem judicial (LC 105/2001, art. 6º), foi declarado inconstitucional pelo STF, pelo Plenário em 20/12/2010, por maioria de votos, relator Min. Marco Aurélio, nos autos do RE 389.808, publicado em 10/05/2001;

- que, além da inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário, a RFB (a fiscalização) não cumpriu o disposto no art. 6º da LC 105/2001, sendo ilegal a quebra do sigilo bancário, no caso;

- que, referido dispositivo legal, exige ato administrativo da DRF local justificando as razões para a quebra do sigilo bancário (fundamentação da indispensabilidade da quebra);

- que, no caso, não houve motivação; que a fiscalização, apenas, afirma que solicitou as informações bancárias diretamente às instituições financeiras, diante da negativa da contribuinte de fornecimento dos extratos bancários;

- que não houve ato administrativo devidamente fundamentado em razões fáticas e jurídicas da autoridade da DRF local;

- que, no caso, a quebra do sigilo bancário pelo fisco não cumpriu os requisitos legais do art. 6º da LC 105/2001 e art. 2º do Decreto 3.724/2001;

- que, ainda, citou precedente do STJ pela ilegalidade da quebra do sigilo bancário pela autoridade fiscal, no caso de não atendimento aos requisitos legais;

- que, portanto, deve ser declarado nulo o lançamento fiscal, por utilização de prova ilícita, obtida de forma ilegal, em face da quebra do sigilo bancário pela autoridade administrativa sem observância dos requisitos legais.

Data venia, não merece prosperar a irresignação da recorrente, por falta de plausibilidade fático-jurídica.

Quanto à expedição da RMF:

Diversamente do alegado pela recorrente, o acesso direto do fisco aos dados de movimentação financeira bancária da recorrente está devidamente fundamentado pela autoridade fiscal. Senão vejamos:

Primeiro, o Auditor –Fiscal responsável pelo procedimento de fiscalização, de forma fundamentada, **solicitou** ao superior hierárquico competente **a emissão de Requisição de Informação de Movimentação Financeira (RMF)**, em 07/04/2010 (e-fls.43/45), com a seguinte fundamentação, *in verbis*:

(...)

RELATÓRIO

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, em cumprimento às normas tributárias e ao MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL nº 0811200 2009 00663, fui designado para execução da Fiscalização do Contribuinte acima

A presente ação fiscal é decorrente de indícios de incompatibilidade entre os rendimentos declarados pelo sujeito passivo dos anos-calendário de JAN/2005 a DEZ/2007 e os valores de movimentação financeira informados pelas instituições financeiras constantes nos "extrato do contribuinte" do sistema SIGA para os mesmos anos-calendário.

Pelo Termo de Início e Intimação Fiscal lavrado em 16/12/2009, o Contribuinte foi intimado a apresentar os documentos necessários à realização das operações de auditoria, visando a confirmação da origem dos diversos depósitos realizados em suas contas-correntes.

O Contribuinte solicitou prorrogação de prazo visando atender nossa requisição. Atendeu parcialmente nossa requisição, não tendo enviado os extratos bancários. Sendo assim, e pelo fato de que o não fornecimento destes documentos impossibilita os procedimentos de auditoria, não nos resta outro caminho para preservar eventual crédito tributário da União dos efeitos da decadência, senão requerer a transferência do sigilo bancário do supracitado Contribuinte para a RFB.

Entendemos, S.M.J., tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no inciso VII, do Artº. 3º do Decreto 3.724 de 10 de janeiro de 2.001, envolvendo prática reiterada de ilícito tributário prevista na lei 9430/96. E assim sendo, se faz necessária a requisição das informações sobre a movimentação financeira do sujeito passivo, para a execução do MPF (Mandado de Procedimento Fiscal).

(...)

Na sequência, o Delegado da DRF/Limeira, em 08/04/2014, em conformidade com o art. 6º da LC 105/2001 e em face da indispensabilidade ao andamento do procedimento de fiscalização em curso, nos termos do art. 4º, § 6º, do Decreto nº 3.724/2001, expediu a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (e-fls. 46/51).

Como demonstrado, o ato administrativo de expedição da RMF está devidamente fundamentado quanto à sua indispensabilidade, pelo relatório da fiscalização, transcrito anteriormente.

Portanto, os extratos bancários da recorrente (e-fls. 52/183) foram obtidos nos termos da legislação de regência -LC nº 105/2001 (art 6º) e Decreto nº 3.724/2001 (art. 4º, §6º).

Quanto à alegação de que acesso direto do fisco aos dados de movimentação financeira bancária (transferência dos dados pela instituições ao fisco via RMF) seria inconstitucional, a questão, no mérito, foge à alçada deste Conselho Administrativo, inclusive, essa falta de competência está sumulada:

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

Na esfera administrativa, no PAF, não há controle de legalidade de lei vigente (a competência é do Poder Judiciário), mas sim o controle de legalidade do ato administrativo de lançamento fiscal, se foi produzido de acordo com a legislação de regência.

No caso, os extratos bancários foram obtidos em estrita observância da legislação de regência.

É vedado ao julgador administrativo deixar de aplicar ou negar vigência à legislação vigente sob pena de responsabilidade funcional, pois a lei, enquanto integrante do ordenamento jurídico, tem presunção de legitimidade, legalidade e constitucionalidade, enquanto não retirada do ordenamento jurídico, ou enquanto não houver suspensão de sua eficácia pelo Poder Judiciário, em caráter *erga omnes*.

Apenas para argumentar, a jurisprudência dos Tribunais Pátrios, em sua maioria, admite, como legal e constitucional, o acesso direto do fisco aos dados de movimentação financeira bancária do contribuinte-correntista, mediante expedição da RMF.

Nesse sentido, cabe trazer à colação precedentes jurisprudenciais do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF/4ª Região), do TRF/3ª Região, e do Superior Tribunal de Justiça - STJ, o qual é guardião da norma infraconstitucional, reconhecendo a legalidade da legislação de regência do acesso do fisco aos dados de movimentação financeira bancária dos contribuinte, mediante RMF dirigida às instituições financeiras, dispensada autorização judicial.

Quanto à decisão do TRF/4ª Região, transcrevo a ementa do Acórdão da 1ª Turma, de 02/05/2002, *verbis*:

“TRIBUTÁRIO. REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LC nº 105/01. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. QUEBRA DE SIGILO. INOCORRÊNCIA.

1. A Lei nº 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN, art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade.

2. O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos seja indispensáveis à instrução, preservado o caráter sigiloso da informação.

3. O acesso a informações junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao

princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto nº 3.724/01” (Ac. 1ª Turma do TRF da 4ª R – mv – ag 2002.04.01.003040-0/PR – Rel. Des. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria – j 02.05.02 – Agte.: Joaquim Costa; Agdas.: União Federal/Fazenda Nacional – DJU 2 05.06.02, p 164.)

No que concerne ao TRF/3ª Região, transcrevo a seguinte ementa da Sexta Turma, relatora Juíza Consuelo Yoshida, DJU de 25/11/2002, pág. 603, *verbis*:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO À PRIVACIDADE E À INTIMIDADE. SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. IRRETOATIVIDADE DA LEI. CONSTITUCIONALIDADE.

1. O alegado SIGILO bancário não pode ser interpretado como direito absoluto, desvinculado de outras garantias constitucionais, havendo de compatibilizar-se, pois, com os demais princípios, voltados à consecução do interesse público.

2. É plenamente legítimo que a AUTORIDADE competente (Fisco), uma vez detectados indícios de falhas, incorreções, omissões, ou de cometimento de ilícito FISCAL, requisite as informações e documentos de que necessita para consecução de seu dever legal de constituir crédito tributário.

3. Não há que se falar em ofensa ao princípio da irretroatividade da lei tributária, porquanto a Lei Complementar nº 105/01, bem como a Lei nº 10.174/01 não criaram novas hipóteses de incidência, a albergar fatos econômicos pretéritos, mas apenas dotaram a Administração Tributária de instrumentos legais aptos a promover a agilização e o aperfeiçoamento dos procedimentos fiscais.

4. Precedentes desta Turma.

5. Apelação improvida.

Quanto ao Superior Tribunal de Justiça - STJ, há vários precedentes, cujas ementas transcrevo a seguir, *verbis*:

RECURSO ESPECIAL ALÍNEA 'A'. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENDIDA SUSPENSÃO DOS EFEITOS DE TERMO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REQUERIMENTO DE INFORMAÇÕES AO CONTRIBUINTE RELATIVAS AO ANO-BASE DE 1998, A PARTIR DE DADOS INFORMADOS PELOS BANCOS À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOBRE A CPMF. PRETENDIDA COBRANÇA DE CRÉDITOS RELATIVOS A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI N. 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 10.174/01. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. EXEGESE DO ART. 144, § 1º, DO CTN.

À luz do que dispõe o artigo 144, § 1º, do CTN, infere-se que as normas tributárias que estabeleçam 'novos critérios de apuração

ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas', aplicam-se ao lançamento do tributo, mesmo que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor.

Diversamente, as normas que descrevem os elementos do tributo, de natureza material, somente são aplicáveis aos fatos geradores ocorridos após o início de sua vigência (cf. "Código Tributária Nacional Comentado"). Vladimir Passos de Freitas (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 566).

Nesse contexto, forçoso reconhecer que os dispositivos (arts. 6º da LC n. 105/01 e 11, § 3º, da Lei n. 9.311/96, na redação dada pela lei n. 10.174/01) que autorizam a utilização dos dados da CPMP pelo Fisco para a apuração de eventuais créditos tributários relativos a outros tributos são normas adjetivas ou meramente procedimentais, acerca das quais não prevalece a irretroatividade defendida pelo v. acórdão da Corte a quo.

É de se observar, tão-somente, o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para constituição do crédito tributaria. Tanto o art. 6º da Lei Complementar 105/2001, quanto o art. 1º da Lei 10.174/2001, por ostentarem natureza de normas tributárias procedimentais, são submetidas ao regime intertemporal do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, permitindo sua aplicação, utilizando-se de informações obtidas anteriormente à sua vigência' (REsp 506.232/PR, Relator Min. Luiz Fux, DJU 16/02/2004). No mesmo sentido: REsp 479.201/SC, Relator Min. Francisco Falcão, DJU 24/05/2004. Recurso especial provido para denegar a segurança requerida" (Segunda Turma - REsp 505.493/PR, Rei. Min. Franciulli Netto, DJU de 08.11.04);

TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações

bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe; "Art. 6º 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."

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial desprovido, para manter o acórdão recorrido" (Primeira Turma - REsp 685.708/ES, Rei. Min. Luiz Fux, DJU de 20.06.05).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEFICIÊNCIA RECURSAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. 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. Não enseja conhecimento a pretensão recursal sem a indicação do dispositivo de lei federal tido como violado e sem a exposição dos motivos pelos quais pugna pela reforma do julgado, ante o disposto na Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

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

6. 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.

7. 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.

8. Ressalvado o prazo que dispõe a Fazenda Nacional para a constituição do crédito tributário.

9. Recurso especial conhecido em parte e provido. RECURSO ESPECIAL Nº 757.956 - RS (2005/0095707-4), RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA, 2ª Turma.

Destarte, a requisição, o acesso e o uso dos dados relativos à movimentação financeira das contas bancárias do sujeito passivo, deu-se em consonância com a legislação de regência. De modo que não há que se cogitar de utilização de prova ilícita. Ou seja, as provas utilizadas – extratos bancários da Contribuinte – foram obtidas de forma lícita.

Por fim, diversamente do alegado pela recorrente, o Supremo Tribunal Federal - STF ainda não apreciou de forma definitiva, pelo Pleno, a constitucionalidade da transferência dos dados de movimentação financeira bancária, diretamente ao fisco, pelas instituições financeiras, mediante RMF.

Apenas para argumentar, a questão foi levada para Sessão de Julgamento do Pleno do STF, no dia **20/12/2010**.

Ou seja, nessa data, o Pleno do STF se reuniu para julgar, especificamente, o RE 389.808 –PR contra decisão do TRF/4ª Região.

O RE citado tratava de questionamento da constitucionalidade do repasse direto pelos Bancos de dados de movimentação financeira de correntista ao Fisco, mediante RMF (sem autorização judicial).

Quanto ao resultado do julgamento, por maioria de votos dos presentes (5x4), os Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) deram provimento ao Recurso Extraordinário (RE 389.808-PR) em que a empresa GVA Indústria e Comércio S/A questionava o acesso da Receita Federal a informações bancárias da empresa, sem fundamentação e sem autorização judicial. Vale dizer, restou decidido que somente autoridades judiciárias e CPI podem requisitar informações bancárias às instituições financeiras. Deram provimento ao RE os Ministros Marco Aurélio (relator), Gilmar Mendes, Celso de Mello, Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski. Os Ministros Dias Toffoli, Ellen Gracie, Ayres Britto e Cármen Lúcia ficaram vencidos. Joaquim Barbosa não votou, não estava presente na Sessão, e ainda havia um cargo vago, na época, em face da aposentadoria do Ministro Eros Grau.

Porém, essa decisão do Pleno do STF não teve caráter *erga omnes*, pois não se atingiu a maioria absoluta de votos dos seus membros (CF, art.97 e Lei nº 9868/99, art. 23). Na sequência, jamais foi possível repetir a mesma bancada para conclusão da votação, em face de aposentadoria de membro(s) que já havia(m) votado. Por conseguinte, a decisão valeu apenas para as partes do processo no citado RE.

Portanto, a questão da constitucionalidade do acesso direto do Fisco aos dados de movimentação financeira de contribuintes (transferência de dados dos bancos para o Fisco, mediante RFM) ainda, oportunamente, será enfrentada pelo Pleno do STF (pela nova composição/formação), em face do nº infindável de Recursos Extraordinários pendentes de julgamento que tramitam pela Corte Suprema, e pelo fato da declaração ou reconhecimento do caráter de repercussão geral à matéria pelo STF (RE nº 601.314/SP, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, submetido ao Pleno e que se encontra pendente de julgamento).

Enquanto isso não ocorrer (julgamento dessa matéria pelo Pleno do STF), a legislação de regência do acesso direto do Fisco aos dados de movimentação financeira bancária, via RMF, persiste vigente, com presunção de legitimidade, legalidade e constitucionalidade.

Por tudo que foi exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

ANOS-CALENDÁRIO 2005 E 2006. RECEITAS CONTABILIZADAS E NÃO DECLARADAS. RESULTADOS OPERACIONAIS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS. CONTRIBUINTE OMISSA DE DECLARAÇÕES. OMISSÃO DE RECEITAS (ART. 24 DA LEI Nº 9.249/95). PRESUNÇÃO SIMPLES. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IRPJ E REFLEXOS (CSLL, PIS e COFINS). PEDIDO GENÉRICO DE PERÍCIA TÉCNICA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PEDIDO REJEITADO.

Aduziu a recorrente nas razões do recurso, ainda que superadas as questões elencadas quando às nulidades suscitadas, que no mérito os autos de infração do IRPJ e reflexos não merecem prosperar quanto à infração em tela, pelo seguinte:

- que o ato administrativo de lançamento é privativo da autoridade administrativo-fiscal (CTN, art. 142);

- que compete à autoridade administrativa identificar, discriminar, apurar todos os elementos da ocorrência do fato gerador da exação fiscal (elemento material, quantitativo, temporal, espacial, pessoal etc), com base em elementos de prova de infração à legislação tributária;

- que o ônus da prova incumpe ao fisco, o qual acusa, imputa infração tributária;

- que, no presente caso, a autoridade administrativa lavrou os autos de infração em mera presunção, sem comprovar os elementos que compõem o fato tributário;

- que a autoridade administrativa preferiu, ao seu livre talante, em detrimento da ordem jurídica, adotar “presunção ad hominis”, que nem mesmo é presunção legal;

- que não basta a simples “presunção ad hominis” de que houve omissão de receitas para dar fundamentos aos autos de infração;

- que é preciso que a fiscalização apresente os elementos comprobatórios, seguros, da suposta omissão de receitas;

- que o lançamento é arbitrário, inadmissível e ilegal;

- que, na rara e improvável hipótese de serem superados os argumentos acima, **requer a realização da competente prova pericial.**

Os argumentos da recorrente não merecem guarida.

Ora, neste tópico a infração imputada Omissão de Receitas (**receitas escrituradas e não declaradas, resultados operacionais escriturados e não declarados**), embora seja omissão simples, tem como sustentação direta a própria escrituração contábil da recorrente.

Ou seja, para lançamento do IRPJ e reflexos o Fisco adotou, levou em consideração, os próprios **valores de receita bruta** registrados pela contribuinte em sua escrituração contábil, que não foram declarados ao Fisco (contribuinte omissa de DIPJ, DCTF e inexistência de recolhimentos), ou seja:

a) **resultados operacionais escriturados e não declarados ao fisco**, conforme Bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, anos-calendário 2005 e 2006, discriminadas, especificadas, nos autos de infração dessas exações fiscais. Regime de apuração: Lucro Real trimestral;

b) **receitas escrituradas e não declaradas**, anos-calendário 2005 e 2006 (lançamentos reflexos: PIS e Cofins, **regime não-cumulativo**). Apuração mensal.

Como já demonstrado, a contribuinte é omissa de declaração, não entregou as DIPJ e as DCTF respectivas, sequer declarou ao Fisco os valores registrados na sua escrituração contábil, quanto aos anos-calendário 2005 e 2006. Por isso, da imputação dessa infração do IRPJ e reflexos.

A contribuinte não pode olvidar, obliterar, o disposto no art. 923 do RIR/99, que estatui, *in verbis*:

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 sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Ou seja: a escrituração contábil faz prova dos fatos nela registrados, contra e a favor da contribuinte. Princípio da comunhão das provas.

Conforme consta do Relatório Fiscal, a contribuinte registrou na escrituração contábil nos anos-calendário 2005 e 2006 **receita bruta** auferida nos valores de **R\$ 1.500.293,42 e R\$ 1.542.322,76**, respectivamente, e não declarou ao Fisco (contribuinte omissa de declarações) (e-fl. 404), *in verbis*:

(...)

Da Apuração da Base de Cálculo. Anos-calendário 2005 e 2006: conforme já destacado no parágrafo intitulado Da Análise da Movimentação Bancária do TIF de 04/10/2010, a grande maioria dos créditos bancários relativos aos anos-calendário 2005 e 2006 estavam devidamente contabilizados na escrituração comercial do contribuinte, entretanto não haviam sido oferecidos à tributação, constatando-se assim omissão de receitas escrituradas e não declaradas. Foram identificados R\$ 1.500.293,42, ano calendário 2005, e R\$ 1.542.322,76, ano-calendário 2006, como omissões de receitas e referidos valores estão informados no Demonstrativo de Omissão de Receitas com Base em Receitas Contabilizadas e não Declaradas (fl. 305) e no Demonstrativo de Apuração do Lucro Contábil — Base de Cálculo para Lançamento de Ofício do IRPJ e CSLL (fl. 306) — enquadramento legal Decreto nº 3.000/99, arts. 249, 250, 279, 280, 288 e 926.

(...)

Demonstrativo das receitas escrituradas e não declaradas dos anos- calendário 2005 2006, objeto do auto de infração, consta do demonstrativo do auto de infração (e-fl. 325) e da fl. 305 (ou seja, e-fl. 311):

Como a contribuinte registrou em sua escrituração contábil a **receita bruta** objeto das infrações (IRPJ e reflexos dos anos-calendário 2005 e 2006) e não declarou ao Fisco, pois é omissa de declarações (DIPJ, DCTF) e também inexistente pagamento desses PA até a data de ciência do Termo de Início de Fiscalização, tornou-se necessário o lançamento de ofício para constituir o crédito tributário respectivo, para salvá-lo da decadência e exigi-lo na forma da legislação de regência.

A receita receita bruta operacional escriturada e não declarada foi extraída dos balancetes – escrituração contábil, entregue em meio digital, e cópias foram impressas e juntadas aos autos (e-fls. 234/405), ou seja, a contribuinte, foi intimada a apresentar o Livro Razão, apresentou a escrituração comercial em 03/09/2010, mediante entrega, em meio digital, no formato Manad (IN MPS/SRP nº 12/2006), do período compreendido entre 01/01/2005 e 31/12/2007.

Nesse sentido, consta do Relatório Fiscal quanto à escrituração contábil juntada aos autos dos anos-calendário 2005, 2006 2007 (e-fl. 403):

(...)

Da Escrituração Comercial: foram juntados os Recibos de Entrega de Arquivos Digitais gerados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA) (fls. 228 a 237).

Cópia do CD contendo os arquivos digitais no formato Manad, anos-calendário 2005, 2006 e 2007 está em anexo (fl. 238).

Também foram juntados os relatórios com os saldos das contas que deram embasamento às bases de cálculo dos tributos e contribuições objeto do lançamento de ofício (fls. 239 a 289).

Das Constatações Relativas ao TIF de 04/10/2010:

(...)

2) em razão da falta de apresentação da escrituração comercial de períodos anteriores em que teriam sido gerados prejuízos fiscais, não serão aceitos os prejuízos contábeis, indicados nas cópias do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultado do Exercício do ano de 2004, para fins de compensação em exercícios posteriores;

3) em razão da falta de apresentação do Lalur, a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) considerará, para os anos-calendário 2005 e 2006, o lucro contábil apurado pela fiscalização;

4) em razão da não apresentação do Dacon, os eventuais créditos relativos ao PIS e a Cofins, apuráveis segundo a sistemática da não-cumulatividade, não serão aproveitados. Dessa forma, a base de cálculo das contribuições será a receita escriturada deduzidas das devoluções e abatimentos incondicionais concedidos;

5) em relação à falta de apresentação do livro do ICMS e das Gias, esta fiscalização entende que os valores de R\$ 29.808,43, ano 2005, e R\$ 16.776,64, ano 2006, informados como despesas com tributos estaduais na escrita comercial, são procedentes em razão da atividade do contribuinte e da receita bruta. Assim, dada também pela irrelevância dos valores se comparado aos montantes apurados de omissão de receitas, as despesas com ICMS serão consideradas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

6) em relação à apresentação do recibo dos arquivos digitais, esta fiscalização confirma a apresentação dos mesmos;

7) em relação às justificativas extras apresentadas pelo contribuinte de que a empresa sempre elaborou sua escrituração fisco-contábil de acordo com as regras do Simples, esta fiscalização observou que nenhuma escrituração relacionada a esse regime foi apresentada (no caso o livro caixa), também não houve qualquer recolhimento referente ao período fiscalizado, além de o contribuinte se manter omissa na entrega das declarações da pessoa jurídica.

(...)

Como visto, os valores tributáveis foram extraídos da própria escrituração contábil da contribuinte (contribuinte omissa de declarações).

Vale dizer, os fatos registrados na escrituração contábil, no caso, fazem prova direta das infrações imputadas (RIR/99, art. 923).

É verdade, trata-se de omissão simples (sim!), mas cuja prova direta da infração imputada Omissão de Receitas é a própria escrituração contábil da recorrente (omissão simples - art. 288 do RIR/99, cuja base legal é o art. 24 da Lei 9.249/95).

A prova da infração, como dito, é a própria escrituração contábil da recorrente, pois estas infrações abarcam as receitas registradas, escrituradas e não declaradas, bem como os resultados apurados (lucro contábil), base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os demonstrativos -resumo (planilhas da apuração) do lucro contábil, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir das receitas escrituradas e não declaradas, bem como as receitas escrituradas e não declaradas, constam nas planilhas e-fls. 311/312, e também constam dos respectivos autos de infração.

As bases de cálculo trimestrais do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2005 e 2006, inclusive, estão transcritas no relatório, a partir do demonstrativo (e-fl. 312).

Da mesma forma, as receitas escrituradas, registradas na escrituração contábil dos anos-calendário 2005 e 2006 e não declaradas ao Fisco, estão, também, transcritas no relatório, a partir do demonstrativo (e-fl. 311).

Para apuração das bases de cálculo trimestrais do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, em face de contribuinte omissa de declarações, o Fisco adotou o lucro contábil trimestral dos anos-calendário 2005 e 2006, conforme explicado, narrado no Relatório Fiscal, o qual é parte integrante do lançamento fiscal, que nessa parte transcrevo, outra vez (e-fl. 403):

(...)

3) em razão da falta de apresentação do Lalur, a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) considerará, para os anos-calendário 2005 e 2006, o lucro contábil apurado pela fiscalização;

(...)

Diversamente do alegado pela recorrente, na apuração do Lucro Contábil trimestral, a partir da receita bruta, **foram aproveitadas, consideradas, deduzidas as despesas de tributos incidentes sobre as vendas (ICMS, PIS, Cofins), custo dos produtos vendidos (CMV) e despesas operacionais**, conforme planilha (fl. 306 ou e-fl. 312), que transcrevo a seguir:

Contas		1º Trim./ 2005	1º Trim./ 2006	2º Trim./ 2006	3º Trim./ 2006	4º Trim./ 2006
	Receitas Operacionais	R\$ 352.501,70	R\$ 398.256,49	R\$ 362.065,62	R\$ 465.481,26	R\$ 316.519,39
()	Descontos e Abatim.Incondicionais	-	-	-	-	-
(-)	PIS incidente sobre vendas	R\$ 5.816,28	R\$ 6.571,23	R\$ 5.974,08	R\$ 7.680,44	R\$ 5.222,57
(-)	Cofins incidente sobre vendas	R\$ 26.790,13	R\$ 30.267,49	R\$ 27.516,99	R\$ 35.376,58	R\$24.055,47
(-)	ICMS incidente sobre vendas	R\$ 4.549,51	R\$ 4.515,88	R\$ 3.909,36	R\$ 4.606,19	R\$ 3.745,21
(=)	Receita Líquida de Vendas	R\$315.345,78	R\$356.901,88	R\$324.665,19	R\$417.818,05	R\$283.496,14
(-)	Custo dos Produtos e Serviços	R\$205.490,28	R\$194.348,25	R\$178.966,59	R\$206.218,23	R\$132.914,65
(=)	Lucro Bruto	R\$109.855,50	R\$162.553,63	R\$145.698,60	R\$211.599,82	R\$150.581,49
(-)	Despesas Operacionais	R\$109.654,22	R\$ 95.385,24	R\$105.694,15	R\$138.071,70	R\$95.496,90
(-)	Resultados não Operacionais	-	-	-	-	-
(=)	Lucro Antes do IRPJ e CSLL	R\$ 201,28	R\$ 67.168,39	R\$ 40.004,45	R\$ 73.528,12	R\$55.084,59
(-)	Prejuízo Contábil Anterior	-	R\$ 49.149,93	-		
(=)	Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL	R\$ 201,28	R\$ 18.018,46	R\$ 40.004,45	R\$ 73.528,12	R\$ 55.084,59

Por sua vez, em relação às contribuições (PIS e Cofins), **regime não-cumulativo**, não foram aproveitados créditos pela falta de DACON (contribuinte omissa de DACON), conforme explicado, narrado no Relatório Fiscal, o qual é parte integrante do lançamento fiscal, que nessa parte transcrevo, outra vez (e-fl. 403):

(...)

4) em razão da não apresentação do Dacon, os eventuais créditos relativos ao PIS e a Cofins, apuráveis segundo a sistemática da não-cumulatividade, não serão aproveitados. Dessa forma, a base de cálculo das contribuições será a receita escriturada deduzidas das devoluções e abatimentos incondicionais concedidos;

(...)

Vale dizer, em face da inexistência de DACon (contribuinte omissa de DACon) a recorrente não comprovou a existência de eventuais de créditos de PIS e Cofins contra o Fisco, para dedução dos valores lançados de ofício. Logo, improcedente a reclamação da recorrente de que a fiscalização, sem razão, não teria dado crédito dessas exações fiscais. A contribuinte não formalizou créditos de PIS e Cofins, pois é omissa de DACon. Não comprovou a existência de eventuais créditos de PIS e Cofins.

Reiterando: por ser omissa de declarações, a contribuinte não comprovou a existência de supostos créditos, pois não entregou os DACon.

Em momento algum, a contribuinte comprovou a existência de eventuais créditos de PIS e Cofins dos anos-calendário 2005 e 2006 para aproveitamento/dedução das contribuições lançadas de ofício (PIS e Cofins) quanto à infração omissão de receitas (**receitas escrituradas e não declaradas**), seja na fase pré-processual (procedimento de fiscalização), seja na fase processual (na primeira instância e nesta instância recursal), pois não apresentou o DACon (documento de formalização de créditos de PIS e Cofins contra o Fisco).

Ainda em relação às contribuições (PIS e Cofins), a recorrente alegou que o Fisco não subtraiu da receita bruta a parcela do ICMS; que no RE nº 240.785-2 o Supremo Tribunal Federal - STF, por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

A questão da parcela do ICMS é matéria de direito, pois a legislação de regência do PIS e da Cofins não prevê a pretendida exclusão.

Pois bem.

A propósito, quanto ao ICMS, no dia 08/10/2014, foi concluído no Supremo Tribunal Federal (STF) o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 240785-MG, no qual se discutiu a constitucionalidade da inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Os Ministros, por maioria, deram provimento ao recurso de uma empresa do setor de autopeças de Minas Gerais, garantindo a redução do valor cobrado a título de Cofins.

Divergência:

Em seu voto-vista proferido na sessão de 08/10/2014, o Ministro Gilmar Mendes foi favorável à manutenção do ICMS na base de cálculo da Cofins, acompanhando a divergência aberta pelo Ministro Eros Grau (aposentado). No entendimento do Ministro Gilmar Mendes, o conceito de receita bruta ou faturamento é o total recebido pelo contribuinte nas vendas de bens e serviços, e as exceções a essa regra devem estar previstas na legislação.

Ao contrário dos tributos sobre receita líquida, como o Imposto de Renda, que suporta deduções, os impostos sobre faturamento ou receita bruta não possuem exclusões. *“A exclusão da base de cálculo sem previsão normativa constitui ruptura no sistema da Cofins. Se excluída a importância do ICMS, porque não retirar o Imposto Sobre Serviços (ISS), do Imposto de Renda (IR), do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), taxas de fiscalização, do Programa de Integração Social (PIS), da taxa do Ibama, da base de cálculo da Cofins?”*, indagou o Ministro.

“Incentivar engenharias jurídicas só desonera o contribuinte no curto prazo, e só incentiva o Estado a criar novos tributos. Ou alguém duvida que a exclusão levará ao aumento de alíquota para fazer frente às despesas”, afirmou.

De qualquer forma, a citada decisão do STF, em sede RE, sem efeito *erga omnes*, não beneficia a recorrente nos presentes autos do processo administrativo tributário, pois vale apenas para as partes envolvidas naquele processo judicial; não beneficia a recorrente neste processo administrativo, pois não é parte daquele processo no STF.

Desta forma, persiste vigente a legislação de regência do PIS e da Cofins, que não prevê a exclusão da parcela do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Ou seja: não há previsão legal para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Portanto, incabível a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da CSLL dos anos-calendário 2005 e 2006, em relação às receitas registradas na escrituração contábil e não declaradas ao Fisco, pois a legislação de regência persiste vigente, com presunção de legitimidade e constitucionalidade em relação aos citados anos-calendário objeto dos autos.

Por fim, deve-se, ademais, rechaçar peremptoriamente o pedido genérico de perícia técnica da escrituração contábil.

A autoridade fiscal já examinou a escrituração contábil da recorrente, quando do procedimento de fiscalização. As provas da escrituração contábil, que comprovam a omissão de receitas, já constam dos autos.

Quanto a eventual fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito constitutivo do fisco, o ônus da prova incumbe ao sujeito passivo (PAF, arts. 15 e 16, e CPC, art. 333, II).

Neste caso, considera-se inexistente o pedido de perícia técnica (mero pedido genérico), pois não atendeu aos ditames do art. 16, IV, do Decreto 70.235/72. Aplicação da inteligência do § 1º do art. 16 do mesmo diploma legal.

Apenas para argumentar, a diligência/perícia contábil não pode ser utilizada para substituir atividade probatória cujo ônus é do sujeito passivo.

Os precedentes deste Conselho Administrativo são pacíficos nesse sentido.

A propósito, transcrevo ementas de Acórdãos do CARF, *in verbis*:

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR.. PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. De conformidade com o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária.

A produção de prova pericial deve ser indeferida se desnecessária e/ou protelatoria, com arrimo no § 2º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72. (Acórdão nº 206-01.462, sessão de 09/10/2008).

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Não constitui cerceamento do direito de defesa o indeferimento do pedido de diligência considerada desnecessária, prescindível e formulado sem atendimento aos requisitos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72. (Acórdão nº 102-49.407, sessão de 06/11/2008).

PEDIDO DE PERÍCIA INDEFERIMENTO. A admissibilidade de diligência ou perícia, por não se constituir em direito do autuado, depende do livre convencimento da autoridade julgadora como meio de melhor apurar os fatos, podendo como tal dispensar quando entender desnecessárias ao deslinde da questão. Ademais, tem-se como não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, principalmente quando este se revela prescindível. (Acórdão nº 193-00.018, sessão de 13/10/2008).

PEDIDO DE PERÍCIA PRESCINDIBILIDADE INDEFERIMENTO. Presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia. (Acórdão nº 105-15.978, sessão de 20/07/2006).

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal, quando restar evidenciado que o mesmo poderia trazê-las aos autos, se de fato existissem. (Acórdão nº 102-48.141, de 25/01/2007).

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. Deve ser indeferido pedido de diligência quando prescindível, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/72. (Acórdão nº 201-80.294, sessão de 23/05/2007).

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando o exame de um técnico é desnecessário à solução da controvérsia, apenas circunscrita à matéria contábil e aos argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do julgador. (Acórdão nº 102-22.937, sessão de 28/03/2007).

DILIGÊNCIA E PERÍCIA. NEGATIVA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. É incabível a realização de diligência ou perícia para responder a quesitos de natureza legal, cujo conhecimento seja elementar ou que se refiram a prova passível de produção unilateral pelo contribuinte. (Ac. 3302-01.280, sessão de 09/11/2011, Relator José Antonio Franciso).

PEDIDO DE PERÍCIA TÉCNICA CONTÁBIL. MEIO DE PROVA DESNECESSÁRIO. INDEFERIMENTO. O pedido de perícia técnica, para análise de dados que integram a escrituração contábil e já presentes nos autos, demonstra intenção protelatória e não caracteriza cerceamento do direito de defesa quando indeferido. A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias, ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa. Por se tratar de prova especial, subordinada a requisitos específicos, a perícia só pode ser admitida, pelo Julgador, quando a apuração do fato litigioso não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento. (Ac. nº 1802-001.006, sessão de 17/10/2011).

ASSUNTO: PERÍCIA/DILIGÊNCIA- PRESCINDIBILIDADE – A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos (Acórdão CSRF- 107.05-810, Relatora Karem Jureidini Dias).

PROTESTO GENÉRICO PELA JUNTADA DE DOCUMENTOS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência e/ou perícia, quando a documentação constante dos autos revela-se suficiente para formação da convicção do julgador e conseqüente solução do litígio, e quando visa à produção de provas cujo ônus é do contribuinte. (Acórdão nº 2801-01.866, sessão de 28/09/2011, Relator Antonio de Pádua Athayde Magalhães).

IMPUGNAÇÃO. PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO DE PROVA. INADMISSIBILIDADE.

As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Assim, não se configurando nenhuma das hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, não poderá ser acatado o pedido genérico pela produção posterior de prova. (Acórdão nº 302-39.633, sessão de 08/07/2008, Relatora Judith Amaral Marcondes Armando).

PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO DE PROVA. É inadmissível o pleito genérico para produção posterior de provas ou perícias. (Acórdão nº 303-34.568, sessão de 15/08/2007, Relator Silvio Marcos Barcelos Fiúza).

IMPUGNAÇÃO. PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO DE PROVA. INADMISSIBILIDADE. As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Assim, não se configurando nenhuma das hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, não poderá ser acatado o pedido genérico pela produção posterior de prova. (Acórdão nº 303-34.397, sessão de 12/06/2007, Relatora Anelise Daudt Prieto)

Portanto, deve ser mantida o IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), anos-calendário 2005 e 2006 acerca da omissão de receitas (**receitas escrituradas e não declaradas, resultados operacionais escriturados e não declarados**). Não merece reparo a decisão recorrida.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS – OMISSÃO DE RECEITAS (ART. 42 DA LEI 9.430/96). PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ANOS-CALENDÁRIO 2005, 2006 E 2007.

O fisco imputou as seguintes infrações:

a) depósitos bancários não registrados na escrituração contábil – (art. 42 da Lei 9.430/96) – **anos-calendário 2005 e 2006**. Omissão de receitas. Lucro Real trimestral (IRPJ e reflexo – CSLL). PIS e Cofins, **regime não-cumulativo** (reflexos) – Apuração mensal;

b) depósitos bancários de origem não comprovada (art. 288 do RIR/99, base legal art. 42 da Lei 9.430/96). Omissão de receitas. **Ano-calendário 2007**. Escrituração contábil imprestável. IRPJ e reflexo CSLL – Lucro Arbitrado (que é trimestral). PIS e Cofins, **regime cumulativo** (reflexos) – Apuração mensal.

A recorrente, por sua vez, nas razões do recurso, objetou:

- que para apurar renda (disponibilidade econômica ou jurídica), nos termos do art. 43 do CTN, é preciso confrontar receitas, custo e despesas;
- que o fisco, no caso, não tratou das despesas;
- que isso torna inconsistente o lançamento fiscal;
- que, no outro giro, o lançamento com base em extratos bancários vem sendo rechaçado pela jurisprudência;
- que os valores indicados nos extratos bancários correspondem, sempre, à movimentação de dinheiro, e não à renda;
- que, nesse sentido, menciona a vetusta Súmula 182 do extinto TFR;

- que, como a disponibilidade econômica ou jurídica de renda deve ser efetiva (art. 43 do CTN), não há margem para manutenção do lançamento fiscal.

Carecem de plausibilidade fático-jurídicas os argumentos expendidos pela recorrente.

Diversamente do alegado pela recorrente, as despesas e custos já foram aproveitados e confrontados na apuração do lucro contábil, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2005 e 2006, em relação às receitas contabilizadas e não declaradas, matéria já enfrentada no tópico anterior. Ainda, vide demonstrativo de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2005 e 2006 sobre as receitas escrituradas e não declaradas (e-fl. 312).

Quanto às infrações imputadas – omissão de receitas - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96), cabe transcrever a narrativa dos fatos constante do Relatório Fiscal, parte integrante dos autos de infração (e-fls. 404/405), *in verbis*:

(...)

Da Apuração da Base de Cálculo Anos-calendário 2005 e 2006:

(...)

Os créditos bancários não comprovados, nos valores de R\$ 5.599,72, ano-calendário 2005, e R\$ 37.150,99, ano- calendário 2006, representam omissão de receitas e estão informados no Demonstrativo de Omissão de Receitas com Base em Créditos Bancários cuja Origem, Correta Contabilização e Submissão à Tributação não Foram Comprovadas (fl. 307) e no Demonstrativo de Omissão de Receitas com Base em Créditos Bancários cuja Origem, Correta Contabilização e Submissão à Tributação não Foram Comprovadas — Totalização Mensal (fl. 315) —enquadramento legal Decreto nº 3.000/99, arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único), 279, 282, 287, 288, 849 e 926, Lei nº 9.249/95, art. 24; Lei nº 9.430/96, art. 42.

Da Apuração da Base de Cálculo Ano-calendário 2007: *os créditos bancários relativos ao ano-calendário 2007, que não foram comprovados, somaram R\$ 566.529,80 e representam omissão de receitas com fundamento no Decreto nº 3.000/99, art. 849. Os valores individualizados e a totalização mensal estão informados no Demonstrativo de Omissão de Receitas com Base em Créditos Bancários cuja Origem, Correta Contabilização e Submissão à Tributação não Foram Comprovadas (fl. 307 a 314) e no Demonstrativo de Omissão de Receitas com Base em Créditos Bancários cuja Origem, Correta Contabilização e Submissão à Tributação não Foram Comprovadas — Totalização Mensal (fl. 315) — enquadramento legal Decreto nº 3.000/99 arts. 532, 537, 849 e 926.*

(...)

Quanto ao ano-calendário 2007 não há que se falar em despesas ou custos a confrontar com as receitas, pois houve o arbitramento do lucro, em face da escrituração contábil imprestável, conforme já narrado no relatório.

Quanto aos depósitos bancários a crédito nas contas correntes bancárias da recorrente nos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, não escriturados e de origem não comprovada, diversamente do seu entendimento, o fisco, por presunção legal, pode imputar e imputou a infração Omissão de Receitas Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada (Lei nº 9.430/96, art. 42).

O ônus da prova de que não houve omissão de receitas é da recorrente sim, pois o art. 42 da Lei nº 9.430/96 encerra uma presunção legal relativa, que tem a função de inverter o ônus probatório.

No caso de presunção legal, o ônus probatório, por conseguinte, não é de quem acusa ou imputa a infração tributária, mais sim do acusado que deverá fazer prova de que não ocorreu a omissão de receitas.

Para fisco compete, apenas, comprovar a existência de depósitos bancários de origem não comprovada e não escriturados, com lastro em extratos bancários (prova indiciária) para presumir, imputar a infração omissão de receitas.

Vale dizer, o fisco pode presumir a omissão de receitas (com base em depósitos bancários de origem não comprovada), quando a contribuinte, regularmente intimada, não comprove através de documentos hábeis e idôneos a origem dos depósitos a crédito em suas contas bancárias, uma vez que não mais se aplica a vetusta Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Isso porque existem duas realidades distintas no que se refere ao uso da movimentação financeira bancária para a caracterização da omissão de receitas, sendo uma com base no art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/1990 (dispositivo revogado pela Lei n. 9.430/96), e a outra com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Vejamos:

Lei nº 8.021/1990

"Art. 6º. O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

(...)

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações."[revogado]

Lei nº 9.430/1996

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido 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.

Com base nos dispositivos acima transcritos, verifica-se que o que distingue uma realidade da outra é que a partir de 01/01/1997 — entrada em vigor da Lei nº 9.430/96, a existência de depósitos não escriturados ou de origem não comprovada tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio a se juntar às outras já existentes no ordenamento jurídico, sendo que, a partir daí, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada, mediante extratos bancários, para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo.

Antes, tal previsão legal para depósitos bancários inexistia e, com isso, o fisco necessitava, nos estritos termos do art. 6º, *caput*, e § 5º, da Lei nº 8.021/1990, não apenas constatar a existência dos depósitos bancários, mas estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre tais depósitos e alguma exteriorização de riqueza, renda consumida e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse dar ensejo à omissão de receitas.

O fato é que, após a edição da Lei nº 9.430/1996, a movimentação bancária mantida ao largo da escrituração contábil da empresa ou sem comprovação da origem, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário, não mais se aplicando, portanto, o entendimento exarado na Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Para fatos geradores a partir de 1º/01/1997, no tocante à omissão de rendimentos/receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, tem vigência única e plenamente o art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Esse diploma legal, como já dito alhures, encerra presunção legal que implica inversão do ônus da prova.

O ônus da prova de que não houve omissão de receitas/rendimentos é da contribuinte.

Não há que se falar em necessidade de sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte, conforme matéria já sumulada por este Egrégio Conselho Administrativo, *in verbis*:

Súmula CARF nº 26:

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

Como demonstrado, o depósito bancário de origem não comprovada é rendimento tributável pelo imposto de renda, por presunção legal.

Esse entendimento encontra-se, também, pacificado no âmbito deste Conselho de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujos precedentes trascrevo algumas ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Acórdão nº 108-09.836, sessão de 05 de fevereiro de 2009, Relatora Valéria Cabral Géo Verçosa).

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA Ano-calendário: 2002 a 2004. Ementa: IRPJ — DEPÓSITOS BANCÁRIOS — OMISSÃO DE RECEITAS PRESUNÇÃO LEGAL Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Acórdão nº 101-97.116, sessão de 05 de fevereiro de 2009, Relator Valmir Sandri).

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE — SIMPLES Exercício: 2003, 2004. Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA—PROCEDÊNCIA.

Caracterizam omissão de receita 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 comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA PRESUNÇÃO LEGAL. *Em se tratando de presunção legal, cabe ao Fisco a prova do fato indiciário. Ao contribuinte incumbe provar que o fato indiciário não leva, em seu caso concreto, ao fato presumido por lei. Esse ônus não pode ser transferido pelo contribuinte à Administração Tributária. (Acórdão nº 105-17.369, sessão de 17 de dezembro de 2008, Relator Waldir Veiga Rocha).*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF. Exercício. 2000, 2001, 2002. OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários. (Acórdão nº 102-49.393, sessão de 06 de novembro de 2008. Relatora Núbia Matos Moura).

Assunto: SIMPLES NACIONAL. EXERCÍCIO: 2004, 2005
Ementa: PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITAS
DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE
ORIGEM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 42,
DA LEI Nº. 9.430, DE 1996.

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS DO ÔNUS DA PROVA. As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. (Acórdão nº 195-00.088, sessão 09 de dezembro de 2008, Relator Benedicto Celso Benicio Junior).

OMISSÃO DE RECEITAS DEPÓSITOS BANCÁRIOS:

Caracteriza-se como omissão de receita os depósitos bancários feitos em nome de interposta pessoa quando as pessoas envolvidas devidamente intimadas não comprovem a origem em renda ou receita. A proporcionalização de acordo com a receita declarada de cada pessoa jurídica que movimentou recursos nas contas não macula o lançamento, pois demonstra a aplicação da prudência da lógica e coerência por parte da fiscalização. (AC. CSRF nº 0105.643, sessão de 27 de março de 2007, Redator designado José Cóvis Alves).

Por fim, apenas a título de argumentação, não há conflito entre o art. 42 da Lei nº 9.430/96, que presume como rendimento omitido os valores creditados em conta de depósitos para os quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove sua origem, e os arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional que definem o fato gerador do imposto de renda – IR e o conceito de renda e a Constituição Federal.

Porém, eventual antinomia entre as normas citadas somente poderia ser resolvida no âmbito de declaração de inconstitucionalidade das normas pelo Poder Judiciário, falecendo competência ao CARF para tanto, conforme matéria já sumulada:

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

Na fase de fiscalização, como já demonstrado, a contribuinte, embora intimada diversas vezes a comprovar a origem dos depósitos bancários, não se desincumbiu desse ônus probatório para elidir a omissão de receitas.

Já na fase processual, tanto na primeira instância de julgamento, quanto nesta fase recursal, o sujeito passivo, também, não produziu provas para lastrear suas alegações.

Portanto, devem ser mantidas as infrações imputadas “OMISSÃO DE RECEITAS– DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS E DE ORIGEM NÃO COMPROVADA quanto aos AC 2005, 2006 e 2007.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS E DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. LANÇAMENTOS REFLEXOS. ANOS-CALENDÁRIO 2005, 2006 E 2007.

A recorrente, nas razões do recurso, alegou que:

a) a presunção legal (art. 42 da Lei 9.430/96) aplica-se apenas em relação ao IRPJ, e não aos reflexos (CSLL, PIS e Cofins);

b) que falta previsão legal para lançamento e exigência dos citados reflexos com base na presunção legal de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96, para os anos-calendário 2005, 2006 e 2007.

c) que a previsão legal para exigência da CSLL, PIS e Cofins, por presunção legal (art. 42 da Lei 9.430/06), passou a existir somente a partir da edição da Lei 11.941/09 (MP 449/2008), art. 26 (incluiu o § 8º ao art. 33 da Lei 8.212/91) e art. 29 (alterou o § 2º do art. 24 da Lei 9.249/95, incluiu contribuições previdenciárias).

A decisão recorrida, no voto condutor, assim enfrentou a questão (e-fl. 497):

(...)

Alegou que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 somente permite a presunção para efeitos de apuração de eventual omissão de renda e a conseqüente apuração do imposto sobre a renda, não podendo ser estendida para a tributação do PIS, da COFINS, da CSLL, por falta de previsão legal, o que aconteceu somente com a MP 449, de 03 de dezembro de 2008, em seus artigos 24 e 27.

Não procede a argumentação da impugnante porquanto o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que os depósitos bancários para os quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove a origem dos recursos depositados são considerados receita omitida e, de acordo com o §2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

(...)

Não merecem guarida as alegações da recorrente.

Contribuições sociais do INSS: Em face da criação da Super Receita (transferência da capacidade tributária ativa do INSS para a RFB pela Lei 11.457/2007, arts. 1º e 2º), houve a necessidade de ajuste de redação da Lei 8.212/91 (art. 33, caput, e §§ e inclusão do § 8º) pela Lei nº 11.941/2009 (art. 26) e de ajuste no art. 24 da Lei 9.249/95, conforme art. 29 da Lei 11.941/2009.

Isso não quer dizer, por conseguinte, que às contribuições (CSLL, PIS e Cofins), anteriormente à Lei 11.941/99 (que já estavam sob Administração da RFB), não se aplicasse as presunções de omissão de receitas de que tratam os § 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e dos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e do art. 24 da Lei 9.249/95.

À CSLL aplica-se a legislação do IRPJ, por força do art. 6º e Parágrafo único da Lei nº 7.689/88; art. 57 da Lei 8.981/96 e arts. 28 e 29 da Lei 9.430/96.

Fundamentos constantes do auto de infração da CSLL: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Arts. 28 e/ou 29 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

À Contribuição para o PIS e à Cofins, aplica-se a legislação do IRPJ, por art. 91 do Decreto nº 4524/02, *in verbis*:

Art. 91. Verificada a omissão de receita ou a necessidade de seu arbitramento, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do Imposto de Renda (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, caput, e §§ 3º e 6º, Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 10, parágrafo único, Lei nº 9.715, de 1998, arts. 9º e 11, e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24).

Fundamentos legais do auto de infração da Contribuição para o PIS: Arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/70; Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95; Arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/02;

Fundamentos legais do auto de infração da Cofins: Arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/02.

Diversamente do alegado pela recorrente, aplica-se aos lançamentos reflexos (CSLL, PIS e Cofins) a legislação de regência do IRPJ.

Não cabe ao julgador administrativo negar vigência ou deixar de aplicar legislação vigente, sob pena de responsabilidade funcional.

A omissão de receitas – depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada - restou mantida no auto de infração do IRPJ quanto aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, conforme já decidido alhures.

Por conseguinte, os lançamentos reflexos (CSLL, PIS e Cofins) seguem a sorte do lançamento principal (IRPJ), pela inexistência de razão fática e jurídica para decidir diversamente.

PIS E COFINS. REGIME CUMULATIVO. ANO-CALENDÁRIO 2007

A recorrente argumentou que, relativo ao **ano-calendário 2007**, houve **arbitramento do lucro**. Logo, os lançamentos da Contribuição para o PIS e da Cofins do ano-calendário 2007 devem ser declarados **nulos**, pois, em vez do fisco proceder lançamento do PIS e da Cofins pelo regime cumulativo (art. 10 da Lei 8.383/2003), houve aplicação indevida do regime não-cumulativo; que, no caso, em face do arbitramento do lucro, deve prevalecer o regime cumulativo de apuração do PIS e da Cofins.

Aqui, a irresignação da recorrente, também, não tem respaldo fático-jurídico.

Quanto ao ano-calendário 2007, a contribuinte foi omissa de declarações, conforme consta do Relatório Fiscal (e-fls. 303/304), o qual é parte integrante dos autos de infração, cuja narrativa dos fatos já está transcrita, mencionada no relatório.

Além disso, houve **arbitramento do lucro**, pois a escrituração contábil foi considerada imprestável (o arbitramento do lucro não foi questionado pela contribuinte. É matéria preclusa).

Houve arbitramento do lucro com base na receita omitida – depósitos bancários de origem não comprovada.

Diversamente do alegado pela recorrente, o lançamento do PIS e da Cofins, sobre a receita omitida (depósitos bancários de origem não comprovada) do ano-calendário 2007, foi efetuado pelo **regime cumulativo** (alíquota de 0,65% para o PIS e 3,00% para a Cofins), conforme auto de infração e demonstrativos de cálculo (e-fls.337/358).

Ademais, o voto condutor da decisão recorrida já enfrentou adequadamente a questão, e que transcrevo nessa parte (e-fl.):

(...)

Conforme se verifica dos autos, a empresa foi submetida à apuração trimestral do lucro real para os anos-calendário 2005 e 2006 e em relação ao ano-calendário 2007 foi a empresa submetida à regra lucro arbitrado, em razão da escrita fiscal ter sido considerada imprestável para apuração do lucro real bem como para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

Equívocou-se a impugnante porquanto para o período em que houve o arbitramento, qual seja, ano-calendário 2007, a regra adotada foi a da cumulatividade com alíquota de 0,65% para o PIS e 3% para a Cofins, conforme se pode verificar nos demonstrativos de fls. 342/343 e 353/354.

(...)

Portanto, diversamente do alegado pela recorrente, a Contribuição para o PIS e da Cofins, ano-calendário 2007, como demonstrado, está sendo exigida pelo **regime cumulativo**, em face da exigência do IRPJ e da CSLL com base no lucro arbitrado.

Não há ajustes a fazer no lançamento fiscal e na decisão recorrida.

JUROS DE MORA SOBRE O PRINCIPAL. TAXA SELIC. MATÉRIA SUMULADA

O sujeito passivo argumentou que, no caso, devem incidir os juros de mora de 1% a.m, de acordo com o art. 161, §1º, do CTN, e não os juros Taxa SELIC por serem ilegais e inconstitucionais.

Vale dizer: a recorrente alegou que a legislação que impõe a aplicação dos juros de mora - taxa SELIC na cobrança de tributos seria inconstitucional, por violação do princípio da legalidade tributária.

Como já dito alhures, não cabe ao órgão de julgamento administrativo conhecer, no mérito, da arguição de inconstitucionalidade que é matéria de competência do Poder Judiciário.

Apenas, para argumentar, os tribunais, desde longa data, têm julgado constitucional a aplicação da taxa Selic na cobrança de tributos pagos serodiamente.

A propósito, transcrevo os seguintes precedentes jurisprudenciais do STJ:

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO -EXECUÇÃO FISCAL - TAXA SELIC -OBSCURIDADE E OMISSÃO.

1. Acórdão embargado que não examinou adequadamente a tese em torno do art.161,§ 1º, doCTN, restando obscuro e omissio.

2. Sanando os vícios e prequestionada a tese em torno do art.161,§ 1º, do CTN, afasta-se a alegação de contrariedade porque esta Corte considera legítima a aplicação da taxa SELIC na cobrança dos créditos tributários, afastando a regra do referido dispositivo legal porque lei especial tratou de forma diversa os juros moratórios.

3. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos.

(Processo- EDcl no REsp 968675 RS 2007/0145168-3; Relator(a): Ministra ELIANA CALMON Julgamento: 19/08/2008 Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA Publicação:DJe 22.09.2008).

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. SÚMULA7/STJ. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA211/STJ. PEDIDO DE PARCELAMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA. SELIC. CRÉDITOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. SÚMULA7/STJ.

1. A verificação da necessidade da realização de prova pericial, em contrariedade à convicção do juízo de origem a esse respeito, esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. Precedentes do STJ.

2. É inadmissível Recurso Especial quanto a questão que, a despeito da oposição de Embargos Declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo. Incidência da Súmula 211/STJ.

3. A confissão de débito para fins de obtenção de parcelamento não caracteriza a denúncia espontânea.

4. Orientação reafirmada no REsp 1.102.577/DF, julgado no rito dos recursos repetitivos .

5. É legítima a utilização da Selic na cobrança dos créditos tributários titularizados pela Fazenda Nacional. Precedentes do STJ.

(...)

(Processo: AgRg no Ag 1287384 RS 2010/0048456-7 Relator(a): Ministro HERMAN BENJAMIN Julgamento: 08/06/2010 Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA Publicação: DJe 01/07/2010).

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REQUISITOS DA CDA. NULIDADE. SÚMULA 7/STJ. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. LEGALIDADE. MATÉRIA PACIFICADA EM JULGAMENTO DE RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO DE MULTA (ART. 557, § 2º, DO CPC).

1. A verificação do preenchimento dos requisitos da CDA demanda, em regra, incursão no acervo fático-probatório, o que é vedado nos termos da Súmula 7/STJ. Precedentes do STJ.

2. É legítima a utilização da Selic na cobrança do crédito tributário.

3. Orientação firmada no RESP 1.073.846/SP, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC.

(...)

(Processo: AgRg no AREsp 23394 RS 2011/0156481-1 Relator(a): Ministro HERMAN BENJAMIN Julgamento: 15/03/2012 Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA Publicação: DJe 13/04/2012)

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA.

1. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.

Precedentes: Eresp nº 265.005 - PR, Primeira Seção, Relator Ministro Luiz Fux, DJ de 12.09.2005, p. 196; Eresp nº 398.182-PR, Primeira Seção, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 03.11.2004, p. 122 e RSTJ vol.186, p. 93; Eresp nº 418.940-MG, Primeira Seção, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ de 09.12.2003, p. 204. Precedente em sede de recurso representativo da controvérsia: REsp. n. 879.844 -MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11.11.2009.

2. No caso das contribuições sociais regidas pela Lei n.8.212/91, a aplicação da taxa SELIC na cobrança de tais tributos teve início com a publicação em 28.06.1997, da Medida Provisória n. 1.523-10, de 27.06.1997.

3. Recurso especial não provido.

(Processo: REsp 1252745 ES 2011/0062685-7 Relator(a): Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES Julgamento: 07/08/2012 Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA Publicação: DJe 14/08/2012).

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RESP 1073846/SP. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. VERBA HONORÁRIA COMPREENDIDA NO ENCARGO DE 20% PREVISTO NO DECRETO-LEI N.1.025/69. RESP 1143320/RS. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

1. Restou pacificado nesta Corte Superior, com o julgamento do Resp n. 1073846/SP, pela sistemática do art.543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08, o entendimento no sentido de que "a Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, ex vi do disposto no artigo 13, da Lei 9.065/95".

(...)

(Processo: AgRg nos EDcl no Ag 1396304 RS 2011/0017369-2 Relator(a): Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES Julgamento: 21/06/2011 Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA Publicação: DJe 29/06/2011).

Os tribunais se convenceram que não é possível ter duas medidas e dois pesos.

Se a União Federal, para realizar o seu mister constitucional, recorre ao mercado financeiro para captar recursos para financiar, realizar ou implementar suas políticas públicas, pagando a taxa SELIC; logo, nada mais justo e legal que o contribuinte moroso (que não pagou tributo no seu vencimento), que está na posse indevida de recursos da União Federal (Fazenda Nacional), também, submeta-se ao pagamento dos juros SELIC (remuneração dos créditos da União). Tratamento isonômico. Princípio da isonomia. É um um peso e uma medida. Senão a conta não fecha!

Ou seja: se os débitos da União são pagos com aplicação dos juros SELIC; logo, os créditos da União (tributos não pagos tempestivamente pelos contribuintes), também, devem submeter-se aos juros SELIC.

Por fim, no âmbito deste Egrégio Conselho Administrativo, é entendimento pacífico, também, a incidência dos juros SELIC na cobrança de tributos pagos a destempo, sendo, inclusive, matéria sumulada:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral

Poranto, devem ser mantidos os juros de mora aplicados – Juros SELIC.

APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. ATIVIDADE REPRESSIVA DO FISCO. JUROS DE MORA

O sujeito passivo alegou:

- que a multa aplicada de 75% (art. 44, I, da Lei 9.430/96) é confiscatória; que dever ser reduzida para o patamar de 20%, de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei 9.430/96;

- que não deve incidir juros de mora sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o capital do credor, eles devem incidir apenas sobre o principal que deixou de ser repassado ao Erário pela conduta morosa do sujeito passivo.

Os argumentos da recorrente não merecem prosperar.

1 – Quanto à multa de ofício

A multa de ofício foi aplicada, conforme legislação de regência (Lei 9.430/96, art. 44, I)..

É defeso ao julgador administrativo afastar ou deixar de aplicar a lei de regência vigente, pois ela goza de presunção de legalidade, legitimidade e constitucionalidade enquanto vigente, sob pena de responsabilidade funcional.

Não cabe aos órgãos de julgamento administrativo conhecer, no mérito, da arguição de inconstitucionalidade para afastar a aplicação de lei que, enquanto vigente no ordenamento jurídico, tem presunção de legalidade e constitucionalidade, pois editada pelo Poder Público, ou seja, pelo Poder Legislativo conforme processo legislativo estatuído na Constituição Federal, sob pena de responsabilidade funcional.

A apreciação, no mérito, da arguição de inconstitucionalidade de lei é matéria de competência do Poder Judiciário.

Nesse sentido, no âmbito deste Egrégio Conselho Administrativo a matéria está sumulada, *in verbis*:

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

Portanto, deixo de conhecer, no mérito, da alegada inconstitucionalidade do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96

Apenas para argumentar, na esfera administrativa, no âmbito do processo administrativo tributário, não há controle de legalidade da lei, mas sim controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, se ele foi, ou não, produzido de acordo com a legislação de regência.

Não há ajuste a fazer no lançamento fiscal.

O princípio do não-confisco (CF, art. 150, IV), ademais, tem aplicação restrita a tributos e se dirige apenas ao legislador infraconstitucional.

Multa não é tributo.

O princípio do não-confisco, destarte, não se aplica para multa (penalidade pecuniária), pois, multa não é tributo, e para a graduação do percentual da multa punitiva pecuniária, também, é inaplicável o princípio da capacidade contributiva.

Logo, não há que se falar em penas pecuniárias desproporcionais ou confiscatórias na legislação tributária.

Ou seja: o princípio da capacidade contributiva não se aplica para penalidade pecuniária. O percentual graduado, cominado em lei (penalidade em abstrato), deve ser em patamar suficiente para causar temor, receio ou medo nos contribuintes, no sentido de inibi-los afastá-los da prática de infração tributária.

Na legislação tributária federal, a multa de ofício cominada em abstrato, para infração que seja apurada, imputada em atividade repressiva, varia de 75% a 225% sobre o tributo apurado de ofício.

Não obstante, há contribuintes, ainda assim, que insistem, persistem na prática de infração tributária, sopesando a relação **custo x benefício de tal conduta**, acreditando no baixo risco, em tese, de serem flagrados ou fiscalizados. Porém, quando flagrados pelo fisco não há outro caminho, senão a submissão ao rigor da lei, ou seja, aos efeitos da aplicação da penalidade em concreto.

No caso, foi aplicada, em concreto, a multa mínima de 75% (atividade repressiva, fiscalização externa).

Lembrando, incide na pena em concreto da lei tributária apenas quem quer ou quem assume o risco de praticar a infração tributária.

No caso, seja qual for a razão, o motivo, que culminou na omissão total das receitas e dos resultados operacionais (contribuinte omissa de declarações nos anos-calendário 2005, 2006 e 2007 e inexistência de antecipação de pagamentos), a penalidade pecuniária cominada em abstrato na lei não foi suficiente para evitar, impedir, que a contribuinte

praticasse as infrações apuradas e imputadas, então da aplicação da penalidade em concreto, ou seja, o rigor da lei ao caso concreto..

Ainda, apenas a título de argumentação, as multas de ofício que variam de 75% a 225%, cominadas em abstrato pela legislação tributária federal, são aplicadas, em concreto, em atividade repressiva do fisco, ou seja, em procedimento de fiscalização externa, como no caso, seja em procedimento interno de fiscalização (revisão de declarações).

O contribuinte perde a espontaneidade para efeito de exclusão da responsabilidade por infração tributária em relação aos fatos geradores ocorridos dos períodos de apuração anteriores à data de ciência da intimação fiscal.

Já a multa de até 20% (multa moratória), prevista na legislação tributária federal, aplica-se apenas para pagamento espontâneo de débito vencido, desde que o pagamento a destempo, extemporâneo, seja efetuado antes da ciência do início do procedimento de ofício.

Como visto, em atividade repressiva de fiscalização a multa punitiva pecuniária mínima é de 75%.

Já a multa de 20% (multa moratória) é para pagamento espontâneo, antes da ciência de intimação fiscal do início de procedimento de fiscalização instaurado.

Por tudo que foi exposto, deve ser mantida a multa de ofício aplicada

2 – Quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício

A recorrente argumentou que, na hipótese de manutenção da multa aplicada, seja afastada a cobrança de juros de mora sobre tal parcela lançada, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o capital do credor, eles devem incidir apenas sobre o principal que deixou de ser repassado ao Erário pela conduta morosa do sujeito passivo, e não sobre a multa de ofício.

Rechaço, de plano, a pretensão da recorrente.

A multa de ofício aplicada compõe o crédito tributário, por isso, quando não paga na data de vencimento, sofre a incidência dos juros de mora.

Nesse sentido, dispõe o art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Conforme facultado pelo CTN (art. 161, §1º), a União legislou acerca da taxa mensal dos juros de mora de modo diverso, fazendo incidir a taxa SELIC na cobrança de tributos e contribuições federais não pagos tempestivamente.

A questão maior é saber se sobre a multa de ofício incidem os juros de mora com base na taxa SELIC ou se no percentual de 1% (um por cento) de que trata o art. 161 do CTN, já transcrito acima.

Entendo que a multa de ofício, quando lançada juntamente com tributos e contribuições, está sujeita à incidência de juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, a partir do seu vencimento sem pagamento.

Por outro lado, a multa de ofício, quando lançada isoladamente, está sujeita à incidência da taxa SELIC desde seu vencimento sem pagamento.

Para embasar esse entendimento, adoto, como fundamento para decidir, o voto condutor do Acórdão nº 1402-00.213, sessão de 06/07/2010, do Relator Antônio José Praga de Sousa, que se pronunciou assim, *in verbis*:

(...)

4. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

(...)

A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...)

A Seguir, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

(...)

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes

de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está na interpretação que se deve dar à expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas:

a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Entendendo que a SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/97:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício, restam devidos os juros de 1% ao mês a que alude o Código Tributário Nacional, (...)

Portanto, incidem juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento, lançada juntamente com o tributo ou contribuição, na proporção de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL, PIS E COFINS

Os lançamentos decorrentes seguem a sorte do lançamento principal (IRPJ), em face da conexão dos fatos e das provas.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Ou seja: inexistindo razão fática ou jurídica para decidir diversamente, aplica-se aos lançamentos decorrentes o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal (IRPJ), em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Por tudo que foi exposto, voto para REJEITAR as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para calcular, em relação à multa de ofício, os juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, conforme §1º do art. 161 do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente Relator, peço vênia para dele divergir apenas quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento, lançada juntamente com tributo ou contribuição.

A questão é bastante polêmica, e a controvérsia vem de longa data. Esse, a meu ver, já é um primeiro ponto que fragiliza a tese em favor da incidência de juros sobre a multa de ofício, posto que, tratando-se de aplicação de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal deixar margem para tantas dúvidas e polêmicas.

Para os que entendem que a “multa de ofício” está incluída na expressão “crédito não integralmente pago no vencimento”, contida no art. 161 do CTN, cabe indagar quais seriam então as “penalidades cabíveis” referidas mais adiante no mesmo dispositivo?

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifos acrescidos)

Mas esse não é o único problema.

A lei 8.383/1991, que instituiu a UFIR, deixava bastante claro que os juros de mora não incidiam sobre a rubrica relativa à multa de ofício:

Art. 54. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1992, serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidade de Ufir diária.

§ 1º Os juros de mora calculados até 2 de janeiro de 1992 serão, também, convertidos em quantidade de Ufir, na mesma data.

§ 2º Sobre a parcela correspondente ao tributo ou contribuição, convertida em quantidade de Ufir, incidirão juros moratórios à razão de um por cento, por mês-calendário ou fração, a partir de fevereiro de 1992, inclusive, além da multa de mora ou de ofício.

(grifos acrescidos)

Vê-se que a multa de ofício era indiretamente atualizada pela UFIR, porque incidia sobre uma base atualizada por esse índice, mas ela própria (a multa de ofício) não sofria a incidência dos juros de mora.

Com a estabilização econômica, tivemos a extinção das regras de atualização monetária e a instituição da taxa de juros Selic, mas não houve a introdução de uma regra expressa determinando que os juros passariam a incidir sobre a multa de ofício. Aliás, o texto da Lei nº 8.981/1995 indicava que os juros continuavam a incidir apenas sobre a rubrica principal dos débitos:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (grifos acrescidos)

Com a introdução da Lei nº 9.430/1996, as regras relativas à multa de mora e aos juros de mora tiveram nova redação:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifos acrescidos)

O texto acima, igualmente ao do CTN, veio novamente suscitar dúvidas, na medida em que não identifica claramente quais rubricas estão abrangidas na expressão “débitos para com a União”.

Ocorre que se esses “débitos” abrangessem a multa de ofício, haveríamos de concluir também pela incidência da multa de mora sobre a multa de ofício (caput do art 61), incidência essa que não poderia ser afastada pelo § 3º do art. 950 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999):

Art.950.Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º (...)

§2º (...)

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

Com efeito, o decreto não poderia derrogar a Lei. Nesse contexto, a interpretação mais adequada, a meu ver, é que a multa de ofício já não estava incluída no caput do art. 61 da Lei 9.430/1996 (de onde concluo que o decreto não incorre em ilegalidade, e não que o decreto exonerou onde a Lei não exonerava).

Por outro lado, com a ampliação do alcance da expressão “débitos para com a União”, contida no referido art. 61 da Lei 9.430/1996, os juros de mora deveriam também incidir sobre a multa de mora, e isso todos sabemos que não ocorre.

Para afastar esse problema, normalmente se argumenta que os juros devem incidir apenas sobre obrigações com prazo de vencimento, como se apenas a multa de ofício o tivesse, e a multa de mora configurasse uma obrigação sem vencimento, o que a tornaria semelhante às chamadas obrigações naturais em Direito Civil (não exigíveis).

Mas a multa de mora, como acontece com a multa de ofício, tem vencimento. Ele apenas é imediato, concomitante à mora (inadimplência), tanto o é que a multa de mora é perfeitamente exigível desde então, configurando, portanto, obrigação vencida.

Assim, o argumento em relação ao vencimento não serve para solucionar o problema da incidência dos juros de mora sobre a multa de mora, como também não serviria para afastar a incidência dos juros de mora sobre os próprios juros de mora, ou da multa de mora sobre a multa de mora, etc., e não é razoável entender que a lei deixaria em aberto tantas possibilidades de combinação, principalmente quando se trata das consequências em relação à aplicação de norma punitiva.

A regra contida no parágrafo único do art. 43 da Lei 9.430/1996 poderia solucionar todas essas questões, mas a incidência de juros lá prevista está restrita às multas isoladas.

Finalmente, registro que há manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que não deve haver incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que acompanha o tributo, conforme Acórdão CSRF/02-03.133, de 06/05/2008, nos seguintes termos:

1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiem; 3) por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenburg

Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR provimento nessa parte, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.

Como um último argumento, observo que no âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não verifico em relação à questão ora debatida.

Deste modo, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento, que foi lançada juntamente com tributo ou contribuição.

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa