



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

Processo n° 10882.721096/2012-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.631 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente FUNDIÇÃO BALANCINS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DECADÊNCIA. TERMO DE INÍCIO DE CONTAGEM DO PRAZO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I DO CTN.

Na ausência de comprovação de pagamento ao menos parcial do tributo, deve ser aplicada a regra do art. 173, I, do CTN.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS DOCUMENTOS FISCAIS. POSSIBILIDADE.

A falta de apresentação dos livros e documentos fiscais justifica a aplicação da medida extrema do arbitramento do lucro pela autoridade fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Legítima a apuração dos tributos com base nos valores creditados em conta bancária, na forma do art. 42 da Lei 9.430/96. A presunção está prevista em lei, assim, o ônus da prova se inverte e passa ao contribuinte, que arcará com a tributação no caso de insucesso na comprovação da origem dos recursos.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF N. 2.

Não compete à autoridade administrativa apreciar a argüição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Carmem Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição ao conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães), Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

Relatório

A autuação diz respeito à caracterização de omissão de receitas, em face de depósitos bancários sem comprovação de origem, conforme tipificado no art. 42 da Lei nº 9.430/96 1.

Para fins de apuração dos tributos devidos, houve o arbitramento do lucro – tomando-se como base a receita descortinada no curso do procedimento fiscal – de vez que a contribuinte não apresentou à fiscalização os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal (ver art. 530, III, do RIR/99).

O mecanismo de apuração dos tributos lançados de ofício está pormenorizado às fls. 445/447 e nos “demonstrativos de apuração” anexos aos respectivos autos de infração.

Houve aplicação da multa de 75%, de que trata o art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Impugnação

A contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação aos lançamentos de ofício, juntada aos autos às fls. 494/528. Em essência, reclama o que segue:

a) O AFRFB afirmou que a empresa não tinha como apresentar os elementos solicitados na intimação de 01/12/2011; todavia, a empresa possuía “notas fiscais de aquisição de mercadorias e/ou insumos, notas fiscais emitidas e extratos bancários, etc.” (fl. 496).

b) Em 13/03/2012, a empresa teria solicitado prorrogação de prazo para o atendimento a intimação”. Esse pedido teria sido “ignorado pelo AFRFB” (fl. 497).

c) O AFRFB “desconsiderou os extratos bancários apresentados pela impugnante”.

d) “O AFRFB desclassificou a escrita da Impugnada para efeito do arbitramento de lucro pelo imposto de renda, sem, contudo verificar a existência de elementos de receita e despesa, que permitisse ao fisco apurar o lucro tributável, portanto, é nulo o arbitramento do lucro através da desclassificação da escrita. A medida *in extremis* somente pode ser empregada com eficácia e validade, em último caso. Atrasos na escrita, falhas ou meras irregularidades ou erros técnico, não são suficientes para embasar o arbitramento do lucro”. (fl. 501)

e) Teriam ocorrido várias irregularidades no procedimento fiscal, realizado com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, a saber (ver fls. 501/506 e 524/526):

- O AFRFB não procedeu a nenhum exame na escrituração comercial e fiscal ou parafiscal do contribuinte.

- Não foram realizadas diligências ou investigações para apurar a exatidão das informações constantes dos extratos bancários.

- O autuante omitiu no Termo de Verificação Fiscal a existência de dois MPFs, datados de 20/03/2012 e 28/03/2012. Nessa oportunidade, a empresa teria apresentado “Relação de bens que compõe o ativo) e “Balanço patrimonial”.

- O autuante não procedeu à perícia contábil nos documentos oferecidos na “Relação de bens que compõe o ativo” e “Balanço patrimonial”.

- Não foi atendida solicitação para dilação no prazo para atendimento a esclarecimentos”.

- O AFRFB limitou-se a caracterizar a omissão de receitas sem examinar os extratos bancários antes da lavratura do auto de infração.

- O AFRFB arbitrou o lucro sem qualquer análise ou exame da indigitada relação, incluindo, assim, valores creditados em conta de depósito e investimento que não são considerados receitas ou rendimento.

- Houve equívocos na apuração levada a efeito pela fiscalização, conforme tabelas apresentadas à fl. 505;

f) Os procedimentos adotados pela fiscalização afrontaram o princípio insculpido no art. 5º, LV, da Constituição Federal, que assegura o contraditório e a ampla defesa nos processos administrativos em geral. Ocorreu ainda ofensa direta aos arts. 145, §1º, e art. 150, IV, da Constituição (fls. 506,e 510 e 523);

g) “(...) O arbitramento fiscal não guarda conformidade com as normas gerais de contabilidade, nem com os princípios gerais, que regulam os lançamentos, os usos e costumes e a própria verdade contábil-fiscal, fulminando de nulidade todo o arbitramento, por desvio de finalidade, afastando-se dos objetivos que devem presidir toda e qualquer diligência, levantamento ou exigência de tributo e contribuições, para enveredar pelo caminho ineficaz e inválido da exigência de tributo sobre um quantum irreal, que não traduz receita auferida, nem

muito menos omissão de receitas”. Solicita, com forte nas Súmulas 346 e 437 do STF, retirar o ato administrativo do campo da eficácia e da validade. (fl. 506)

h) A descrição elaborada pelo AFRFB não permite ao contribuinte identificar a origem do suposto crédito tributário ora exigido, impossibilitando o exercício do contraditório e ampla defesa. (fl. 508)

i) “O AFRFB nada verificou, criou ficções fiscais e lavrou o AI sem base legal (...)”. (fl. 509)

j) O auto de infração não está conforme a legislação que regula o arbitramento do lucro com base nos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto a instituições financeiras. (fl. 509)

k) Houve decadência em relação aos fatos geradores havidos entre 01/2007 e 03/2007. (fls. 510/519)

l) A presunção criada a favor do fisco no caput do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 não afasta a tese de que, em princípio, depósitos bancários não representam, por si só, disponibilidade econômica de rendimentos. (fl. 521)

m) A multa de 75% é indevida e confiscatória. (fl. 526)

n) Requer a produção de prova pericial-contábil, tendo em vista que o AFRFB “não executou na forma determinada pelo §3º, inciso I, do art. 42, da Lei nº 9.430/1996, a conciliação, análise e individualização das transferências bancárias de outras contas da própria pessoa jurídica”. (fl. 527)

Requer, pois, sejam julgados improcedentes os autos de infração.

Decisão DRJ/POA

Em sessão de 21/10/2014, a 1º Turma da DRJ/POA negou provimento à Impugnação apresentada e manteve integralmente o lançamento fiscal em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ E REFLEXOS. TERMO DE INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL.

Para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN.

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS DOCUMENTOS FISCAIS.

A falta de apresentação dos livros e documentos fiscais enseja o arbitramento do lucro para fins de incidência tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Legítima a apuração dos tributos com base nos valores creditados em conta bancária, na forma do art. 42 da Lei 9.430/96.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar a argüição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal.

Recurso Voluntário

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual ratifica os termos da Impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O Recurso interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, assim, merece ser apreciado.

Decadência

Alega a Recorrente a ocorrência de decadência em relação aos fatos geradores do período de 01/2007 à 03/2007.

No lançamento fiscal ora em combate não há acusação de dolo, fraude ou simulação e tampouco a conseqüente aplicação da multa qualificada de 150%, assim, deve ser verificado apenas e tão somente se houve pagamento antecipado ou não. Em caso positivo, deve ser aplicada a regra do § 4º do art. 150 do CTN e em caso negativo deve-se observar o art. 173, I, do CTN.

Não consegui verificar nos autos deste processo a evidência de recolhimento, ainda que parcial, dos tributos referentes aos fatos ocorridos no ano de 2007.

É possível verificar no relatório fiscal de fl. 448 que “com relação dos valores declarados em DCTF, verificamos nos sistemas informatizados da RFB, que não foi informado

nenhum valor para o Tributo IRPJ ou para as Contribuições CSLL, PIS e COFINS”, assim, a conclusão é que no ano de 2007 os tributos não foram recolhidos ou declarados.

Deste modo, deve ser aplicada a regra contida no artigo 173, I, do CTN para fins de contagem do prazo decadencial. Tendo em vista que a ciência da autuação ocorreu em 25/04/2012, não há que se falar em decadência em relação ao ano de 2007.

Assim, afasto a preliminar de decadência.

Do arbitramento do lucro

Conforme se depreende dos autos, a ora Recorrente, de fato, não apresentou seus livros e documentos contábeis e fiscais à fiscalização, apesar de ter sido intimada por diversas vezes a fazê-lo.

Conforme bem destacado pelos julgadores da DRJ, alguns trechos do relatório fiscal (fls. 443/444) demonstram que a Recorrente teve a chance mas falhou em apresentar seus documentos fiscais e contábeis:

“A fiscalização iniciou-se em 18/01/2011, com a entrega do Termo de Início do Procedimento Fiscal ao contribuinte, quando foi intimado a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias (...)

3- Livro Caixa

4- Registro de Inventario

5- Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR

6- Livro Diário /Razão

7- Livro de Registro de Entrada/Saída (...)(...)

“Em 01/12/2011 foi intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias os seguintes documentos:

1- Arquivos e livros já solicitados no Termo de Início do Procedimento Fiscal.”(...) Através de correspondência emitida em 09/12/2011, a empresa informou que não tinha como apresentar os elementos solicitados.”

“Em 20/03/2012 foi entregue ao contribuinte o Termo de Constatação Fiscal, informando que devido a não apresentação dos livros e documentos solicitados, seria efetuado arbitramento do lucro nos termos do Artigo 530 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)”.

Assim, me parece acertada a conduta da fiscalização em aplicar o arbitramento nos moldes do art. 530, III do RIR/99.

A Recorrente não trouxe aos autos qualquer evidência de que apresentou seus livros e documentos contábeis e fiscais quando solicitados pela fiscalização, por outro lado, alega que durante a fiscalização teve seus direitos à ampla defesa e contraditório desrespeitados.

Entendo que trata-se de mera argumentação desprovida de necessário conjunto probatório.

Tal pretensão não prospera.

Isso porque, o procedimento fiscal é, inicialmente, inquisitório, havendo, de um lado, o dever do contribuinte de guardar os livros obrigatórios de sua escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos efetuados para exibí-los às autoridades quando requerido (art. 195 do CTN), e, de outro, o ônus do fiscal de reunir todas as provas para consubstanciar as alegações feitas no lançamento, este entendido como atividade administrativa vinculada e obrigatória (art. 142 do CTN).

Assim, no caso de autuação fiscal, o dito processo administrativo procedimento em contraditório apenas tem início com a impugnação apresentada pelo sujeito passivo. Tanto é que o artigo 59, II, do Decreto 70.235/1972 apenas menciona haver cerceamento ao direito de defesa quanto a despachos e decisões proferidos, não quanto a autos de infração.

Por óbvio, os autos de infração não podem ser lavrados ao bel prazer das autoridades fiscais e há um regramento a ser seguido, conforme garante os artigos 194 e seguintes do CTN (e que atualmente consta do Decreto 70.235/1972), mas não há que se falar propriamente em garantia de contraditório e ampla defesa nesta fase essencialmente inquisitória.

Sobre o assunto cabe esclarecer que, conforme lição de James Marins, em Direito Processual Tributário Brasileiro, Editora Dialética, 2001, p.252, “ocorrem no âmbito administrativo-fiscal três momentos ontologicamente distintos: 1. procedimento preparatório do ato de lançamento tributário; 2. ato de lançamento; e 3. processo de julgamento da lide fiscal”.

E continua:

“A primeira etapa, sempre que não implique pretensão ou sanção tributária, não tem caráter propriamente processual, senão que regula o procedimento administrativo enquanto iter preparatório para a prática do ato de lançamento. A expressão comumente utilizada — ‘procedimento de lançamento’ — é a contração imperfeita da dicção ‘procedimento fiscal preparatório do ato de lançamento’ e tem origem na defeituosa redação do art. 142 do CTN, que não distingue entre o ato de lançamento e o procedimento administrativo que frequentemente lhe precede”.

Desta forma, não vejo como prosperar as alegações de desrespeito ao contraditório e ampla defesa no lançamento fiscal por arbitramento, nem tampouco acolho as demais alegações da contribuinte de que apresentou notas fiscais de aquisição de mercadorias ou de que a escrita fiscal fora indevidamente desconsiderada - escrita esta que sequer foi apresentada - vez que enxergo todas como mera alegações que não foram provadas ou evidenciadas, assim, tenho como acertada a decisão da autoridade de proceder ao lançamento fiscal por arbitramento face à ausência de livros fiscais e contábeis do contribuinte, ora Recorrente, que pudesse viabilizar a apuração do Lucro Real.

Do lançamento baseado em depósitos bancários

No que tange aos depósitos bancários de origem não comprovada, restou claro nos autos que a ora Recorrente não apresentou documentação contábil ou fiscal suficiente a demonstrar a origem dos recursos que transitaram em suas contas bancárias.

Assim, não resta qualquer dúvida de que trata-se situação em que deve ser aplicado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430/96, que estabelece presunção legal relativa de omissão de receitas:

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

Entendo que não merecem acolhimento as alegações da Recorrente no sentido que a fiscalização criou ficções fiscais e de que caberia à fiscalização realizar diligências ou investigações para apurar a exatidão das informações constantes dos extratos bancários.

Isso porque, entendo que a presunção de omissão de receitas é meramente um instrumento utilizado pelo fisco na clara intenção de instigar a busca pela verdade.

A presunção se origina e se corporifica na percepção de uma movimentação bancária incomum, sem qualquer registro contábil respectivo ou mesmo sem qualquer contrapartida no resultado ou no balanço patrimonial.

Insurge-se uma suspeita de omissão e de incompletude das informações prestadas e o fisco materializa uma presunção relativa de veracidade, inicialmente, de modo que o ônus probante seja atribuído ao contribuinte, tendo o direito de ilidi-la a qualquer momento, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, apta a comprovar uma outra versão dos fatos presumidos.

Durante todo o trabalho fiscal, no entanto, o contribuinte, ora recorrente não apresentou comprovação suficiente à colocar em xeque a presunção de veracidade.

Neste contexto o lançamento torna-se o ato derradeiro e conclusivo que concretiza, por ora, uma presunção absoluta de veracidade, ou seja, ele passa a representar o resultado de todo o procedimento fiscal, após várias oportunidades de defesa terem sido ofertadas ao contribuinte.

O Ilustre doutrinador Luciano Amaro (“Direito Tributário Brasileiro”, 2004, p. 335) afirma que “o lançamento não tende nem a verificar o fato e nem a determinar a matéria tributária, nem a calcular o tributo, e nem a identificar o sujeito passivo” ressaltando que este “pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material,

quantitativo, especial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado.”

O ato de constituição definitiva do crédito tributário revela uma verdade extraída do procedimento fiscalizatório, mas ainda traz uma mera presunção de veracidade quando, nos ditames do procedimento administrativo, ainda serão oportunizadas chances do contribuinte se defender. A presunção que era relativa, torna-se absoluta, por ora, mas não deixa, neste momento, de ser uma presunção, pois as leis que regem o processo administrativo e a própria Constituição Federal garantem a ampla defesa e o contraditório ao contribuinte em outras ocasiões posteriores. Não há o estabelecimento de uma verdade efetiva neste instante.

No passo em que o contribuinte tem a ciência da autuação formalizada por meio dos autos de infração e tem a oportunidade de rebater as informações ali concretizadas, esta presunção absoluta passa a ser relativa, de modo que novamente cabe ao contribuinte refutá-la, com provas e alegações suficientes para a composição de seu direito.

Apesar do lançamento formalizar uma presunção absoluta de veracidade do procedimento fiscal, nesta nova etapa do processo administrativo o contribuinte materializa preceitos constitucionalmente consagrados através de sua impugnação. Assim, novamente tem o contribuinte a chance de desnaturar uma presunção de omissão de receitas calcada em bases relativas.

No entanto, o acórdão proferido pelas autoridades julgadoras de primeira instância encerra, uma vez mais, essa presunção relativa e instaura uma presunção absoluta temporária, que passa a representar a veracidade desta fase processual.

Da mesma forma, quando o contribuinte tem ciência da decisão proferida pela DRJ competente, de novo abre-se a oportunidade para que este apresente sua tese de defesa em sede recursal e forneça provas robustas que eventualmente componham o seu direito, neste cenário eivando a presunção de total relatividade.

Exatamente neste ponto nos deparamos com a situação observada nos autos.

Em todo este contexto, podemos concluir que a presunção presta-se como um instrumento totalmente maleável e oscilante, cujo o escopo é a otimização na busca pelo que realmente ocorreu no âmbito do processo administrativo tributário. Trata-se de forte aliado ao princípio da verdade material.

Com flexibilidade, praticidade e eficiência, este vai se moldando às peculiaridades do procedimento fiscal, em algumas ocasiões materializando e respaldando os atos do fisco e em outras tantas garantindo ao contribuinte o amplo acesso ao contraditório.

Não há como se falar, neste contexto, que tal sistemática representaria ofensa à hipótese de incidência dos tributos.

Ora, na ocasião do lançamento a fiscalização materializa a verdade de todo o procedimento fiscal. Assim, o que se tributa não é a presunção relativa de omissão de receitas, mas sim as conclusões atingidas pela fiscalização posteriormente à utilização deste instrumento. Ao final do trabalho fiscal a verdade exprimida representa o exaurimento de todos os meios para se atingir o que realmente ocorreu.

As movimentações bancárias representam um ingresso no ativo da entidade que, se não comprovados, trazem consigo seu caráter intrínseco de acréscimo patrimonial. Até que se prove o contrário, os recebimentos representam uma maior capacidade contributiva da entidade e, portanto, devem sofrer o impacto da tributação. Essa é a conclusão que respalda a formação dos autos de infração.

Vejam, no presente caso não está sendo tributado o depósito bancário no sentido de que este represente diretamente o fato gerador do imposto de renda.

O elemento que se tributa é a demonstração de riqueza da ora Recorrente representada pelas movimentações bancárias que em decorrência de expressa previsão legal (Lei. 9.430/96, art. 42) considera tais movimentações como se renda fosse (presunção) no caso de não comprovação da origem dos recursos.

Uma vez que se trata de presunção prevista em lei, o ônus da prova se inverte e passa ao contribuinte, que arcará com a tributação no caso de insucesso na comprovação da origem dos recursos.

No caso em tela, a Recorrente teve a chance e não logrou êxito em fazer tal comprovação.

Multa de ofício

No que se refere à penalidade aplicada e a alegação da Recorrente de que a multa de ofício tem efeito confiscatório, invoco aqui a Súmula CARF nº2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Processo nº 10882.721096/2012-61
Acórdão n.º **1201-002.631**

S1-C2T1
Fl. 7
