



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78
Recurso nº. : 151.287
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 2001 e 2002
Recorrente : GARUVA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE
CEREAIS LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 08 DE NOVEMBRO DE 2006
Acórdão nº. : 108-09.077

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - EXTRATOS BANCÁRIOS - PROVAS ILÍCITAS - DESVIO DE PODER - Os extratos bancários regularmente requisitados pela autoridade administrativa, com fundamento no artigo 11 da Lei Complementar nº 105/01, artigo 38 da Lei nº 4.595/64 e artigo 8º da Lei nº 7.021/90, não podem ser taxados como provas obtidas de forma ilícita e nem com desvio de poder. A Lei Complementar nº 105/01 e Lei nº 10.174/01 têm aplicação retroativa face ao comando expresso no § único, do artigo 144, do Código Tributário Nacional.

IRPJ – PIS - DECADÊNCIA - Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra especial de decadência insculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, refugindo à aplicação do disposto no art. 173 do mesmo Código. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Decadente as exigências do IRPJ e do PIS para fatos geradores acontecidos até 30/06/2000 quando a ciência da autuação pelo interessado ocorreu em 13/07/2005.

TRIBUTOS DECORRENTES IRPJ - DECADÊNCIA - Aos tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra especial de decadência insculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, refugindo à aplicação do disposto no art. 173 do mesmo Código. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

IRPJ – LUCRO ARBITRADO - A constatação de deficiências na escrituração contábil da pessoa jurídica, manifestada pela falta de registro de movimentação bancária, bem como a ocorrência de vícios e erros insanáveis na escrita comercial, a torna imprestável para determinação do lucro líquido do exercício e, por consequência, inviabiliza a apuração do lucro real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

4 7 11



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

Recurso nº. : 151.287

Recorrente : GARUVA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE
CEREAIS LTDA.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – ARBITRAMENTO DO LUCRO - PRESUNÇÃO LEGAL INCOMPATÍVEL – A presunção legal do Saldo Credor de Caixa pressupõe a tributação pelo Lucro Real ou Lucro Presumido, pois necessita de dados dos registros contábeis ou fiscais para sua materialização. Tendo o Fisco arbitrado o lucro do contribuinte por imprestável a escrita, incabível a exigência de tributo com base nessa presunção legal.

IRPJ- OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, 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.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. Súmula nº 02 do 1º Conselho de Contribuintes.

MULTA QUALIFICADA – APLICAÇÃO – LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL - Incabível qualificação da multa de ofício quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação por parte da autuada. A presunção legal de omissão de receitas por falta de comprovação de origem de depósitos bancários, não justifica a aplicação da multa exacerbada.

CSL – COFINS E PIS – LANÇAMENTOS DECORRENTES - O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos dele decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Preliminar de nulidade suscitada rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GARUVA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE CEREAIS LTDA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

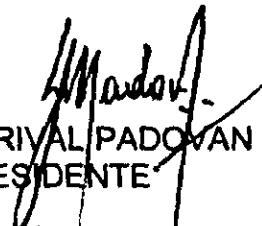
Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

Recurso nº. : 151.287

Recorrente : GARUVA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE
CEREAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências sobre saldo credor de caixa, reduzir a multa para 75% e reconhecer as decadências para os fatos geradores até 30/06/2000. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca que acolhiam a decadência apenas para o IRPJ e PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Conselheiro Margil Mourão Gil Nunes para redigir o voto vencedor.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


MARGIL MOURÃO GIL NUNES
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 SET 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausente, momentaneamente, a Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

Recurso nº. : 151.287

Recorrente : GARUVA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE
CEREAIS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa Garuva Comércio Importação e Exportação de Cereais Ltda., foram lavrados autos de infração do IRPJ, fls. 128/141, PIS, fls. 142/154, Cofins, fls. 155/167, e CSL, fls. 168/182, por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades nos trimestres dos anos-calendário de 2000 e 2001, descritas às fls. 137/141 e no Termo de Verificação Fiscal de fls. 114/126: "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, decorrente da falta de escrituração de sua movimentação financeira relativa a duas contas bancárias, e de suas operações de desconto de títulos e duplicatas".

Como base para arbitramento do lucro o Fisco considerou os valores referentes a:

- 1- Omissão de receitas da revenda de mercadoria caracterizada por saldos credores de "Caixa";
- 2- Depósitos bancários de origem não comprovada;
- 3- Receitas operacionais da revenda de mercadorias constantes de balancetes mensais de verificação apresentados pela contribuinte;
- 4- Ganhos de capital auferidos na alienação de imobilizado;
- 5- Outras receitas referentes a descontos obtidos e variações monetárias ativas em fechamento de contratos de câmbio de importação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

O crédito tributário relativo aos depósitos bancários de origem não comprovada, foi lançado nos trimestres dos anos-calendário de 2000 e 2001 com multa qualificada de 150%.

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 12 de agosto de 2005, em cujo arrazoadado de fls. 193/204, alega, em apertada síntese, o seguinte:

Em Preliminar, a nulidade dos lançamentos:

1- por vislumbrar ser ilegal e inconstitucional a aplicação retroativa das disposições da Lei nº 10.174, de 2001, que permitem ao Fisco a utilização das informações da movimentação bancária, para lançamento fiscal de qualquer tributo, antes restrita à CPMF;

2- a presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais, pois a experiência haurida com os casos anteriores evidenciou que entre os dois fatos (depósitos bancário e rendimento omitido) não existe liame absoluto;

3- as tentativas de se exigir o imposto de renda com base em depósitos bancários foram refutadas pelo Judiciário e pela própria Administração Tributária;

4- a presunção calcada em mero somatório dos depósitos bancários, sem uma investigação mínima sobre o teor dos mesmos, revela-se imprestável para quantificar renda omitida, pois pode tributar indevidamente empréstimos, rendimentos não tributáveis como doações, atividades indevidamente exercidas em nome da pessoa física, etc;

5- no lançamento baseado única e exclusivamente na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, todo o encargo probatório é transferido ao contribuinte, o qual, pelas próprias limitações de se tratar de pessoa física, fica impossibilitado de efetuar a prova, no rigor exigido do Fisco, comprovando um a um os depósitos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

efetuados a mais de cinco anos atrás, restando feridos os princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, tornando viciado o procedimento na sua íntegra;

6- não foram compensados os rendimentos declarados e as transferências entre contas;

No Mérito:

1- resta demonstrada evidente deslealdade processual e ofensa ao art. 37 da Constituição Federal, que determina à administração pública a obediência aos princípios da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e do princípio da legalidade;

2- os depósitos efetuados em suas contas correntes têm origem determinada, não cabendo a exigência do imposto com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

3- é improcedente a tributação relativa às receitas operacionais de revenda de mercadorias, de ganhos de capital e outras receitas, com base no lucro arbitrado;

4- a multa qualificada no percentual de 150% não pode ser aplicada, porque não ficou caracterizada a intenção dolosa do contribuinte. O dolo não se presume e deve ser efetivamente comprovado;

5- sendo a infração estribada em presunção legal, não é permitido inferir a existência de qualquer atitude dolosa no sentido de cometimento de fraude tributária;

6- transcreve ementas de acórdãos deste Conselho que vão ao encontro do seu entendimento.

Em 15 de dezembro de 2005 foi prolatado o Acórdão nº 9.873, da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba, fls. 221/233, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

"DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidencia omissão de receita ou rendimento 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; a presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

LUCRO ARBITRADO.

Demonstrado que a escrituração mantida pela interessada contém vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e para determinar o lucro real, impõe-se que o imposto devido seja determinado com base nos critérios do lucro arbitrado.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, tarefa privativa do Poder Judiciário.

MULTA DE OFÍCIO. INFRAÇÃO QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraude, impõe-se a aplicação da multa de 150%, por infração qualificada.

DECORRÊNCIA. PIS, COFINS, CSLL.

Pela relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos decorrentes o que tiver sido decidido em relação ao lançamento principal.

Lançamento Procedente".

Cientificada em 17 de janeiro de 2006, AR de fls. 241, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 16 de fevereiro de 2006, em cujo arrazoado de fls. 243/254 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

VOTO VENCIDO

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada do Acórdão de Primeira Instância, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 291/292, entendendo a autoridade local, pelo despacho de fls. 295/297, restar cumprido o que determina o § 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, na nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/02.

As matérias em litígio dizem respeito à nulidade dos lançamentos por Inconstitucional e ilegal a utilização das informações da movimentação bancária, a falta de fundamento da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o erro na determinação da base de cálculo do arbitramento e a inaplicabilidade da imposição da multa qualificada de 150% com base em presunção legal.

Afirma a recorrente que o lançamento seria nulo porque estaria fundado em provas obtidas de forma ilícita, com a quebra do sigilo bancário sem observância de requisitos próprios para tal.

Não há reparos a fazer no procedimento adotado pela fiscalização ao aplicar retroativamente a Lei Complementar nº 105, de 11 de janeiro de 2001 e Lei nº 10.174, de 10 de janeiro de 2001, que alterou a redação do artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, no que diz respeito às requisições de informações às instituições financeiras e na seleção da contribuinte para a auditoria fiscal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

O § 1º, do artigo 144, do Código Tributário Nacional, prevê a retroatividade nos procedimentos fiscais mencionados, *in verbis*:

"Art. 144 – O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador de obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (grifei)"

Alberto Xavier em seu livro "Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Editora Forense – 2ª edição, páginas 54 a 56, expressa o seguinte entendimento a respeito do assunto:

"O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso concreto; e por isso se distingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são em rigor atos de aplicação da lei, ou são atos de aplicação de normas instrumentais.

Tem sido controvertido na Teoria Geral do Direito e, em particular, na doutrina do Direito Tributário, o significado rigoroso da distinção entre normas materiais e normas instrumentais.

Para uns, como Pasquale Russo, seguindo Aldo Piras, as normas distinguir-se-iam conforme a natureza da situação jurídica subjetiva a que não origem e conforme o tipo de efeito jurídico produzido: as normas materiais criam diretamente direitos subjetivos e deveres jurídicos, representando uma tutela final dos interesses dos sujeitos; as normas instrumentais, por seu turno, são fonte de uma situação jurídica de poder, em relação à qual se depara uma mera posição de interesse legítimo, representando apenas uma tutela indireta, mediata ou instrumental dos interesses em causa, cuja tutela só será obtida pelo exercício concreto do referido poder.

(Omissis)

Para outros como Longobardi, a distinção entre normas materiais e instrumentais corresponderia fundamentalmente à



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

classificação de Guicciardi entre normas de relação e normas de ação: as primeiras conteriam uma disciplina jurídica das relações entre a Administração e os particulares, enquanto as segundas se limitariam a regular a conduta da Administração, independentemente de uma relação jurídica.

(Omissis)

Do nosso ângulo de visão interessa, sim, distinguir as normas que prevêem e regulam a obrigação tributária especificamente considerada, das normas que, não respeitando diretamente à estrutura e dinâmica daquele vínculo, regulam situações jurídicas que em relação a ele desempenham uma função instrumental. As primeiras, que constituem o núcleo do Direito Tributário, são as normas materiais, as segundas, as normas instrumentais. Com este sentido, a classificação identifica-se com a tradicional dicotomia traçada pela doutrina alemã entre o Direito Tributário material e o Direito Tributário formal, com a vantagem de, substituindo este último adjetivo, não lhes atribuir natureza procedimental ou processual sem uma mais desenvolvida investigação.

Como o significado que adotamos, as normas materiais podem, teoricamente e em abstrato, conceber-se quer como normas que criam diretamente direitos subjetivos e relações jurídicas, quer como normas que envolvem a mediação de um poder jurídico da Administração. Da mesma forma, as normas instrumentais, se as mais das vezes se configuram como normas de ação, relacionadas com o exercício de um poder e a existência de meros interesses legítimos, podem perfeitamente revestir a estrutura acabada de normas de relação."

A análise de Alberto Xavier sobre o tema permite concluir que o caput do artigo 144 do CTN é uma norma material, entretanto o seu parágrafo 1º deve ser encarado como uma norma instrumental, não se estendendo a ele as regras contidas no caput do referido artigo.

Também Paulo de Barros Carvalho, no livro "Curso de Direito Tributário", Editora Saraiva – 15 ª edição (2003), páginas 426/427, concorda com a aplicação retroativa expressa no artigo 144, § 1º, do CTN, quando ensina:

"Salientam os §§ 1º e 2º do art. 144 que a legislação que rege os critérios e métodos de fiscalização e apuração do crédito tributário, para fins de lançamento, pode ser posterior à



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

ocorrência do fato jurídico do tributo, excepcionando as regras que outorguem maiores garantias ou privilégios ao crédito, no que concerne à atribuição de responsabilidade de terceiros. Disso se deduz que, quanto ao contribuinte, devem ser observadas, mesmo que introduzidas no direito positivo em tempo posterior ao evento que fez surgir a obrigação, ao ser relatado em linguagem competente."

Cristalino que os procedimentos de fiscalização e seleção de contribuintes, ampliados pela Lei Complementar nº 105 e Lei nº 10.174/2001, principalmente quanto ao sigilo bancário, podem ser aplicados retroativamente.

Portanto, resta evidenciado que não houve quebra de sigilo bancário irregular e as provas obtidas não são ilícitas e, por conseqüência, não se vislumbra o alegado abuso de poder da autoridade lançadora.

A jurisprudência majoritária deste Conselho tem se posicionado no sentido de que a Lei Complementar nº 105/01, bem como a Lei nº 10.174/01, são perfeitamente aplicáveis à fiscalização de fatos geradores anteriores à data da sua publicação, como podemos observar das ementas de acórdãos a seguir transcritas:

"Acórdão nº.: 105-14.350

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS FORMALIZADA A PARTIR DA OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS À ARRECADAÇÃO DA CPMF - LEIS Nº 9.311, DE 1996 E 10.174, DE 2001 - RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ARTIGO 144, § 1º, do CTN, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, alcançando fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, enquanto não alcançados pela decadência. Configura omissão de receita, os recursos pertencentes à pessoa jurídica, depositados em contas bancárias mantidas à margem da escrituração, ainda que em nome de interpostas pessoas, em relação aos quais o contribuinte não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações. Conforme previsão contida no inciso II, do artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, o lucro da pessoa jurídica será arbitrado, se a sua escrituração contiver vícios que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária. Aplica-se, no lançamento de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

*ofício, a multa prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, sobre os fatos descritos no auto de infração que se ajustam à hipótese nele preconizada.
(Omissis)*

Acórdão 101-94196

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. EXTRATOS BANCÁRIOS. PROVAS ILÍCITAS. DESVIO DE PODER. Os extratos bancários regularmente requisitados pela autoridade administrativa, com fundamento no artigo 11 da Lei Complementar nº 105/01, artigo 38 da Lei nº 4.595/64 e artigo 8º da Lei nº 7.021/90, não podem ser taxados como provas obtidas de forma ilícita e nem com desvio de poder. A Lei Complementar nº 105/01 e Lei nº 10.174/01 tem aplicação retroativa face ao comando expreso no § único, do artigo 144, do Código Tributário Nacional.

(Omissis)

Acórdão 107-07744

(Omissis)

Legislação que amplia os meios de fiscalização. Inaplicabilidade do princípio da irretroatividade.

É incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

(Omissis)

Acórdão 107-07735

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

É incabível falar-se de irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

(Omissis)

Acórdão 107-07754

(Omissis)

INFORMAÇÕES AO FISCO. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO.

O acesso às informações bancárias por parte do Fisco não configura quebra do sigilo bancário, haja vista prestar-se apenas à constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal, havendo, na verdade, mera transferência do sigilo, que antes vinha sendo assegurado pela instituição



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78
Acórdão nº. : 108-09.077

financeira e que passa a ser mantido pelas autoridades administrativas.

INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. LEI ADJETIVA.

As leis meramente adjetivas, que apenas instituem novos processos de fiscalização ou ampliam os poderes de investigação das autoridades administrativas, são todas externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram quaisquer dos aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando apenas a atividade do lançamento, são aplicáveis na data em que é exercida a atividade, sendo irrelevante que alcancem fatos geradores pretéritos, e diferem das leis materiais, as quais integram o próprio objeto do lançamento. (Omissis)."

Para analisar a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar os lançamentos, devo antes verificar se está correta a imposição da multa qualificada de 150% pela ocorrência de fraude, pois o comando do regime decadencial é alterado em tais casos.

Pela análise dos autos, vejo que não ficou caracteriza a situação de conduta dolosa praticada pela empresa que motivasse a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%, devendo ser reduzido para 75%.

O fato apurado teve por base a utilização de presunção legal, uma prova indireta, relativa à omissão de receitas por falta de comprovação da origem dos depósitos em conta-corrente bancária da autuada, constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que por ser uma presunção não pode sustentar a aplicação da multa exacerbada.

A imposição da multa qualificada de 150% depende de procedimento adotado pelo Fisco que identifique e comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se sustentando no caso de lançamento fundamentado em presunção relativa. O ônus da prova, quando da imposição



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

de penalidades pela constatação de dolo, fraude ou simulação, cabe a quem alega, à Fazenda Pública.

Paulo Celso B. Bonilha, em seu livro *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, pág. 76, 2ª Edição, Editora Dialética, afirma ao tratar de ônus da prova:

"Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de Tesouro, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, "in verbis":

"No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado: essa regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda."

As infrações tributárias podem ser classificadas conforme a participação subjetiva do agente, sendo definidas como subjetivas ou objetivas. As infrações subjetivas são aquelas em que para ficar caracterizado o que exige a lei deve ser provado que o autor do ilícito tenha agido com dolo ou culpa.

Paulo de Barros Carvalho, em seu livro *Curso de Direito Tributário*, 14ª edição, às pág. 510/511, conclui o seguinte quanto ao ônus da prova no caso de constatação de dolo fraude ou simulação pelo Fisco:

"O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou culpa na composição do enunciado descritivo do fato ilícito,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78
Acórdão nº. : 108-09.077

coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexó entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

As dificuldades a que nos reportamos, sejam as experimentadas pelo sujeito passivo, no caso de impugnar pretensões punitivas por ilícitos de natureza objetiva, sejam aquelas outras que os funcionários da fiscalização tributária enfrentam para certificar a infração subjetiva, nem sempre são adequadamente suplantadas. Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fácticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fáctica.

É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se." (grifo nosso)

Portanto, no caso de fraude, dolo ou simulação, a imputação de penalidades pelo Fisco necessita que estas ocorrências sejam provadas, independentemente da apuração da infração fiscal, sendo incabível como meio de prova para a imposição da multa agravada a utilização de presunções, índices e ficções.

Não sendo provado nos autos o evidente intuito de fraude, com a conseqüente redução do percentual da multa de ofício de 150% para 75%, passo a análise da decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar os créditos tributários para fatos geradores acontecidos até 30 de junho de 2000.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78
Acórdão nº. : 108-09.077

Esta E. Câmara tem firmado entendimento de que, após o ano-calendário de 1992, a maioria dos tributos insere-se na modalidade de lançamento definida pelo Código Tributário Nacional no art. 150, vale dizer, lançamento por homologação, onde se leva em consideração a data da ocorrência do fato gerador do tributo.

Já há algum tempo, por conveniência da administração, por facilitar os procedimentos arrecadatórios e pelo ingresso mais célere dos recursos, a quase totalidade dos tributos passou a submeter-se ao regime de constituição do crédito tributário conhecido como "lançamento por homologação".

Destarte, nos tributos cuja exigência assim se opera, ocorrido o fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na Lei, independentemente de manifestação prévia da administração tributária, deve o próprio sujeito passivo determinar o *quantum debeatur* do tributo e providenciar seu pagamento.

A autoridade tributária fica com o direito de verificar, *a posteriori*, a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo em relação a cada fato gerador, sem que, previamente, qualquer informação lhe tenha sido prestada.

A definição do regime de lançamento ao qual se submete o tributo é indispensável para determinar qual a regra relativa à decadência será aplicada em cada caso.

Em se tratando de lançamento por declaração, para a contagem do prazo quinquenal de decadência, impõe-se a observância do estatuído no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

*"O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
(Omissis)."*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

A regra prefalada, relativamente aos tributos lançados por homologação, é afastada, aplicando-se, nesse caso, o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional:

"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a fazenda pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Como se percebe, o termo inicial da contagem do quinquênio decadencial passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária, não sendo condição necessária para tal enquadramento a existência de pagamento do tributo no período, pois, desde esse momento, dispõe o sujeito ativo da relação jurídica tributária do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Em defesa dessa tese, à qual nos alinhamos, trazemos à colação a sempre lúcida lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da fazenda de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário." (Curso de Direito Tributário - Saraiva - 10ª edição - p. 314).

Do mesmo mestre, em reforço da idéia por nós esposada de tratar-se o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica de tributo lançado por homologação, pedimos vênias para transcrever:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

"... O IPI, o ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação." (Op. Cit. p. 284).

Assim, ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar os lançamentos do IRPJ e do PIS para fatos geradores acontecidos até 30 de junho de 2000, pois o marco inicial para a contagem do prazo decadencial para o IRPJ aconteceu em 31 de março e 30 de junho de 2000 e para o PIS, o último dia de cada mês até 30 de junho de 2000, e a ciência do auto de infração pela contribuinte apenas em 13 de julho de 2005, mais de cinco anos, portanto.

Os mesmos fundamentos são aplicáveis à Contribuição Social sobre o Lucro e a Cofins, apenas o prazo decadencial para essa contribuição é diferente, sendo de 10 anos, por força do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, a partir do ano de 1991 o prazo decadencial para a exigência das contribuições sociais está determinado pela Lei nº 8.212/91, onde a previsão contida no artigo 45 estabelece o lapso temporal de dez anos para que a Fazenda Nacional efetue o lançamento de crédito tributário, *in verbis*:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Este também é o entendimento do ilustre Professor Roque Antonio Carrazza, em seu Curso de Direito Constitucional Tributário, 17ª Edição - 02/2002, fls. 793/794, de onde extraio o seguinte excerto:

"Concordamos em que as chamadas "contribuições previdenciárias" são tributos, devendo, por isso mesmo, obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

Também não questionamos que as normas gerais em matéria de legislação tributária devam ser veiculadas por meio de lei complementar.

Temos ainda, por incontroverso que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem disciplinar a prescrição e a decadência tributárias.

O que, porém, pomos em dúvida é o alcance destas "normas gerais em matéria de legislação tributária", que para nós, nem tudo podem fazer, inclusive nestas matérias.

De fato, também a alínea b do inciso III do artigo 146 da CF não se sobrepõe ao sistema constitucional tributário. Pelo contrário, com ele deve se coadunar, inclusive obedecendo aos princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

O que estamos tentando dizer é que a lei complementar ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na carta suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco" para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156,V do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (art. 173 e 174 do CTN) - o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá igualmente, elencar - como de fato elencou (art. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado. Todos esses exemplos enquadram-se perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada economia interna, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.

Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas às diretrizes constitucionais. A criação in abstrato de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

peçoas políticas, que lei complementar alguma, poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais dependem de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política.

Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as "contribuições previdenciárias".

Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das "contribuições previdenciárias" são, agora, de 10(dez) anos, a teor, respectivamente, dos artigos 45 e 46 da Lei 8212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste de constitucionalidade."

Estando o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 em regular vigência, fixando o prazo decadencial para a Contribuição Social sobre o Lucro e a Cofins em 10 anos, constato que não ocorreu a decadência, haja vista que a ciência do auto de infração, que lançou CSL e a Cofins para fatos geradores acontecidos até 30 de junho de 2000, se deu em 13 de julho de 2005, dentro do prazo legal para a Fazenda Nacional efetuar a exigência.

Após a exoneração motivada pelo reconhecimento pela maioria dos membros desta Câmara da decadência do direito de a Fazenda Nacional efetivar os lançamentos do IRPJ, da CSL, do PIS e da Cofins para fatos geradores anteriores a 30 de junho de 2000, subsistem para análise as exigências nos terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2000 e no ano-calendário de 2001.

Para efetuar o lançamento por arbitramento do lucro tributável, o Fisco tomou como base os valores correspondentes à omissão de receitas caracterizada pela constatação de Saldo Credor de Caixa, depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, receitas operacionais de revenda de mercadorias, ganhos de capital auferidos na alienação de imobilizado e outras receitas referentes



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

a descontos obtidos e variações monetárias ativas em fechamento de contratos de câmbio de importação.

Quanto à omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação da origem dos depósitos em conta-corrente bancária realizados nos anos-calendário de 2000 a 2001, vejo que a empresa não comprovou a origem dos depósitos em sua conta-corrente bancária.

Todos os elementos trazidos aos autos militam contra a contribuinte, que em nenhum momento logrou, por elementos probantes, colocar em dúvida a acusação contida no trabalho fiscal. Pelo contrário, permanecem incólumes todas as provas coletadas pelo Fisco.

As esparsas alegações apresentadas pela empresa não conseguiram ilidir a constatação da irregularidade detectada pela fiscalização, a ocorrência de omissão de receitas. Não junta a pessoa jurídica nenhum documento ou qualquer outro elemento que justifique a falta de reconhecimento da receita tributável.

Caberia à autuada contraditar esse conjunto probatório, demonstrando a efetividade das operações realizadas, comprovando a origem dos recursos que suportaram os depósitos em conta-corrente bancária.

Tangencia a empresa em seu recurso pela contestação dos elementos aditivos constantes da descrição dos fatos relatada no Termo de Verificação Fiscal, deixando de produzir a necessária comprovação exigida pelo Fisco.

A infração detectada pela auditoria fiscal independe da forma de contabilização adotada pela empresa, pois foi suportada por presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, a falta de comprovação dos recursos que possibilitaram os depósitos efetuados nas contas-correntes de titularidade da pessoa jurídica. Neste artigo estão descritos os procedimentos exigidos para que seja apurada a omissão de receitas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

Este artigo da Lei nº 9.430/96 está assim redigido:

"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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira."

Tomou a fiscalização todas as providências para realizar uma justa tributação, seguindo os ditames do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não sendo aplicável ao caso qualquer alegação a respeito de exigência com base exclusivamente em extratos bancários ou erro na determinação do quantum debeat.

Assim, face à total ausência de provas em sentido diverso, deve ser confirmada a omissão de receitas com base na presunção legal contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

Melhor sorte tem a autuada quanto à tributação dos valores indicados como Saldo Credor de Caixa, porque este tipo de presunção legal não se coaduna com o arbitramento do lucro tributável.

Com efeito, a presunção legal contida no artigo 281, Inciso I, do RIR/99, pressupõe levantamento na Conta Caixa que utiliza elementos e dados oriundos dos registros contábeis e fiscais do contribuinte para sua materialização.

O Fisco ao arbitrar o lucro tributável da contribuinte, sustentando a imprestabilidade da escrituração contábil, afastou a possibilidade de apuração de qualquer infração com base nos elementos dela oriundo, da qual o Saldo Credor de Caixa deriva.

Portanto, sendo incabível a constatação de Saldo Credor de Caixa quando a escrituração é declarada imprestável para apuração do Lucro Real, arbitrando o Fisco o lucro da empresa, devem ser excluídos da tributação os valores indicados no item 1 do auto de infração, intitulado Omissão de receitas – Saldo Credor de Caixa.

Em relação aos demais itens apontados pelo Fisco como base tributável, receitas operacionais de revenda de mercadorias, ganhos de capital auferidos na alienação de imobilizado e outras receitas referentes a descontos obtidos e variações monetárias ativas em fechamento de contratos de câmbio de importação, deixou a recorrente de contestar o levantamento da fiscalização.

O lucro foi arbitrado nos anos-calendário de 2000 e 2001 por rejeição à tributação pelo lucro real, em virtude de a contabilidade ter sido considerada imprestável, pela falta de registro de operações bancárias e vícios e deficiências na escrituração.

A empresa Garuva Comércio Importação e Exportação de Cereais Ltda, nos anos de 2000 e 2001, ao ser tributada pelo regime do Lucro Real, deveria, para apresentação dos resultados do período, manter escrituração contábil em boas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78
Acórdão nº. : 108-09.077

condições, respeitando as técnicas e normas contábeis, apurando o lucro líquido do exercício, demonstrando seu efetivo resultado levantado a cada ano, adotando as condutas impostas pela legislação comercial e fiscal.

Ao não escriturar a movimentação bancária na contabilidade a empresa cometeu falha que, por sua essência, instaura insegurança quanto à fidelidade da escrita, infringindo o artigo 12 do Código Comercial e o 251 e seu parágrafo único do RIR/99, que prevê que: "a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior."

O artigo 530 do RIR/99, cuja matriz legal são os artigos 47 da Lei nº 8.981/95 e 1º da Lei nº 9.430/96, determina que na falta de escrituração da movimentação financeira o lucro tributável deve ser arbitrado. Este artigo está assim redigido:

"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):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.(grifo nosso)"

Inquestionavelmente, a falta de escrituração da movimentação bancária maculará de forma irremediável toda a contabilidade e a apuração do lucro líquido e, por via de consequência, o lucro real da empresa, restando ao fisco federal suprimir do sujeito passivo a opção exercida e, *ex officio*, adotar o regime do arbitramento.

Este Conselho tem mantido entendido de que o arbitramento nada mais é do que uma das formas de apuração do lucro tributável, quando da impossibilidade de utilização ou opção pelo Lucro Real ou Presumido, não tendo efeito de penalidade.

Deve, portanto, pela impossibilidade de apuração do lucro real, ser mantido o arbitramento do lucro tributável.

As alegações de inconstitucionalidade apresentadas pela recorrente não podem aqui ser analisadas, porque não cabe a este Conselho discutir validade de lei.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados nesta Câmara, que, regra geral, falece competência a este Conselho de Contribuintes para, em caráter original, negar eficácia a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, porque, pela relevância da matéria, no nosso ordenamento jurídico tal atribuição é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, com grau de definitividade, conforme arts. 97 e 102, III, da Constituição Federal, *verbis*:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78
Acórdão nº. : 108-09.077

"Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(Omissis)

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição."

Conclui-se que mesmo as declarações de inconstitucionalidade proferidas por juizes de instâncias inferiores não são definitivas, devendo ser submetidas à revisão.

Em alguns casos, quando exista decisão definitiva da mais alta corte deste país, vejo que o exame aprofundado de certa matéria não tem o condão de exorbitar a competência deste colegiado e sim poupar o Poder Judiciário de pronunciamentos repetitivos sobre matéria com orientação final, em homenagem aos princípios da economia processual e celeridade.

É neste sentido que conclui o Parecer PGFN/CRF nº 439/96, de 02 de abril de 1996, por pertinente, transcrevo:

"17. Os Conselhos de Contribuintes, ao decidirem com base em precedentes judiciais, estão se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. Não estão estendendo decisão judicial, mas outorgando um provimento específico, inspirado naquela.

(Omissis)

32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78

Acórdão nº. : 108-09.077

pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa. (grifo nosso)

Com base nestas orientações foi expedido o Decreto nº 2.346/97, que determina o seguinte:

"As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1 - Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia "extunc", produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial" (grifo nosso)

Este entendimento já está pacificado pelo Poder Judiciário, como se vê no julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que faz referência a precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF):

"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN – CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA – INCONSTITUCIONALIDADE.

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ nº 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ – Agravo Regimental 165.452-SC – Relator Ministro Ari Pargendler – D.J.U. de 09.02.98 – in Repertório IOB de Jurisprudência nº 07/98, pág. 148 – verbete 1/12.106)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78
Acórdão nº. : 108-09.077

Recorro, também, ao testemunho do Prof. Hugo de Brito Machado para corroborar a tese da impossibilidade desta apreciação pelo julgador administrativo, antes do pronunciamento do STF:

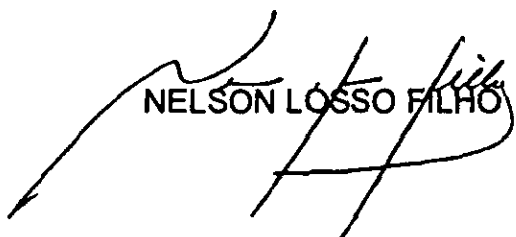
"A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional" (in "Mandado de Segurança em Matéria Tributária", Editora Revista dos Tribunais, págs. 302/303).

Do exposto, concluo que regra geral não cabe a este Conselho manifestar-se a respeito de inconstitucionalidade de norma, apenas quando exista decisão definitiva em matéria apreciada pelo Supremo Tribunal Federal é que esta possibilidade pode ocorrer, o que não é o caso em questão.

Recentemente foi prolatada a Súmula nº 02 do 1º Conselho de Contribuintes, no sentido de que "o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação os valores relativos ao item 1 do auto de infração, intitulado Saldo Credor de Caixa, reduzir o percentual da multa de ofício para 75% e reconhecer a decadência do IRPJ e do PIS para os fatos geradores acontecidos até 30 de junho de 2000.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2006.


NELSON LOSSO FILHO 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10945.001652/2005-78
Acórdão nº. : 108-09.077

VOTO VENCEDOR

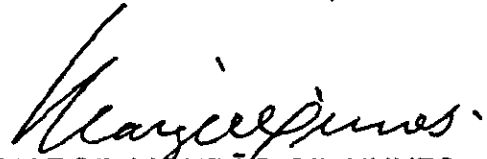
Conselheiro MARGIL MOURÃO GIL NUNES, Redator Designado

Inicialmente gostaria de enaltecer a clareza do relatório, e profundidade do voto proferido do ilustre Relator, Dr. Nelson Lósso Filho.

Peço vênia, para dele discordar somente quanto à regra do prazo decadencial para os tributos decorrentes do IRPJ, no caso a CSLL e COFINS, pois entendo que para esta também é aplicável a mesma regra dos tributos, cuja modalidade de lançamento é definida pelo Código Tributário Nacional no art. 150, parágrafo 4º., vale dizer lançamento por homologação, transcrito pelo i. relator em seu voto.

Pelo exposto, acolho também a decadência em relação à exigência de todos os tributos, cujos fatos geradores ocorreram até 30/06/2000, sendo a ciência dos autos em 13/07/2005.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2006.


MARGIL MOURÃO GIL NUNES

4