



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

Processo nº 10935.721857/2011-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.595 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente ATACADO LIDERANÇA DE TECIDOS E CONFECÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCRO ARBITRADO. CONTA BANCÁRIA NÃO CONTABILIZADA.

É correto o arbitramento do lucro quando a escrituração revelar indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO.

É vedado o afastamento pelo CARF de dispositivo prescrito em lei com base em alegação de inconstitucionalidade. Aplicação da Súmula CARF nº 02.

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

É correta a aplicação ao débito da multa qualificada na presença de sonegação, fraude ou conluio, praticados, por ação ou omissão, de forma dolosa.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escoreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário, com relação aos lançamentos dos tributos, vencido o Conselheiro Márcio Frizzo, que cancelava o lançamento; b) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, com relação a qualificação da multa de ofício e incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo, Guilherme Pollastri e Leonardo Marques.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/01/2015 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 29/01/2015 p

or EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior (presidente da turma), Márcio Rodrigo Frizzo, Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Leonardo Mendonça Marques.

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso Voluntário interposto em face de acórdão proferido nestes autos pela 2ª Turma da DRJ/CTA, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade, rejeitar o pedido de juntada de novos documentos, e, no mérito, julgar procedentes os lançamentos, para manter as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, com respectivas multas e juros de mora, conforme ementa que abaixo reproduzo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

*PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO NA
IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.*

Nos termos da legislação do PAF, toda prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, salvo exceções previstas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

*MULTA QUALIFICADA. TRIBUTOS DECLARADOS COM
BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DOLO. EVIDENTE
INTUITO DE FRAUDE. A reiterada declaração de tributos
apurados com base de cálculo reduzida infere a intenção de
impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade
fazendária, dos respectivos fatos geradores, caracterizando o
dolo de sonegação, e portanto o evidente intuito de fraude que
tipifica a multa qualificada.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. INCIDÊNCIA
SOBRE MULTA.*

*A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de
expressa disposição legal, e não procede a reclamação de
aplicação da taxa Selic sobre a multa qualificada, quando o
demonstrativo de multa e juros de mora é claro ao demonstrar a
incidência dos juros de mora somente sobre o principal.*

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

*MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO
DA ORIGEM DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE
OMISSÃO DE RECEITAS.*

Correto o lançamento fundado na ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários, por constituir-se de presunção legal de omissão de receitas, expressamente autorizada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

PROVA. ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DESCONTO BANCÁRIO. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

É insuficiente para provar a origem dos depósitos bancários a alegação de operação de desconto bancário de cheques pós-datados acompanhada somente de planilha vinculando cada ingresso à relação de notas fiscais, sem apresentação do contrato bancário, sobretudo quando as taxas de juros calculadas são incompatíveis com valores do mercado.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS.

A falta de escrituração de contas bancárias torna a contabilidade imprecisa para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, autorizando o arbitramento do lucro.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins e à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Os eventos ocorridos até o julgamento na DRJ, foram assim relatados no acórdão recorrido:

Trata o processo de autos de infração de IRPJ e reflexos, do ano calendário 2007.

2. O auto de infração de IRPJ (fls. 2023/2033) exige o recolhimento de R\$ 1.403.348,86 de imposto e R\$ 1.478.982,21 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 2066/2082:

Depósitos bancários de origem não comprovada: nos períodos de 03/2007, 06/2007, 09/2007 e 12/2007. Enquadramento legal no art. 47, incisos I, II, III e VII da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; arts. 3º, §1º, 16 e 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 1º, 27, inciso I, e 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996; artigos 530, 532 e 537 do RIR/1999. Multa de 150%;

Receitas operacionais – Revenda de mercadoria: nos períodos de 03/2007, 06/2007, 09/2007 e 12/2007. Enquadramento legal no art. 47, incisos I, II, III e VII da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; arts. 3º, §1º, 16 e 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 1º, 27, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996; artigos 530, 532 e 537 do RIR/1999. Multa de 75%;

3. O auto de infração do PIS (fls. 2034/2044) exige o recolhimento de R\$ 372.649,17 de contribuição e R\$ 454.176,06 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 2066/2082:

PIS – Falta/insuficiência de recolhimento do PIS: nos períodos de 01/2007 a 12/2007. Enquadramento legal nos arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; art. 8º, inciso I da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249 de 26/12/1995; artigos 2º, inciso I, alínea "a", 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524 de 17/12/2002. Multa de 75%;

PIS sobre omissão de receitas: nos períodos de 01/2007 a 12/2007. Enquadramento legal nos arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; art. 8º, inciso I da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249 de 26/12/1995; artigos 2º, inciso I, alínea "a", 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524 de 17/12/2002. Multa de 150%;

4. O auto de infração da Cofins (fls. 2045/2055) exige o recolhimento de R\$ 1.720.724,72 de contribuição e R\$ 2.096.801,80 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 2066/2082:

Cofins – Falta/insuficiência de recolhimento do Cofins: nos períodos de 01/2007 a 12/2007. Enquadramento legal no art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; art. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 24, §2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 18 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; artigos 2º, inciso II, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524 de 17/12/2002. Multa de 75%.

Cofins sobre omissão de receitas: nos períodos de 01/2007 a 12/2007. Enquadramento legal nos art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; art. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 24, §2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 18 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; artigos 2º, inciso II, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524 de 17/12/2002. Multa de 150%.

5. O auto de infração de CSLL (fls. 2056/2065) exige o recolhimento de R\$ 657.731,31 de contribuição e R\$ 704.878,48 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 2066/2082:

CSLL – CSLL sobre o lucro arbitrado: no período de 03/2007, 06/2007, 09/2007 e 12/2007. Enquadramento legal nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; artigo 20 da Lei nº 9.249 de 26/12/1995; art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; artigo 29 da Lei nº 9.430 de 27/12/1996; e artigo 37 da Lei nº 10.637 de 30/12/2002. Multa de 75%;

CSLL sobre Omissão de Receitas: no período de 03/2007, 06/2007, 09/2007 e 12/2007. Enquadramento legal nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; artigos 20 e 24 da Lei nº 9.249 de 26/12/1995; art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; artigo 29 da Lei nº 9.430 de 27/12/1996; e artigo 37 da Lei nº 10.637 de 30/12/2002. Multa de 75%;

6. Cientificado dos autos de IRPJ e reflexos na data de 16/12/2011, conforme fls. 2024, 2034, 2045, 2056, tempestivamente, em 13/01/2012, o contribuinte encaminhou a impugnação de fls. 2086/2104, acompanhada dos documentos de fls. 2105/4540, que se resume a seguir:

**DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO -
AUTO DE INFRAÇÃO COM LASTRO NA CONTABILIDADE DA
IMPUGNANTE**

a. Alega que a medida fiscal não merece prosperar, haja vista que todas as operações estão devidamente registradas na escrita contábil e fiscal, que foram disponibilizados para a verificação fiscal;

b. Justifica que, ainda que os registros contábeis e fiscais possam conter incorreções ou falta de registros, a apuração do lucro pelo regime ARBITRADO é medida extrema, admitida somente depois de esgotados todos os demais meios de se apurar o lucro efetivamente auferido. E, mesmo assim, quando cabível o arbitramento, deve-se tomar todas as cautelas para evitar possível insegurança quanto ao lançamento, uma vez que o crédito tributário deve ser revestido de certeza e liquidez, sob pena de sucumbir ao menor indício da ausência desses atributos;

c. Cita decisão do Conselho de Contribuintes;

d. Menciona que, segundo a fiscalização, a exigência do imposto com base no arbitramento decorre da desclassificação da escrita contábil, relativamente ao ano-calendário 2007, em face da impossibilidade de reconstituir toda a escrita com a inclusão dos registros não localizados;

e. Transcreve trecho do TVF;

f. Pondera que, se a escrita contábil apresentada mostrou-se consistente ao ponto de o próprio Auditor Fiscal reconhecer que nenhum reparo necessitou ser feito, a intimação para reconstituição da escrita afigura-se medida arbitrária, que pretendia induzir o contribuinte a produzir prova contra si mesmo, artifício vedado pelo ordenamento jurídico vigente;

g. Conclui que, considerando que apresentou as informações contábeis solicitadas, ainda que sejam identificados erros ou omissão de determinados registros, a fiscalização utilizou-se dessa escrita fiscal para apurar as diferenças ora exigidas por meio de auto de infração, conforme ficou evidenciado na transcrição acima reproduzida. Não bastasse isso, a simples verificação do extrato bancário da conta corrente supostamente não contabilizada é suficiente para se verificar que a omissão de receita no montante estimado pelo douto Auditor Fiscal não ocorreu;

h. Reproduz quadro resumo com os saldos apurados ao final de cada mês, durante o ano calendário de 2007;

RESUMO DOS SALDOS NA CONTA 7775- 5 - BANCO DO BRASIL - APURADOS DURANTE O ANO DE 2007		
DATA	SALDO	SITUAÇÃO
02.01.2007	5.919,72	DEVEDOR
31.01.2007	110.397,97	DEVEDOR
28.02.2007	184.552,98	DEVEDOR
30.03.2007	23.868,54	DEVEDOR
30.04.2007	66.233,47	DEVEDOR
31.05.2007	34.800,68	CRÉDITO
29.06.2007	57.516,81	CRÉDITO
31.07.2007	108.121,79	DEVEDOR
31.08.2007	36.980,46	DEVEDOR

28.09.2007	69.621,88	CRÉDITO
31.10.2007	31.404,74	DEVEDOR
30.11.2007	20.399,27	CRÉDITO
31.12.2007	90.676,52	CRÉDITO

i. Afirma que o quadro indica que o saldo de abertura (em 02/01/2007) era devedor e o maior saldo credor totaliza apenas R\$ 90.676,52, (em 31/12/2007), portanto, os números são incompatíveis com a suposta omissão de receitas apontada no levantamento fiscal;

j. Explica que isso ocorre em face das peculiaridades da atividade explorada pela Impugnante, que implica no recebimento de muitos valores com cheques pré-datados, o que pode induzir a equívoco o examinador menos atento, posto que, apesar de as vendas serem contabilizadas na modalidade de pagamento "à vista", na prática o ingresso dos recursos ocorre posteriormente, quando se opera o desconto dos cheques;

k. Cita como exemplo as operações de venda realizadas nos dias 09, 10 e 11 de janeiro/2007, que apresentam os seguintes valores (doc. 02):

DATA DAS OPERAÇÕES	VALOR REGISTRADO NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS (LRSM)	VALOR REGISTRADO NOS LIVROS DIÁRIO E RAZÃO (CONTA CAIXA)
09/01/07	95.940,68	95.940,68
10/01/07	41.180,02	41.180,02
11/01/07	54.970,10	54.970,10

l. Aduz que as vendas estão integralmente contabilizadas, não obstante o ingresso do numerário seja registrado em datas diversas, de acordo com a negociação avençada com cada cliente;

m. Entende que o arbitramento do lucro pela desclassificação da escrita contábil não prospera, uma vez que os livros e arquivos magnéticos entregues atendem à legislação vigente e os registros são compatíveis com as operações realizadas pela Impugnante, conforme reconhecido pelo próprio signatário da autuação;

n. Assevera que incumbe ao Agente Fiscal promover o lançamento de eventuais diferenças que forem identificadas e não exigir do contribuinte que refaça toda escrita que já foi apresentada e considerado adequado;

o. Cita decisões do CARF;

p. Pugna pela improcedente a exigência fiscal lastreada na apuração "arbitrada" pela autoridade fiscal e todos os seus reflexos;

DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ARBITRAMENTO

q. Relata que, quando da intimação para se manifestar sobre os créditos relacionados que não representavam receitas, foi informado que dos valores apresentados deveriam ser abatida a importância de R\$ 9.160.100,45 referente a cheques de clientes, descontados no Banco do Brasil cujos créditos efetivados naquela conta; e que o Auditor Fiscal considerou insuficientes as alegações desacompanhadas das listagens das respectivas notas fiscais devidamente registradas e contabilizadas;

r. Esclarece que promove a totalidade de suas vendas a prazo mediante a contrapartida de cheques pré-datados em substituição a boletos bancários e/ou duplicatas; e que, necessitando de capital de giro, efetuava descontos de tais cheques junto a instituição financeira sendo onerada com o pagamento de juros cobrados até o vencimento dos referidos cheques;

s. Anota que se contata nos extratos bancários da conta corrente nº 7775-5 do Banco do Brasil S/A inúmeras operações de descontos de cheques que somados no ano importam na quantia de R\$ 9.160.100,45. Estes valores referem-se a vendas de mercadorias a prazo mediante o recebimento de cheques pré-datados. Estas vendas são acobertadas pelas respectivas notas fiscais devidamente registradas no livro de registro de saídas (vide cópias dos livros em anexo - Anexo 1);

t. Para a comprovação da contabilização das referidas notas fiscais, junta aos autos cópia de inteiro teor dos livros diários (Anexo 2);

u. Explica que a vinculação dos créditos líquidos efetuados na conta corrente referente aos diversos descontos de cheques, com as respectivas notas fiscais de vendas estão demonstrados pelas planilhas 1 e 2 anexadas (Doc. 03).

v. Entende que, acaso seja mantido o arbitramento de lucros, deverá ser reduzida a sua base de cálculo (Receita Omitida) de R\$ 35.833.706,41 para R\$ 26.673.605,96, em face da exclusão devidamente comprovada;

DA NÃO INCIDÊNCIA DE MULTA QUALIFICADA

w. Contesta a multa de 150%, conforme razões lançadas no Termo de Verificação Fiscal (pg. 08-10), lastreada nas disposições dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964 e artigo 44, § 1º da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

x. Argumenta que, de acordo com os dispositivos acima transcritos, para que se configure a fraude é necessário, inicialmente, que tenha ocorrido uma ação ou omissão dolosa do sujeito passivo tributário. E mais, essa ação ou omissão dolosa tem de ser devidamente demonstrada e comprovada pelo fisco federal, não se admitindo qualquer tipo de presunção. Há de se perquirir e demonstrar cabalmente a conduta material praticada pelo sujeito passivo, ou seja: que ele agiu com consciência e vontade de praticar o fato descrito na norma;

y. Acrescenta que, para a configuração de fraude é necessária a demonstração cristalina do ato cometido pelo sujeito passivo que a ensejou, haja vista a gravidade da pena que se pretende imputar. Não basta a mera alegação de insuficiência de recolhimento de tributos, especialmente quando o próprio Auditor Fiscal afirma que a Impugnante apresenta regularmente as diversas declarações exigidas pelo fisco e que estas estão compatíveis, além de manter escrita fiscal e contábil regular. Em outras palavras o Auditor Fiscal atestou que a Impugnante cumpre regularmente suas obrigações, comportamento diverso de quem age com "intuito de fraude".

z. Cita julgados do Conselho de Contribuintes;

aa. Conclui que, ainda que no mérito a exigência dos tributos em tela pudesse sobreviver, total ou parcialmente, a majoração da multa de ofício seria incabível, já que as alegações do Auditor Fiscal não se sustentam. Afinal, se a escrita fiscal está em ordem a suposta falta de registros relativos à movimentação de uma única conta bancária não é suficiente para macular os registros regularmente lançados em todas as demais contas tanto patrimoniais quanto de resultado.

Descartada a hipótese de desclassificação da escrita contábil, não há falar-se em

fraude ou sonegação, ainda mais com base em argumentos pífios como o fato de os balanços serem assinados pelos próprios sócios;

DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

bb. Defende que o princípio da proporcionalidade constitui um instrumento fundamental no controle de constitucionalidade dos atos normativos. Isto porque o Estado, no dever de aplicar as sanções jurídicas, deve visar o interesse público, de forma a não comprometer a eficácia dos demais interesses protegidos pelo ordenamento;

cc. Prossegue afirmando que, como no direito tributário as sanções somente podem ser pecuniárias, e devem ser limitadas em sua quantidade, sob pena de caracterizar o confisco de bens vedado pela Constituição Federal Brasileira, exceto em circunstâncias especialíssimas previstas pelo legislador constituinte. Assim, a penalidade pecuniária excessiva, que ultrapassa o razoável, caracteriza uma forma indireta de burlar o comando constitucional que veda o confisco. No caso em questão, constata-se ofensa ao Princípio da Proporcionalidade, vez que a penalidade pecuniária ultrapassa o razoável. Basta fazer um paralelo entre o valor do imposto (pretensamente devido) e o valor da multa aplicada (150%). Deste modo, não há como negar a violação do princípio da proporcionalidade, em face de flagrante incompatibilidade entre o objetivo visado com a regra tributária pretensamente não cumprida e o nível de penalidade previsto para esta inobservância;

dd. Cita doutrina;

ee. Recorre ao artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN, que estabelece situações que induzem aplicação de penalidade menos gravosa para o contribuinte;

ff. Sustenta que a pretensão fiscal afronta os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, na medida em que se pretende aplicar a pena mais severa prevista no ordenamento por conta de suposta falta omissão de receitas que teria resultado em insuficiência de recolhimento. Afinal, não se pode olvidar que insuficiência e falta de recolhimento são situações distintas, o que pressupõe imposição de penalidade também distinta;

gg. Cita doutrina;

hh. Conclui que se afigura desproporcional a penalidade pretendida em face da suposta insuficiência de recolhimento, pois como se demonstrou nas linhas acima o ordenamento jurídico vigente oferece alternativa menos gravosas que melhor se amoldaria no caso em tela. Entretanto, tal hipótese foi preterida pelo signatário da autuação, ensejando a necessidade dessa Colenda Delegacia de Julgamento corrigir tal desatino. Nesse contexto, a ausência de razoabilidade entre o valor originário do imposto e o valor da multa que se pretende aplicar revela ofensa ao Princípio da Proporcionalidade, bem como a caracterização da utilização do tributo com efeito confiscatório, prática vedada pela Carta Política Vigente.

DA IMPOSSIBILIDADE DE ATUALIZAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

ii. Destaca que, mesmo que os lançamentos tributários objeto dos Autos de Infração em questão prosperem, tem-se que as respectivas multas de ofício

não poderão sofrer correção (Taxa SELIC), por ocasião da sua cobrança, tal como deverá sofrer o imposto;

jj. Argumenta que, considerando que a multa lançada de ofício configura-se penalidade, portanto, de natureza não tributária, diverso do conceito de crédito tributário de que trata o dispositivo legal supra-mencionado, não poderá ser assim tratada. Neste Diapasão, a multa não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas sim para punir a inexecução da obrigação. A sua fixação adverte o devedor de que a falta com a obrigação sofrerá encargos, onerando-a sobremaneira. Ao contrário dos juros, que possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que incidem no tempo, justamente para espelhar o prejuízo do credor com a privação do seu capital. Assim, não se admite a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi;

DO PEDIDO

kk. Ao final, pede: i) sejam os autos de infração em tela julgados improcedentes, em toda sua extensão, em face da impossibilidade de arbitramento; ii) sucessivamente, seja determinada a revisão do lançamento, com a apuração do resultado pelo regime do lucro real; iii) sucessivamente, seja reduzida a base de cálculo do arbitramento para a importância de R\$ 26.673.605,96; iv) sucessivamente, seja afastada a exigência da multa qualificada, em razão da ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade; v) seja oportunizada a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a ulterior juntada de documentos.

Foi lavrado processo de representação fiscal para fins penais, sob o número 10935.721858/2011-85, que foi apensado ao presente, conforme despacho de fl. 2083.

A recorrente, na peça recursal submetida à apreciação deste colegiado, alegou, em síntese, que:

a) o sigilo bancário foi quebrado com base na lei complementar nº 105/2001, havendo afronta aos princípios do contraditório, da ampla defesa, da inviolabilidade da intimidade e da vida privada, por não se lastrear em decisão judicial;

b) o simples extrato de conta bancária não contabilizada não é suficiente para justificar o arbitramento;

c) tendo em vista que o acórdão da DRJ negou provimento ao argumento de que não fora apresentado o contrato bancário correspondente e que a taxa média de descontos dos cheques ficou em 1,34% quando o Banco Central aplicava a taxa de 1,89% ao mês, junta cópias de borderôs de descontos, e cópias de contratos, demonstrando que as operações de desconto foram efetivadas;

d) ainda com relação às taxas de juros, a taxa efetiva aplicada em cada operação é determinada em função do vencimento de cada cheque descontado, podendo, também estar envolvidas questões de reciprocidade em aplicações financeiras, volume de operações no período e outros fatores, sendo equivocadas as conclusões da DRJ;

e) não há prova da ação ou omissão dolosa que justifique a aplicação da multa qualificada;

f) violação do princípio da proporcionalidade na aplicação da multa de ofício qualificada;

g) a multa de ofício não pode sofrer correção pela taxa SELIC;

Na sessão de 08/05/2013 este colegiado decidiu à unanimidade sobrestar o julgamento do feito, com base no art. 62-A do Ricarf, tendo em vista alegação de quebra do sigilo bancário feito à margem de decisão judicial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recorrente tomou ciência do acórdão recorrido em data não apontada no “AR”, que tão somente traz a data de postagem pelos Correios em 22/08/2012 (fls.4576). O protocolo do recurso é feito em 24/09/2012 (fls.4577).

Em consulta ao sítio dos Correios na internet ([http://websro.correios.com.br/sro_bin/txect01\\$.startup?P_LINGUA=001&P_TIPO=001](http://websro.correios.com.br/sro_bin/txect01$.startup?P_LINGUA=001&P_TIPO=001)) verifiquei não haver mais dados sobre a entrega da referida correspondência, sendo que o sistema de rastreamento oferece a seguinte mensagem, à busca pelo número de rastreamento que consta do AR:

O nosso sistema não possui dados sobre o objeto informado. Se o objeto foi postado recentemente, é natural que seus rastros não tenham ingressado no sistema, nesse caso, por favor, tente novamente mais tarde. Adicionalmente, verifique se o código digitado está correto: RQ860225952BR

Por fim, não há qualquer despacho da unidade local pronunciando-se pela tempestividade do recurso interposto.

Assim, em atendimento aos princípios da verdade material, da ampla defesa, e do contraditório, tomo o recurso como tempestivo, e portanto, dele conheço.

Além disso, revogados os §§1º e 2º do art. 62-A do RICARF pela Portaria MF nº 545/2013 e não tendo sido ainda apreciado o RE nº 601.314 pelo STF, passo ao voto.

(a) Violação dos princípios da ampla defesa, do contraditório e da intimidade da vida privada pela quebra administrativa de sigilo bancário

Suprimido o óbice que impedia o julgamento nesta esfera, por pender de decisão judicial matéria sujeita à repercussão geral, o tema há de ser enfrentado. Todavia, no que tange às alegações que importam em afastamento de lei vigente com base em sua suposta inconstitucionalidade, por violação de princípios, vale ressaltar que ao julgador administrativo, membro de órgão de julgamento vinculado ao Poder Executivo, são impostas condições que não se aplicam aos membros do Poder Judiciário, as quais limitam sua esfera de cognição.

Tal restrição não elimina a possibilidade de que, inconformado, deduza o contribuinte sua pretensão em juízo, assegurando-se do conteúdo prescritivo do art. 5º, XXXV, da CF.

O direito positivou tal restrição no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e, ademais, a matéria já se encontra sumulada, dadas as reiteradas e uniformes decisões tomadas pelo Colegiado no mesmo sentido, através da Súmula CARF nº 02, abaixo transcrita, a qual vincula todos os Conselheiros do Órgão, nos termos do art. 72 do Regimento Interno.

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

Assim, afasto a arguição de nulidade feita.

Idêntica solução há de ser aplicada à alegação de violação ao princípio da proporcionalidade na aplicação da multa qualificada, pelo qual há de ser afastada, também, pelos mesmos motivos.

(b) Arbitramento do lucro baseado em conta não contabilizada

De acordo com os fatos verificados, andou bem a fiscalização ao arbitrar o lucro da recorrente, porquanto omitida contabilização de conta bancária na qual aproximadamente metade da movimentação bancária da recorrente foi feita. Assim, sendo declarada a receita de R\$34.780.060,26, verificou-se a existência de depósitos que montaram em outros R\$35.833.706,41, atingindo-se a receita total de R\$ 70.613.766,67. Vejamos:

PERÍODO	RECEITA DECLARADA	DEPÓSITOS BANCÁRIOS	RECEITA TOTAL
jan/07	1.355.047,48	3.971.717,33	5.326.764,81
fev/07	1.637.826,92	2.308.862,21	3.946.689,13
mar/07	3.650.529,49	2.628.506,33	6.279.035,82
abr/07	3.110.162,24	2.145.979,99	5.256.142,23
mai/07	3.716.441,46	2.675.924,28	6.392.365,74
jun/07	2.008.299,84	2.601.793,29	4.610.093,13
jul/07	1.555.568,97	3.521.233,59	5.076.802,56
ago/07	2.709.541,64	3.148.074,35	5.857.615,99
set/07	3.007.149,29	2.934.035,84	5.941.185,13
out/07	3.144.517,44	3.419.559,38	6.564.076,82
nov/07	6.533.818,21	3.364.718,97	9.898.537,18
dez/07	2.351.157,28	3.113.300,85	5.464.458,13
TOTAL	34.780.060,26	35.833.706,41	70.613.766,67

A fiscalização, assim, corretamente, arbitrou o lucro, tendo em conta que a empresa não registrava boa parte de suas operações bancárias em sua contabilidade, situação esta que, ao desacreditar a escrita, em especial a movimentação bancária, autoriza o arbitramento do lucro, com fulcro no art. 530, II, “a” do RIR/99.

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

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária;

Além disso, cuidou a fiscalização de oferecer oportunidade ao contribuinte de reconstituir sua escrita contábil, incluindo toda a movimentação bancária, conforme Termo de Intimação Fiscal de fls. 1983/1985. No entanto, o contribuinte preferiu manter sua contabilidade original, escorando-se (fls. 1987/1988) no temor de que, mesmo dado um prazo superior, seria extremamente difícil executar a reconstituição da escrita, porque teria havido substituição do responsável contábil da empresa.

Assim, é de ser mantido o arbitramento tal qual procedido.

No que tange às alegações de que os saldos apurados ao final de cada mês, por serem em vários meses devedor, cabe asseverar que o saldo ao final do mês é completamente irrelevante para a apuração da receita omitida, que se volta para as operações comerciais que geraram resultados e que restaram à margem da contabilidade. Para manter a conta negativa basta simplesmente manipular adequadamente as saídas.

Quanto aos exemplos de operações de venda contabilizadas, consoante já havia sido demonstrado pelo acórdão recorrido, trata-se de três lançamentos com histórico “Vendas cf.NF” que ocorreram a débito da conta caixa, ou seja, não têm relação com o presente lançamento. Vejamos:

Tampouco socorre à litigante os exemplos trazidos conforme tabela anexada, abaixo copiada, referentes a operações de venda realizadas nos dias 09, 10 e 11 de janeiro/2007, pela qual ela afirma que as vendas estão integralmente contabilizadas, não obstante o ingresso do numerário seja registrado em datas diversas, de acordo com a negociação avençada com cada cliente. Pelos documentos anexados (doc. 02, fls. 2113, 2115 e 2117), verifica-se que os três lançamentos, com histórico “Vendas cf. NF”, ocorreram a débito da conta caixa, ou seja, não têm relação com o presente lançamento, já que não se referem à movimentação havida em conta bancária. E ainda que a impugnante tenha sugerido que tais operações de venda tivessem transitado na conta objeto da autuação, caberia a ela apontar a quais depósitos se refeririam essas operações, o que justificaria a origem do ingresso bancário.

DATA DAS OPERAÇÕES	VALOR REGISTRADO NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS (LRSM)	VALOR REGISTRADO NOS LIVROS DIÁRIO E RAZÃO (CONTA CAIXA)
09/01/07	95.940,68	95.940,68
10/01/07	41.180,02	41.180,02
11/01/07	54.970,10	54.970,10

No que tange aos documentos acostados (Cópias de propostas de desconto de cheques pré-datados, e contratos para desconto de cheques) eles nada provam.

Com efeito, o lançamento feito por arbitramento, em especial no que tange aos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, é lastreado no art. 42 da Lei nº 9.430/96, que promove a inversão do ônus da prova.

Assim, caberia ao recorrente provar, item a item, a origem dos depósitos em conta corrente cuja origem não foi comprovada. Além disso, caberia a ele, também, demonstrar que aqueles representativos de receita foram devidamente levados à tributação.

A pequeníssima quantidade de documentos apresentados, além de não apontar a que depósitos se referem, também não afastam a tributação, porquanto, ao serem representativos de desconto de cheques, são também representativos de receita. Neste sentido, caberia ao recorrente apontar, ademais, que a receita decorrente daqueles itens foi também tributada, do que não se desincumbiu, nem mesmo no que tange aos poucos documentos acostados. Assim, não há como se afastar o crédito constituído.

A este respeito, vale repisar a declaração de voto da julgadora Eva Maria Los, constante do acórdão recorrido:

Eis que, com esses demonstrativos, o litigante visou comprovar que créditos de descontos de cheques recebidos em suas contas bancárias seriam recebimentos relativos a notas fiscais de venda que o contribuinte escriturou e declarou.

Porém o litigante não apresentou qualquer documento que correlacionasse os créditos desses descontos de cheques com receitas escrituradas, que seriam: borderôs relacionando os cheques e informando as datas dos descontos, cópias desses cheques em que se identificasse o emitente e que permitissem correlacioná-los com as notas fiscais de venda escrituradas: emitente, valor e data de emissão coincidentes.

Não é relevante para a questão se o contribuinte pagou juros maiores ou menores nos descontos dos cheques; o cerne da questão é que não comprovou documentalmente a alegação de que aqueles créditos seriam recebimentos relativos a notas fiscais de receitas declaradas e não omitidas.

Destaque-se, adicionalmente, que, conforme relatado, o contribuinte não escriturou parte da movimentação bancária, o que reforça a conclusão de que créditos recebidos de descontos de cheques junto ao banco, não escriturados, não são cheques emitidos por clientes cujas receitas de venda foram escrituradas.

Mantenho, assim, o crédito lançado.

(c) Aplicação da Multa qualificada

A multa de 150% foi aplicada pela autoridade, tão somente na parcela relativa à receita omitida, sendo aplicada a multa de 75% relativamente às receitas declaradas que experimentaram majoração de valor.

No caso vertente, a autoridade fiscal qualificou a multa de ofício por ter verificado:

- regularidade da omissão ao longo de todos os períodos de apuração do ano-calendário;
- a desproporção entre os valores declarados e omitidos – na média, metade da receita apurada foi omitida;
- a utilização de conta bancária mantida à margem da contabilidade.

Tendo em vista que a declaração de rendimentos é o meio que a Administração Tributária possui para averiguar o cumprimento das obrigações do sujeito passivo, a conduta de falseá-la, reduzindo-lhe os valores de receita bruta, demonstra intenção de esconder do Fisco a ocorrência de fatos geradores. Provada a redução, entendo caracterizado o intuito de fraude, o qual autoriza a exasperação da multa.

No caso vertente, o dolo é constatado pela reiteração da conduta ao longo dos períodos que se seguem no ano-calendário, pela relevância dos valores omitidos (aproximadamente 50% da receita total) e pela utilização de conta bancária à margem da contabilidade, artifício que por si só demonstra a intenção de manter a contabilidade e as declarações - elementos que servem para exprimir a vida comercial da empresa - em valores bem inferiores aos efetivamente praticados, buscando manter em erro a fiscalização ao ocultar fatos geradores destes elementos de prova.

O dolo é assim, evidente, sendo que a conduta praticada afasta por completo a hipótese de erro contábil, autorizando a exasperação da multa de ofício.

(d) Juros sobre Multa de Ofício

Dispõe expressamente o art. 61 da Lei nº 9.430/96 (abaixo descrito) que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos, serão acrescidos de multa de mora.

Prescreve, ademais, o §3º que sobre tais débitos (a que se refere o artigo) incidirão juros de mora calculados à taxa Selic (nos moldes do §3º do art5º), exceto no mês do pagamento (em que é cobrado o percentual de 1%).

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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 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. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Ora, a expressão *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições* no caso de crédito tributário constituído por auto de infração há de incluir necessariamente os tributos e contribuições lançados, mas também a multa de ofício lançada.

Em primeiro lugar, porque a multa de ofício *efetivamente decorre* de tributo ou contribuição, ou mais especificamente, do *inadimplemento* relativo a seu recolhimento, que pode estar cumulado ou não com alguma situação que agrave este mero fato, como a existência de dolo, fraude ou simulação, ou mesmo de desatendimento de requisição formulada pela autoridade fiscal para prestação de esclarecimentos.

Em segundo lugar, porque o débito para com a União decorrente de tributo e contribuição é *débito tributário*, ou seja, consigna o dever do sujeito passivo com a União equivalente, em termos patrimoniais, ao direito da União para com ele, denominado *crédito tributário*. E o crédito tributário, consoante nossa legislação, além de incluir a penalidade pecuniária, deve ser corrigido por juros de mora calculados à taxa Selic, consoante prescreve a nossa legislação. Vejamos.

O conceito de *débito* liga-se invariavelmente ao âmbito obrigacional, sendo este um dos elementos constitutivos da obrigação. Washington de Barros Monteiro¹ assenta que o *vínculo jurídico*, como elemento constitutivo da obrigação, se divide em *vínculo espiritual*, constituído pelo comportamento de satisfazer pontualmente a obrigação, e *material*, constituído pelo poder que a lei dá ao credor que não foi satisfeito, de acionar o devedor, promovendo a execução forçada de seus bens. Tais conceitos equivalem ao que os juristas alemães denominaram *Schuld* (dever de prestar) e *Haftung* (responsabilidade).

No caso da obrigação tributária, a doutrina não divergiu de tais escólios. Paulo de Barros Carvalho² consignou que a obrigação tributária é relação jurídica de cunho patrimonial, envolvendo sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la, instalada a contar de um enunciado factual, situado no conseqüente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário. Diz, ainda, o eminente jusfilósofo que o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir a prestação (crédito) pode ser representado por um vetor com a mesma direção, mas de sentido contrário àquele que representa o dever subjetivo (dever jurídico) de cumprir a prestação (débito).

Assim, resulta disso que o débito para com a União (tributário) corresponde em valor patrimonial ao *crédito tributário* a que faz jus aquela. E este crédito é relativo ao direito da União contra o sujeito passivo, mas está umbilicalmente vinculado ao débito do

¹ Washington de Barros Monteiro, in Curso de Direito Civil, p.25, 37ªed.

² Paulo de Barros Carvalho, in Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, 1998, Saraiva, p.180/182.

sujeito passivo contra a União, que é seu dever de adimplir o *crédito tributário* (representados por vetores de mesma direção e sentido contrário)

Pois bem. Com tais conclusões, devemos passar à leitura do direito tributário entre nós positivado para ver que o legislador efetivamente incluiu em tal conceito a noção de penalidade pecuniária.

A primeira demonstração disto é encontrada no art. 113 do CTN, em que é dito que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo *ou penalidade tributária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*.

Ora, de tal preceito duas assertivas devem ficar firmadas: a) a penalidade pecuniária está inserida no conceito de obrigação tributária principal; b) a extinção do crédito faz extinguir também a obrigação tributária principal que a constituiu; c) por derivação lógica, se a extinção do crédito promove, também, a extinção da obrigação, então o crédito (tributário) inclui, também, os valores devidos a título de penalidade pecuniária.

No art. 139 o Código, ao abrir exceções para o destino siamês de obrigação e crédito (circunstâncias que modificam o crédito, sua extensão ou efeitos ou excluem sua exigibilidade) reafirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Assim, de posse de tais enunciados, e dada uma primeira confirmação no próprio texto legal complementar, vê-se despida de sentido a afirmação no sentido de que o crédito tributário não inclui a multa de ofício.

Tal linha de pensamento é mantida no art. 142, quando, ao falar da *constituição do crédito tributário*, o legislador condiciona sua criação pelo lançamento, determinando à autoridade que consigne no ato administrativo a proposição da penalidade cabível. Tal penalidade cabível, como sabemos, não é simplesmente proposta mas também imposta pela autoridade lançadora no documento que constitui o lançamento, vez que não há repartição de competência entre as autoridades fiscais na hierarquia funcional quanto a este ponto.

E porque mandaria o legislador incluir a penalidade incluída no lançamento – instrumento por excelência destinado à *constituição do crédito tributário*, se não pertencesse ao crédito tributário?

A questão doutrinária relativa à inclusão da penalidade pecuniária no conceito de crédito tributário é relevante sob o ponto de vista científico. Porém, o direito positivo prescreve em sentido oposto. E não apenas pontualmente, mas em diversos pontos, todos em uníssono, conforme vimos acima.

Mas há mais prescrições seguindo esta mesma linha (e, portanto, confirmações disso). O art. 201 do CTN afirma que a dívida ativa tributária é constituída pelo crédito tributário (crédito dessa natureza), depois de esgotado o prazo para cobrança administrativa.

E o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais, à semelhança do que já dispunha o art. 202 do CTN, manda incluir no termo de inscrição da Dívida ativa o *valor originário da dívida tributária* (o qual, portanto, contém todos os valores já consignados no crédito tributário, conforme o art. 201), bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. Ou seja, permite o cálculo de juros de mora sobre os valores que já constavam do crédito tributário e foram transformados em dívida ativa tributária (os quais, por óbvio, incluem a multa de ofício).

Por tudo o que se disse acima, não há como insistir na alegação que a inclusão da penalidade pecuniária não foi quista pelo legislador, já que em diversos pontos tal linha prescritiva é tomada e retomada, sempre no mesmo sentido, com a efetiva inclusão da rubrica no gênero crédito tributário. A discussão científica, como disse, é relevante, mas no Estado de Direito impera a Lei, sendo a doutrina, no dizer de Paulo de Barros Carvalho³, uma sobrelinguagem em relação ao direito positivo, com função descritiva, e não prescritiva.

No que tange à autorização em lei complementar para a cobrança deve-se lembrar que a taxa de 1% prescrita no §1º do art. 161 do CTN admite exceções, desde que veiculadas por Lei, que é a condição presente, em que o estabelecimento do cálculo à taxa Selic se dá por meio do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

No que tange à extensão da base de incidência dos juros, estabelece o *caput* do art. 161 que incidirão eles sobre o *crédito* (naturalmente, o tributário). Diz o preceito legal que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...* E como já dito e repisado acima, a expressão *crédito* necessariamente inclui as penalidades pecuniárias (e, portanto, a multa de ofício lançada).

Assim, considerando tudo o quanto foi exposto, voto para negar provimento ao recurso nesta matéria, mantendo-se a cobrança dos juros, calculados à taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada.

Assim, voto para negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator

³ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 13ªed, Saraiva, p.3