



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 11020.002639/2001-05
Recurso nº. : 134.468
Matéria: : IRPJ – EXS: DE 1996 a 2000
Recorrente : SIERRA MÓVEIS LTDA.
Recorrida : 1ª. TURMA/DRJ PORTO ALEGRE – RS.
Sessão de : 01 de julho de 2003
Acórdão nº. : 101-94.258

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Não cabe arguição de nulidade do lançamento se os motivos em que se fundamenta o sujeito passivo não se subsumem aos fatos nem à norma legal citada, mormente se o auto de infração foi lavrado de acordo com o que preceitua o Decreto nº 70.235/72.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – PRELIMINAR DE NULIDADE DO FEITO – IMPROCEDÊNCIA – Tendo sido dado ao contribuinte, no decurso da ação fiscal, todos os meios de defesa aplicáveis ao caso, improcede a preliminar suscitada.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CASO DE DOLO OU FRAUDE – Uma vez tipificada a conduta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se a regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – APERFEIÇOAMENTO DA EXIGÊNCIA INICIAL POR DRJ - NULIDADE. A competência atribuída às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do artigo 2º da Lei nº 8.748/93, não contempla a função de lançamento tributário, nos termos do disposto no artigo 142 do CTN, de modo a alterar a exigência impugnada, agravando ou aperfeiçoando os termos da exigência inicial, sendo, pois, nulo tal procedimento.

IRPJ – LUCRO ARBITRADO – BASE DE CÁLCULO – OMISSÃO DE RECEITA APURADA COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL – IMPOSSIBILIDADE – A presunção *juris tantum* de omissão de receitas com base em passivo não comprovado, passivo fictício, omissão de compras, custo de

obras contabilizado a menor deriva de indícios obtidos na escrituração contábil ou de elementos de prova concretos. Se a razão de ser do arbitramento é justamente a falta do livro Caixa, além da desclassificação da escrituração contábil por imprestável, restam impróprias as exigências concomitantes, sendo vedado ao Fisco utilizar-se da presunção a inverter o ônus da prova.

LUCRO ARBITRADO – OMISSÃO DE RECEITAS – SUBFATURAMENTO DAS VENDAS – Comprovado pela fiscalização o subfaturamento das vendas, deve ser mantida a diferença apurada adicionada à receita bruta declarada para fins de determinação do lucro arbitrado.

MULTA QUALIFICADA – OMISSÃO DE RECEITAS – SUBFATURAMENTO DAS VENDAS – Se as provas carreadas aos autos pelo fisco, evidenciam o desvio de receitas de vendas à tributação, com a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, cabe a aplicação da multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – O lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inadmissível a qualificação da multa de ofício sobre a diferença do imposto de renda exigido, calculado sobre a receita declarada, originariamente tributada pelo contribuinte com base no lucro presumido, e posteriormente arbitrada em vista da desclassificação da escrituração contábil, por imprestável. A falta de comprovação da origem dos recursos depositados em conta-corrente bancária caracteriza falta simples de presunção de omissão de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude a ensejar a exasperação da multa de ofício prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

MULTA MAJORADA - LUCRO PRESUMIDO – NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E/OU DOCUMENTOS NECESSÁRIOS A APURAÇÃO DO LUCRO REAL – CONSEQÜENTE ARBITRAMENTO – A falta de atendimento ou o atraso por parte do contribuinte, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade fiscal para a apresentação de livros e de documentos solicitados, autoriza o agravamento da multa de ofício, desde que a irregularidade apurada seja decorrente de matéria questionada na referida intimação. Não é cabível a majoração da multa quando o contribuinte, tendo optado pela tributação com base



no lucro presumido, deixa de atender à intimação e tem o seu lucro arbitrado.

JUROS DE MORA - SELIC - Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE -
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – PIS -
COFINS


Em se tratando de exigências fiscais procedidas com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naquele lançamento constitui prejulgado na decisão do feito relativo aos procedimentos decorrentes.

IRFON – PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. Incomprovado que o pagamento denunciado se destinou a terceiro, que não o beneficiário indicado no documento correspondente, considera-se que o pagamento foi efetivado a beneficiário identificado, sendo indevido o IRFON com base no disposto no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SIERRA MÓVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


RAUL PIMENTEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script that appears to be the initials 'L' followed by a flourish.

Recurso nº. : 134.468
Recorrente : SIERRA MÓVEIS LTDA.

RELATÓRIO

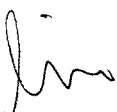
SIERRA MÓVEIS LTDA., empresa com sede em Gramado-RS, recorre de decisão prolatada pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre-RS, através da qual foi confirmado o lançamento ex officio do Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos anos-calendário de 1995 a 1999 e, por decorrência, do Imposto de Renda Retido na Fonte, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social –COFINS, acrescido da multa agravada de 225%, prevista no artigo 4º, inciso II e § 1º e artigo 37 da Lei nº 8.218/91, e artigo 44, inciso II e § 2º, da Lei nº 9.430/96, c/c art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172/66, e demais encargos legais.

Por não possuir Livro Caixa e ter apresentado ao fisco sua escrituração comercial contendo deficiências relativamente aos meses de janeiro de 1995 a dezembro de 1999, além de o fisco ter apurado receita bruta superior ao limite para opção pela tributação pelo lucro presumido nos anos-calendário de 1998 e 1999, a retrocitada empresa teve o lucro tributável apurado por arbitramento, somando-se a este o valor de receitas omitidas, sob o enquadramento legal dos artigos 45, inciso III; artigo 47, inciso II, alínea “a”, e inciso III, da Lei nº 8.981/95, para os anos-calendário de 1995 a 1997, e artigo 45, inciso III; artigo 47, inciso II, alíneas “a” e “b”, e incisos III e IV e artigo 47 da mesma lei para todo o período, e artigo 530, inciso III, do RIR/99.

RECEITA OPERACIONAL OMITIDA

VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA

1) Omissão de Receita caracterizada pela existência de passivo não comprovado (Passivo Fictício), sob o enquadramento legal dos artigos 193, 194, 195, inciso II, 197, 224, 225, 226, 227, 228 do RIR/94; art. 3º da MP 492/94; art. 3º da Lei nº



9.064/95; art. 24 da Lei nº 9.249/95 e art. 40 da Lei nº 9.430/96, conforme Relatório de Atividade Fiscal e Termo de Encerramento, às fls. 375:

Outubro/96	–	R\$ 60.000,00
Janeiro/97	–	R\$ 400.000,00
Fevereiro/97	–	R\$ 70.000,00
Mai/98	–	R\$ 170.000,00
Junho/98	–	R\$ 175.000,00
Julho/98	–	R\$ 115.000,00
Setembro/98	–	R\$ 265.000,00
Outubro/98	–	R\$ 130.000,00
Dezembro/98	–	R\$ 150.000,00
Dezembro/98	–	R\$ 163.000,00

2) Pagamento sem Causa ou a beneficiário não identificado, sob o enquadramento legal dos artigos 247 do RIR/94 e artigo 61 da Lei 8.981/95, conforme Relatório de Atividade Fiscal e Termo de Encerramento, às fls. 375/376:

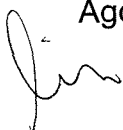
26/Dezembro/96	–	R\$ 60.000,00
28/Fevereiro/97	–	R\$ 70.000,00
30/Junho/97	–	R\$ 400.000,00
04/Setembro/98	–	R\$ 20.000,00
29/Setembro/98	–	R\$ 3.631,20
31/Dezembro/98	–	R\$ 1.368,20
05/Janeiro/99	–	R\$ 20.000,00
17/Fevereiro/99	–	R\$ 30.000,00
01/Março/99	–	R\$ 90.000,00
10/Março/99	–	R\$ 90.000,00
22/Março/99	–	R\$ 50.000,00
31/Março/99	–	R\$ 20.000,00
01/Abril/99	–	R\$ 75.000,00
03/Maio/99	–	R\$ 25.000,00
06/Maio/99	–	R\$ 40.000,00
17/Maio/99	–	R\$ 40.000,00
16/Agosto/99	–	R\$ 20.000,00
23/Agosto/99	–	R\$ 20.000,00
29/Setembro/99	–	R\$ 20.000,00
16/Novembro/99	–	R\$ 87.450,37
30/Novembro/99	–	R\$ 32.000,00

3) Omissão de Receita, caracterizada pela existência de contas bancárias não contabilizadas, sob o enquadramento dos artigos 226, 739 e 892 do RIR/94; artigo 3º da MP 492/94; artigo 3º da Lei nº 9.064/95; artigo 24 da Lei nº 9.249/95, e artigo 42 da Lei nº 9.430/96, conforme Relatório de Atividade Fiscal e Termo de Encerramento, às fls. 376:

Janeiro/95	–	R\$ 3.147,36
Fevereiro/95	–	R\$ 1.149,72
Março/95	–	R\$ 230,86
Abril/95	–	R\$ 483,06
Mai/95	–	R\$ 2.093,09



Junho/95	-	R\$ 402,55
Julho/95	-	R\$ 293,91
Agosto/95	-	R\$ 1.118,16
Setembro/95	-	R\$ 926,32
Outubro/95	-	R\$ 2.282,41
Novembro/95	-	R\$ 5.435,93
Dezembro/95	-	R\$ 1.420,67
Janeiro/96	-	R\$ 759,72
Fevereiro/96	-	R\$ 201,76
Março/96	-	R\$ 0,00
Abril/96	-	R\$ 2.285,32
Maio/96	-	R\$ 195,64
Junho/96	-	R\$ 16.694,34
Julho/96	-	R\$ 155.086,32
Agosto/96	-	R\$ 99.495,36
Setembro/96	-	R\$ 335.583,33
Outubro/96	-	R\$ 222.610,97
Novembro/96	-	R\$ 170.671,83
Dezembro /96	-	R\$ 180.926,95
Janeiro/97	-	R\$ 205.651,72
Fevereiro/97	-	R\$ 265.050,48
Março/97	-	R\$ 169.511,79
Abril/97	-	R\$ 230.891,63
Maio/97	-	R\$ 314.365,98
Junho/97	-	R\$ 268.062,12
Julho/97	-	R\$ 290.714,07
Agosto/97	-	R\$ 237.466,08
Setembro/97	-	R\$ 288.731,82
Outubro/97	-	R\$ 440.583,55
Novembro/97	-	R\$ 387.060,94
Dezembro /97	-	R\$ 476.938,79
Janeiro/98	-	R\$ 343.147,03
Fevereiro/98	-	R\$ 318.581,14
Março/98	-	R\$ 322.252,22
Abril/98	-	R\$ 420.214,17
Maio/98	-	R\$ 319.593,80
Junho/98	-	R\$ 450.845,84
Julho/98	-	R\$ 467.628,32
Agosto/98	-	R\$ 418.958,71
Setembro/98	-	R\$ 447.352,12
Outubro/98	-	R\$ 577.102,64
Novembro/98	-	R\$ 727.660,23
Dezembro /98	-	R\$ 612.086,08
Janeiro/99	-	R\$ 605.650,84
Fevereiro/99	-	R\$ 535.480,59
Março/99	-	R\$ 573.956,70
Abril/99	-	R\$ 426.333,18
Maio/99	-	R\$ 498.188,50
Junho/99	-	R\$ 480.104,36
Julho/99	-	R\$ 611.005,97
Agosto/99	-	R\$ 522.898,86



Setembro/99	-	R\$ 456.327,67
Outubro/99	-	R\$ 545.687,40
Novembro/99	-	R\$ 270.634,10
Dezembro /99	-	R\$ 96.841,52

4) Omissão de Receita caracterizada pela existência de bens do Ativo Permanente não contabilizados, sob o enquadramento legal dos artigos 193, 194, 195, inciso II, 197, 224, 225, 226, 227, 228, § único, alínea "a" do RIR/94; artigo 12 do Dec,lei nº 1.598/77; artigo 3º da MP 492/94; artigo 3º da Lei nº 9.064/95; artigo 24 da Lei nº 9.249/95 e artigo 40 da Lei nº 9.430/96, conforme Relatório de Atividade Fiscal e Termo de Encerramento, às fls.376/377:

Dezembro/96	-	R\$ 328.375,64
Dezembro/97	-	R\$ 653.924,00
Dezembro/97	-	R\$ 506.373,55
Dezembro/97	-	R\$ 734.255,69
Dezembro/97	-	R\$ 111.995,05
Dezembro/98	-	R\$ 942.502,66

5) Omissão de Receita caracterizada pela omissão no registro de compras, sob o enquadramento legal dos artigos 193, 194, 195, inciso II, 197, 224, 225, 226, 227, 228 do RIR/94; artigo 3º da MP 492/94; artigo 3º da Lei nº 9.064/95; artigo 24 da Lei nº 9.249/95 e artigo 40 da Lei nº 9.430/96, conforme Relatório de Atividade Fiscal e Termo de Encerramento, às fls.377:

Novembro/96	-	R\$ 13.563,62
Dezembro-96	-	R\$ 25.304,34
Janeiro/97	-	R\$ 41.758,00
Fevereiro/97	-	R\$ 29.577,80
Março/97	-	R\$ 52.492,88
Abril/97	-	R\$ 88.885,60
Mai/97	-	R\$ 90.813,96
Junho/97	-	R\$ 90.134,49
Julho/97	-	R\$ 78.108,14
Agosto/97	-	R\$ 106.587,40
Setembro/97	-	R\$ 137.460,46
Outubro/97	-	R\$ 140.460,21
Novembro/97	-	R\$ 148.510,49
Dezembro/97	-	R\$ 122.355,95
Janeiro/98	-	R\$ 86.418,72
Fevereiro/98	-	R\$ 65.250,64
Março/98	-	R\$ 78.478,68
Abril/98	-	R\$ 103.241,62
Mai/98	-	R\$ 102.575,32
Junho/98	-	R\$ 140.268,47
Julho/98	-	R\$ 196.283,17
Agosto/98	-	R\$ 163.885,57
Setembro/98	-	R\$ 154.346,06
Outubro/98	-	R\$ 148.806,18
Novembro/98	-	R\$ 174.692,23
Dezembro/98	-	R\$ 181.674,31




Janeiro/99	–	R\$ 180.369,69
Fevereiro/99	–	R\$ 96.387,57
Março/99	–	R\$ 252.530,50
Abril/99	–	R\$ 256.038,82
Maio/99	–	R\$ 207.650,07
Junho/99	–	R\$ 293.934,37
Julho/99	–	R\$ 312.153,00
Agosto/99	–	R\$ 226.298,47
Setembro/99	–	R\$ 205.788,94
Outubro/99	–	R\$ 204.824,47
Novembro/99	–	R\$ 98.188,15
Dezembro/99	–	R\$ 8.525,66

6) Omissão de receita, caracterizada pela prática de sub-faturamento nas vendas realizadas, sob o enquadramento legal dos artigos 193, 194, 195, inciso II, 197, 224, 225, 226, 227, 228 do RIR/94; artigo 3º da MP 492/94; artigo 3º da Lei nº 9.064/95; artigo 24 da Lei nº 9.249/95 e artigo 40 da Lei nº 9.430/96, conforme Relatório de Atividade Fiscal e Termo de Encerramento, às fls.377:

Janeiro/95	–	R\$ 157.054,06
Fevereiro/95	–	R\$ 98.249,46
Março /95	–	R\$ 152.714,09
Abril/95	–	R\$ 132.949,49
Maio/95	–	R\$ 197.496,28
Junho/95	–	R\$ 189.063,12
Julho/95	–	R\$ 212.277,05
Agosto/95	–	R\$ 193.380,63
Setembro/95	–	R\$ 210.715,92
Outubro/95	–	R\$ 244.756,16
Novembro/95	–	R\$ 307.852,02
Dezembro/95	–	R\$ 405.050,31
Janeiro/96	–	R\$ 342.871,84
Fevereiro/96	–	R\$ 230.071,17
Março/96	–	R\$ 351.146,19
Abril/96	–	R\$ 476.317,96
Maio/96	–	R\$ 547.734,01
Junho/96	–	R\$ 595.703,49

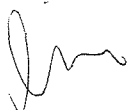
ARBITRAMENTO DE LUCRO

7) Arbitramento do Lucro com base na receita declarada (DIRPJ e DIPJ, nos meses de janeiro de 1995 a Dezembro de 1999, nos valores constantes do Auto de Infração, às fls. 28/29, sob o enquadramento legal dos artigos 532, 541, 550 e 553 do RIR/94; artigos 3º, 15 e 16 da Lei nº 9.249/95; artigo 27, inciso I, da Lei nº 9.430/96; artigo 8º do Dec.lei nº 1.648/78, e artigos 3º, § 1º, 15 e 21 da Lei nº 8.541/92.



MULTA APLICADA AO LANÇAMENTO: 225% a que se refere o artigo 4º, inciso II e § 1º da MP 297/91; artigo 4º, inciso II e § 1º da MP 298/91; artigo 4º, inciso II e § 1º, e artigo 37 da Lei nº 8.218/91 e artigo 44, inciso II e § 2º, da Lei nº 9.430/96, c/c artigo 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172/66 para os fatos geradores ocorridos até 31-12-96, e artigo 44, inciso II e § 2º, da Lei nº 9.430/96, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-97.

O lançamento foi impugnado às fls., tendo a interessada argüido, preliminarmente, ter ocorrido decadência relativamente aos lançamentos relativamente a fatos geradores anteriores a 30-11-96, de acordo com o disposto no artigo 150, § 4º do CTN, ou 30-11-95, de acordo com o artigo 173 I, do mesmo código, no caso de restar caracterizado o dolo, a fraude ou simulação, bem como a nulidade do procedimento, de acordo como artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, em face à incompetência dos autuantes, por estar vencido o MPF, caso em que deveria ser emitido um novo mandado com indicação de novos fiscais, segundo Portaria SRF 1.265/99; de ocorrência de cerceamento do direito de defesa; por não ter sido concedido ao contribuinte prazo razoável para sua defesa, além de irregularidades cometidas nas intimações; da ilegibilidade nas planilhas preparadas pelo fisco; do descumprimento da Portaria SRF 1.805/98 e da Lei nº 4.502/64; da obtenção irregular de provas sem autorização da justiça; pela apreensão irregular e manipulação de seus arquivos magnéticos; pela afronta aos princípios da legalidade, impessoalidade e finalidade e da isonomia processual. Quanto ao mérito, salienta, em linhas gerais, que as receitas tidas por omitidas com base em presunções colhidas na contabilidade da empresa não podem compor a base de cálculo dos tributos lançados, eis que a escrita fora desclassificada para dar lugar ao arbitramento do lucro; que a utilização de métodos alternativos de identificação de receitas supostamente omitidas ocasionou a duplicação da exigência, impondo-se ser afastado tais efeitos na tributação, excluindo-se as receitas comprovadamente não existentes ou já tributadas; que a tributação em separado do IRPJ e da CSLL no ano de 1995 carece de amparo legal, eis que a alíquota de 25% para o IRPJ e a de 10% para a CSLL somente estava prevista para a hipótese de tributação pelo lucro real; que o IRF não pode ser exigido sobre os supostos pagamentos a beneficiários não identificados, vez



que tais pagamentos não ocorreram; que não incide o IRF sobre omissões de receitas ocorridas em 1995, pelo fato de que o dispositivo citado na autuação somente tem cabimento nos casos de apuração do lucro real. Relativamente aos encargos legais, aduz que a lei não admite a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75% para 150% sobre receitas tempestivamente declaradas e nem sobre exigências derivadas de receitas omitidas identificadas por presunção; que a exasperação da multa deve ser afastada no todo, vez que aplicada de modo genérico, sem discriminar parcelas não resultantes de dolo, fraude ou simulação; que a majoração da multa em 50% jamais poderia ser efetuada de forma genérica e, se fosse o caso, apenas nas exações prejudicadas pelo desatendimento das intimações, protestando, também, quanto à exigência de juros de mora superiores ao limite admitido pela Constituição.

O lançamento foi parcialmente mantido pela autoridade julgadora de primeiro grau através do Acórdão 1.921, da DRJ de Porto Alegre, às fls. 9.623/9.698, assim ementada:

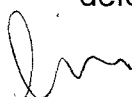
“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

PROVAS. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIAS. Indeferem-se pedidos de perícias e diligências quando do processo já contém os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador. Providências desnecessárias à solução da lide e de caráter protelatório.

DECADÊNCIA. Diante do dissenso jurisprudencial quanto ao prazo decadencial relativo aos tributos sujeitos ao sistema de lançamento por homologação, é dever da administração pública optar pela interpretação que viabilize seu poder-dever de constituir o crédito tributário, sob pena de serem ceifados ilegitimamente recursos absolutamente necessários à sociedade.

NULIDADE DE LANÇAMENTO. MFP. O mandado de procedimento fiscal consiste em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do lançamento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA. A preliminar de cerceamento do direito de defesa não prospera diante do cumprimento de todos os



requisitos legais dos autos de infração, regularidade da notificação e outorga dos meios de defesa aplicável.

INFRAÇÃO AOS DEVERES DAS PARTES NO PROCESSO.

A alegação de cerceamento de defesa por ausência de prova quanto a fato do qual a contribuinte era conhecedora demonstra disposição de ocultamento da verdade, procedimento de má-fé, alegação de defesa sabidamente destituída de fundamento e tergiversação das finalidades do processo administrativo fiscal.

INVASÃO DE DOMICÍLIO. É legal o ingresso de auditores da Receita Federal no estabelecimento de contribuinte para proceder a trabalho de fiscalização.

SIGILO BANCÁRIO. A garantia constitucional do sigilo bancário não é absoluta e encontra seus limites no interesse público.

APREENSÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS. É lícita a prova obtida por arquivos magnéticos regularmente apreendidos quando não há indícios de adulteração.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Questionamentos sobre inconstitucionalidade e ilegalidade de normas regularmente instituídas não podem ter foro nos tribunais administrativos.


LUCRO ARBITRADO. PRESUNÇÕES DE OMISSÃO DE RECEITAS. Mesmo que imprestável para determinação do lucro real ou identificação da efetiva movimentação financeira, a contabilidade pode oferecer subsídios para comprovar a omissão de receitas e apurar o montante da receita bruta. Presunções de omissão de receitas extraídas da escrita tem efeito de inversão do ônus da prova.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. A Manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade são seja comprovada dá azo à presunção de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. A manutenção de contas bancárias não contabilizadas autoriza a presunção de omissão de receitas com base nos recursos creditados, cuja origem não foi comprovada, após intimação.

OMISSÃO DE RECEITAS. BENS DO ATIVO PERMANENTE NÃO CONTABILIZADOS. A insuficiência ou ausência de registro contábil de bens de natureza permanente caracteriza omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE REGISTRO DE COMPRAS. A falta de registro de mercadorias adquiridas, ou



seu registro a menor, autoriza a presunção de que os seus pagamentos foram efetuados com receitas omitidas.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUBFATURAMENTO DAS VENDAS. Comprovado o subfaturamento, a diferença apurada deve ser adicionada à receita bruta para determinação do lucro.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO. ANO-CALENDÁRIO 1995. Irrelevante a sistemática de tributação adotada pela fiscalização, à medida em que o valor da receita omitida não deveria compor a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. Incide IRF sobre os pagamentos para os quais a impugnante não indicar os beneficiários e não comprovar a operação e causa.

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO ARBITRADO. ANO-CALENDÁRIO 1995. A receita omitida na determinação dos resultados da pessoa jurídica está sujeita à incidência do imposto exclusivamente na fonte, sendo considerada automaticamente recebida pelos sócios.

MULTA QUALIFICADA. É devida a multa de 150% nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A regra é válida para o adicional do imposto de renda sobre receitas declaradas quando o arbitramento do lucro decorreu das mesmas causas fraudulentas das omissões de receitas.

AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. Justifica-se a aplicação da multa de ofício agravada, prevista no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, se o contribuinte não fornece os esclarecimentos ou os arquivos e sistemas (previstos em lei) nos prazos definidos em intimação.

SELIC. A aplicação dos juros à taxa SELIC está legitimamente inserida no ordenamento jurídico.

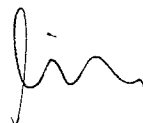
TRIBUTAÇÃO REFLEXA: PIS, Cofins, CSLL e IR Fonte – Devido à estreita relação de causa e efeito existente entre a exigência e as que dela decorrem, uma vez mantida a imposição principal, idêntica decisão estende-se aos procedimentos decorrentes.

Lançamento procedente em parte.”



Segue-se às fls. o tempestivo recurso para este Colegiado, cujas razões são lidas integralmente em Plenário.

É o Relatório

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script that appears to be the name 'Lina'.

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

Inicialmente se faz necessário apreciar as preliminares suscitadas pela recorrente.

DA DECADÊNCIA

A recorrente argüi como preliminar a decadência do direito de lançar, tendo em vista que o lançamento alcança os fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1995 a 1999, sendo que tomou ciência da lavratura do auto de infração em 30/11/01.

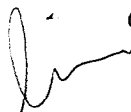
Essa matéria já está pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, sob o entendimento de que o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, disciplina a contagem dos prazos em matéria de decadência e prescrição.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelecem os artigos 150 e 173 do CTN:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...);

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

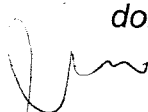
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Ou seja, enquanto que, regra geral, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que for detectada a ocorrência de fraude ou simulação, desloca a contagem do prazo decadencial para a regra que está no art. 173, inciso I, do mesmo Código.

In casu, o lançamento foi constituído pela omissão de receitas tendo sido aplicada multa de ofício agravada com base no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, em razão da prática reiterada de subtração de recursos à tributação. Assim, nos casos de evidente intuito de dolo, fraude ou simulação, mesmo na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para contagem do prazo decadencial estabelecido no artigo 173, incisos I, do Código Tributário Nacional, já que o § 4º, do artigo 150 do mesmo Código registra a inaplicabilidade de homologação porque não há pagamento e nem extinção do crédito tributário, conforme precedentes na Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. CSRF/01-0.174/81).

Esta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já pacificou a matéria, conforme se verifica nos acórdão abaixo:

“PRELIMINAR. DECADÊNCIA. Quando a autoridade lançadora demonstra que ocorreram veementes indícios de dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se conforme o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional tendo em vista que o sujeito passivo utilizou-se de artifícios para ocultar a ocorrência do fato gerador. Entretanto, até o mês novembro de 1994, os fatos geradores ocorridos nos meses em que não foi demonstrada a ocorrência de indícios veementes de dolo, fraude ou simulação não pode ser objeto de



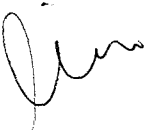
revisão pela autoridade lançadora porquanto, todas as informações foram fornecidas pelo sujeito passivo e a autoridade lançadora dispunha de um prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador para providenciar o lançamento (art. 150, § 4o., do CTN)". Acórdão n.º 101-93.724, de 23/01/2002.

"IRPJ – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Com o advento da Lei n. 8.383/91, o imposto de renda passou do regime de lançamento por declaração para lançamento por homologação (art. 150 do CTN), decaindo o direito da Fazenda Pública constituir crédito tributário, com o transcurso do prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação". Acórdão n.º 101-94.118, de 27/02/2003.

"IRPJ – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA – O Imposto de Renda e a CSLL se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN)". Acórdão n.º 101-94.000, de 05/11/2002.

Dessa forma, tendo em vista que os fatos geradores ocorreram nos meses dos anos-calendário de 1995 a 1999, a contagem do prazo quinquenal para o ano-calendário de 1995, iniciou-se em 1º de janeiro de 1996, e findou-se em 1º de janeiro de 2001, enquanto que a recorrente teve ciência do lançamento somente em 30 de novembro de 2001.

Nesse caso, é de se concluir que transcorreu o prazo decadencial para os meses de janeiro a dezembro do ano-calendário de 1995, devendo, portanto, ser excluída da tributação a parcela correspondente.



DO APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO PELA DRJ

Em 14/10/2002 (fls. 9.591) a recorrente tomou ciência da reformulação do lançamento original, procedido através de diligência fiscal determinada pela DRJ em Porto Alegre - RS, com o objetivo de suprir as falhas do lançamento original, especialmente quanto à intimação para comprovar a origem dos depósitos bancários e para comprovar a ciência, pelo autuado, dos Autos de Infração insertos nas fls. 25 e 48, juntados ao processo em data posterior (fls. 9.398 e 9.399).

Vimos de ver do relatório que a autoridade julgadora, conquanto provendo em parte a impugnação, ao mesmo tempo aperfeiçoou o lançamento constituído na exigência inicial.

Segundo o relatório da decisão de Primeiro Grau, as razões que levaram à proposição do aperfeiçoamento em foco consistiram no seguinte (*verbis*): *“As intimações anteriormente efetuadas neste processo com o propósito de obter comprovação da origem de recursos depositados em conta corrente bancária tinham caráter genérico (não individualizavam os valores creditados), o que, segundo meu entender, não perfectibiliza a presunção legal e não permitia à atuada exercer o seu pleno direito de defesa – o que é o objetivo do novel requisito formal. Diante disso, entendi ser correto solicitar seu cumprimento, o que não resultaria em criação de fato novo, mas na consolidação das provas”* (fls. 9683).

Observa-se dos autos que o fisco havia intimado a empresa a comprovar a origem de parcela dos depósitos bancários questionados, no que foi atendido pela contribuinte. Esta, em parte os justificou de forma individualizada e o restante de forma genérica. Todavia, o fisco considerou a comprovação insatisfatória, presumindo omissão de receita sobre a integralidade dos depósitos, mesmo os comprovados individualmente e os comprovados genericamente, sem contudo justificar a razão da não aceitação dos esclarecimentos, exigência para permitir o lançamento de ofício, conforme disposição do art. 845, § 1º, do RIR/99. É de ressaltar que grande parte dos depósitos bancários que assentam a presunção



de omissão de receitas sequer foi relacionada na intimação. O procedimento, por contrariar disposições do art. 42, § 3º, da Lei nº 9.430/96, ensejou, de parte da DRJ, a proposta de diligência (fls. 9375), determinando “intimação regular questionando cada valor considerado na base de cálculo”.

Nestas circunstâncias, resta mais que caracterizada a nulidade do procedimento introduzido com a decisão recorrida. A uma porque, conforme vem decidindo esta Colenda Câmara, à unanimidade, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento não têm competência para celebrar lançamentos e portanto não podem agravá-lo ou aperfeiçoá-lo. Estando errado, não pode ser corrigido por ela; sequer pode propor o agravamento da exigência. Estas providências são privativas da Autoridade lançadora. A duas porque, ao aperfeiçoar o lançamento de ofício, igualmente lançou.

Sobre as hipóteses de nulidade, cabe citar o saudoso mestre Hely Lopes Meirelles, para quem a competência para a prática do ato administrativo é condição primeira necessária à sua validade, sendo defeso a qualquer ato, seja discricionário, seja vinculado, ser realizado validamente sem que o agente detenha o poder legal para praticá-lo.

Sobre esta competência do agente, assim se pronunciou o mestre:

“Entende-se por competência administrativa o poder atribuído ao agente da Administração para o desempenho específico de suas funções. A competência resulta da lei e por ela é definida. Todo ato emanado de agente incompetente, ou realizado além do limite de que dispõe a autoridade incumbida de sua prática, é inválido, por lhe faltar um elemento básico de sua perfeição, qual seja o poder jurídico para manifestar a vontade da Administração. Daí a oportuna advertência de Caio Tácito, de que ‘não é competente quem quer, mas quem pode, segundo a norma de direito.’” (Direito Administrativo Tributário, 15ª ed. R.T., p. 128)

No que concerne ao Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, essa invalidade do ato administrativo em razão da incompetência do agente encontra-se estampada no artigo 59, inciso II, “verbis”:



“ Art. 59. São nulos:

I - omissis;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. ”

Assim, esta espécie de nulidade tem por fundamento, a incompetência da autoridade que praticou o ato, fundada na ilegitimidade para a sua realização, face à inobservância dos limites impostos pela via legal.

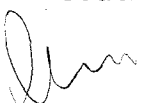
Nestas condições, configurada a hipótese sobredita, deve a Administração reconhecer que foi praticado um ato contrário ao direito vigente, e, por conseguinte, anulá-lo a fim de restabelecer a legalidade administrativa.

É esta a hipótese dos autos, pois refere-se a um ato decisório cometido sob a autoridade de uma Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que não só julgou, como também aperfeiçoou o lançamento impugnado.

O núcleo da nulidade em questão, situa-se na ilegitimidade da autoridade julgadora para introduzir alterações no lançamento de ofício. Com efeito, a Lei nº 8.748/93 dispôs em seu artigo 2º, “verbis”:

“São criadas dezoito Delegacias da Receita Federal especializadas nas atividades concernentes ao julgamento de processos relativos a tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo de competência dos respectivos Delegados o julgamento, em primeira instância, daqueles processos. ”

O texto da lei transcrito é muito claro e não deixa qualquer dúvida de que tais órgãos foram criados para exercer, exclusivamente, a atividade de julgamento de processos. São delegacias especializadas neste mister, cuja competência não compreende a atividade de lançamento, como soi ocorrer com as antigas Delegacias da Receita Federal, com as quais permaneceu dita atribuição. E assim não fosse, seria despiciendo a sua criação, separando uma atribuição de outra e especializando as funções. Impende observar, por oportuno, que a regra

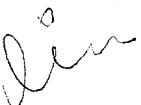


do parágrafo 1º do artigo 3º da precitada Lei, segundo a qual deverá ser procedida a lavratura de auto de infração ou emitida notificação complementar, nos casos de que resultar alteração do lançamento original, tem por destinatário a autoridade lançadora (DRF), nunca a julgadora (DRJ), vez que esta, conforme citado anteriormente, é especializada em julgamento, que é a competência que lhe foi atribuída por lei. E sem que a lei, em sentido amplo, lhe faculte o deslocamento de função, sobre poder a autoridade julgadora exercer atividade de lançadora, não é possível a modificação da competência, discricionariamente, por se tratar de elemento vinculado de qualquer ato administrativo, insusceptível de ser alterada ao arrepio da lei.

Nesta ordem de juízos, deve ser acatada a preliminar de nulidade em relação a parcela do lançamento que trata a omissão de receitas por depósitos bancários não escriturados, tendo em vista a determinação da DRJ para que fosse baixado o processo em diligência, para que a fiscalização providenciasse na intimação à fiscalizada, para que comprovasse cada um dos depósitos bancários questionados, fato esse não levado a efeito pelos autuantes por ocasião dos trabalhos de fiscalização. Referidos depósitos foram considerados como omissão de receitas por ocasião da lavratura do auto de infração.

Ante o exposto, acato a preliminar de nulidade em relação ao item relativo à omissão de receitas caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada, cuja intimação foi determinada pela DRJ, após a lavratura do auto de infração e a competente impugnação por parte da contribuinte.

Quanto às demais preliminares suscitadas pela recorrente, quais sejam, a emissão de MPF sem substituição dos auditores, cerceamento do direito de defesa, informações obtidas junto à terceiros, provas ilícitas obtidas em arquivos magnéticos, prazo ínfimo para prestar esclarecimentos, transgressão dos princípios da impessoalidade e legalidade, inexistem as alegadas irregularidades no auto de infração, mesmo porque a empresa autuada interpôs suas razões de defesa tempestivamente, demonstrando pleno conhecimento dos fatos alegados na peça básica, restando descaracterizado qualquer possibilidade de cerceamento



de defesa. Além disso, recorreu da decisão “a quo”, mais uma vez dando mostras de pleno conhecimento da questão.

A contribuinte não foi prejudicada a par de ter cerceado sua defesa, conforme dão conta os autos, mormente considerando-se que o auto de infração apresenta todos os elementos necessários a sua formação, tais sejam: a forma, segundo os requisitos intrínsecos ditados pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72; a finalidade, que se manifesta exclusivamente ao fim público; o motivo, caracterizado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do sujeito passivo, sendo a descrição dos fatos; e o objeto, que consiste em certificar uma situação jurídica, tais sejam a infração e os fatos para a qual concorreram.

Assim sendo, o ato atingiu plenamente sua finalidade, razão pela qual não há como invalidá-lo com a declaração de nulidade. De pronto as rejeito por não se enquadrarem nos fatos representados nos autos, não merecendo qualquer reparo o acórdão recorrido.

MÉRITO

Quanto ao mérito, como visto do relatório, tratam os autos de lançamento de ofício realizado pela desclassificação da escrita, a qual foi considerada imprestável pela fiscalização, conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 216):

“Com relação à alegação de que a empresa é optante pelo Lucro Presumido, essa opção em nada modifica a obrigação da empresa em manter em boa ordem e guarda todos os documentos representativos e comprobatórios de suas operações, entre elas, naturalmente, as movimentações bancárias, as quais deveriam estar devidamente registradas no seu Livro Caixa – caso a empresa mantivesse apenas esse tipo de controle contábil – ou em sua contabilidade comercial – caso essa seja a sua forma de registro. Conforme citamos anteriormente, a empresa informa, em suas Declarações de Imposto de Renda – DIPJ’s a manutenção da escrituração comercial. Intimada a apresentar/disponibilizar todos e quaisquer livros



contábeis e fiscais escriturados' (fls. 2392), o Termo de Constatação lavrado pela fiscalização contendo a relação dos livros apresentados (fls. 2394 e 2395) mostra que a empresa não possuía Livro Caixa individualizado, o que confirma a forma de escrituração da empresa, coerentemente com o informado nas declarações à Receita Federal, como sendo de fato a escrita comercial."

Como visto acima, nos exercícios em questão, a contribuinte ofereceu à tributação seus resultados por meio do lucro presumido. Ressalte-se que a recorrente não se insurgiu contra o arbitramento dos lucros, tendo aceitado o lançamento da forma em que foi constituído, resistindo apenas em relação aos demais itens do auto de infração caracterizados como omissão de receita.

De acordo com a fiscalização, a aparente regularidade da escrituração fiscal escondia algumas infringências à legislação tributária, tais como: não reconhecimento de movimentação bancária, falta ou escrituração a menor de obras regularmente comprovadas, passivo fictício, passivo não comprovado, subfaturamento de compras e de vendas. Informa também que a empresa utilizava-se de *"artifícios contábeis para ocultar o montante real de suas receitas operacionais"* (fls. 392).

Além do arbitramento dos lucros, a fiscalização efetuou o lançamento a título de omissão de receitas pela constatação das seguintes irregularidades: Passivo Não Comprovado; Passivo Fictício; Depósitos Bancários Não Contabilizados; Gastos com Construções; Omissão de Compras; e Omissão de Vendas.

PASSIVO NÃO COMPROVADO – PASSIVO FICTÍCIO – GASTOS COM
CONSTRUÇÕES – OMISSÃO DE COMPRAS

Segue um apertado resumo das infrações consignadas no auto de infração, as quais serão apreciadas em conjunto por se tratarem da mesma espécie de imposição fiscal.



PASSIVO NÃO COMPROVADO

Empréstimos atribuídos ao Banco do Brasil S/A e recursos ingressados a título de empréstimos da empresa Sierra Park - Exposições e Eventos.

PASSIVO FICTÍCIO

Decorrente de operações já liquidadas, as quais não foram registradas na contabilidade.

OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA POR OBRAS NÃO CONTABILIZADAS

Trata-se de presunção decorrente do art. 228, parágrafo único, alínea "a", do RIR/94, em razão da falta de contabilização ou contabilização de pagamentos a menor, de valores que deveriam constar no ativo permanente.

OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA POR COMPRAS NÃO CONTABILIZADAS

Presunção de omissão de receitas nos termos do art. 40, da Lei nº 9.430/96.

Como visto, a fiscalização efetuou o arbitramento dos lucros da recorrente em razão das seguintes irregularidades contidas no Termo de Fiscalização (fls. 216):

“Com relação à alegação de que a empresa é optante pelo Lucro Presumido, essa opção em nada modifica a obrigação da empresa em manter em boa ordem e guarda todos os documentos representativos e comprobatórios de suas operações, entre elas, naturalmente as movimentações bancárias, as quais deveriam estar devidamente registradas no seu Livro Caixa – caso a empresa mantivesse apenas esse tipo de controle contábil – ou em sua contabilidade comercial – caso essa seja a sua forma de registro.

Conforme citamos anteriormente, a empresa informa, em suas Declarações de Imposto de Renda – DIPJ's a manutenção da escrituração comercial. Intimada a



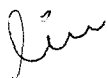
apresentar/disponibilizar todos os livros contábeis e fiscais escriturados (fls. 2392), o Termo de Constatação lavrado pela fiscalização contendo a relação dos livros apresentados (fls. 2394 e 2395) mostra que a empresa não possuía Livro Caixa individualizado, o que confirma a forma de escrituração da empresa, coerentemente com o informado nas declarações à Receita Federal, como sendo de fato a escrita comercial.”

Cabível de nota o fato de que a empresa ofereceu à tributação seus resultados com base no lucro presumido em todos os exercícios abrangidos pela ação fiscal, os quais foram objeto de desclassificação da escrita pela inexistência do livro caixa, porém, deve-se ressaltar que na própria escrituração contábil existe a conta “Caixa”, e sobre esta a fiscalização não se manifestou se era imprestável para a verificação das receitas declaradas com base no lucro presumido.

Depreende-se da narrativa fiscal que o arbitramento dos lucros deu-se em razão das irregularidades acima descritas, quais sejam, contas correntes bancárias não escrituradas, obras subavaliadas no ativo permanente, passivo não comprovado, passivo fictício, omissão de compras e omissão de receitas.

Contudo, o arbitramento deu-se com base na receita conhecida, ou seja, na receita espontaneamente declarada pela recorrente com a inclusão das parcelas consideradas omitidas em razão das presunções legais previstas em lei.

Por decorrência, houve o arbitramento dos lucros da empresa que efetuou a tributação com base no lucro presumido, com a conseqüente desclassificação da escrita contábil por considerá-la imprestável para a apuração do lucro real, conforme palavras da própria fiscalização e, a seguir, retorna-se à escrituração anteriormente declarada imprestável para utilizá-la com a finalidade de caracterizar irregularidades fiscais da espécie de omissão de receitas por presunção legal, previstas para os casos de tributação com base no lucro real.



Devem ser observados os artigos 18, I, da Lei 8541/92 e 45 da Lei 8981/95 (MP 812/94), assim redigidos originalmente:

Lei 8541/92:

“Art. 18 – A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá adotar os seguintes procedimentos:

I – escriturar os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês, de forma a refletir toda a movimentação financeira da empresa, em livro Caixa, exceto se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial.”

Lei 8981/95:

“Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I desde artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.”

Infere-se da leitura dos dispositivos acima que o legislador procurou, a partir da edição da Lei nº 8.541/92, impor às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido parcela maior de obrigações acessórias, embora sem o preciosismo exigido daquelas optantes pelo regime do lucro real, a fim de possibilitar maior controle de suas atividades, especialmente pelo necessário registro individualizado de toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária.



Tal fato veio ao lado da maior extensão do limite de receita bruta para a opção pelo lucro presumido, tendência que se confirmou em anos subseqüentes, e como alternativa legislativa de aperfeiçoar os procedimentos de fiscalização de empresas sob o regime do lucro presumido, que a mais das vezes, circunscreviam-se a demonstrar excessos de gastos frente a recursos disponíveis, caracterizando omissão de receitas.

Nesse sentido cito o Acórdão nº 108-05.596, de 25/02/99, cuja ementa tem a seguinte redação:

“LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – As alterações introduzidas pelo artigo 18 da Lei 8541/92, no tocante à necessidade de demonstração, pela empresa optante pelo lucro presumido, de sua movimentação financeira, têm como objetivo permitir a identificação de erros que possam indicar a ocorrência de saldo credor de caixa, i.é, excesso de dispêndios frente aos recursos disponíveis. Não se presta todavia a determinar com segurança a ocorrência de omissão de receita, procedimento que identifica discrepâncias de registros e valores declarados e registrados, porém não os consolida na própria movimentação financeira em busca do excesso de dispêndios.”

No voto condutor, o ilustre Relator Mário Junqueira Franco Junior assim se manifestou:

“Este o escopo das ações fiscais em empresas tributadas pelo lucro presumido, já que a elas não se aplica, ipso jure, as presunções legais e raciocínios contábeis pertinentes àquelas que apuram pelo lucro real.

Ora, com exceção do item de receitas não declaradas, todos os demais derivam de indícios de falta de registro ou registro sem suporte na movimentação financeira da pessoa jurídica, sendo certo que o movimento de caixa foi aceito como satisfatório pela fiscalização.

Deveria a d. fiscalização ter, portanto, excluído desta movimentação financeira as incoerências que apurou, já que todas repercutiriam em alterar os saldos de caixa. Com isso, alcançaria, provavelmente, a indicação de gastos em excesso aos recursos disponíveis,



identificando portanto com maior precisão a eventual receita omitida.

Não o fazendo, repousou seu trabalho em meros indícios.”

Na espécie sob exame, as irregularidades consignadas no auto de infração deveriam, necessariamente, terem sido apuradas via fluxo de ingressos e saídas de recursos financeiros, e, com isso, apurar saldo credor de caixa. Nesse caso, seria pacífico o lançamento, cuja matéria é bastante conhecida neste Colegiado, que tem em suas decisões seguido a linha de que a existência de dispêndios em valores superiores aos recursos, tendo como referência o mesmo período, em empresas optantes pelo Lucro Presumido, evidencia a prática de omissão de receitas, ressalvado ao sujeito passivo a prova da origem dos recursos utilizados.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem se manifestado neste sentido, afirmando que o excesso de dispêndios sobre os recursos disponíveis, apurado em demonstrativo de fluxo de recursos com base em informações oriundas do próprio contribuinte, constituem prova de omissão de receitas nas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido. As seguintes ementas de acórdãos expressam este entendimento:

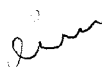
Acórdão nº: CSRF/01-02.455:

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO PRESUMIDO - SALDO DEFICITÁRIO DE CAIXA - FORMULÁRIO IRLUP - O formulário IRLUP, quando caracterizado desbalanceamento entre receita e despesa, é instrumento hábil para apuração de omissão de receita, até especialmente quando o contribuinte confessa a sonegação tributária.”

Acórdão nº. : CSRF/01-02.408:

“IRPJ - FORMULÁRIO IRLUP - VALIDADE DO CRITÉRIO DA APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA EM BASE DA SUA ADOÇÃO - A utilização do chamado formulário IRLUP na apuração de omissão de receita em contribuintes sujeitos ao sistema de apuração do imposto sob a forma do lucro presumido não contraria o disposto na Lei nº 6.468/77.”

Acórdão nº: CSRF/01-02.468:



“IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO RECEITAS. O fisco pode lançar o imposto com base n. elementos de prova que detiver, nas informações a terceiros e, sobretudo, nas prestadas pelo próprio sujeito passivo, previamente intimado a tanto. Apurado por esse procedimento que o contribuinte efetuara mais saídas do que ingressos de recursos, sem a existência de outras fontes capazes de estabelecer o necessário equilíbrio, pode o fisco reputar a diferença como receitas desviadas.”

O lançamento, se constituído dessa forma, seria inquestionável. Porém, não posso concordar com os fundamentos da decisão recorrida para manter a exigência em relação aos itens em questão.

No que diz respeito às divergências apuradas pela fiscalização, vejo que não caracteriza por si só a ocorrência de omissão de receitas, mesmo porque o montante a tributar obrigatoriamente deveria ser apurado em relação à existência de saldo credor de caixa, e não por meio de presunções legais típicas das empresas tributadas com base no lucro real.

Ainda que as irregularidades formais citadas no auto de infração possam ser consideradas o produto de procedimento anormal por parte da contribuinte, entendo que nada provam por si só, nem autorizam o lançamento fiscal. Quando muito, podem constituir um indício que justifique um aprofundamento da ação fiscal em torno de eventual infração, o que somente se concretizaria caso a fiscalização viesse a juntar outras provas materiais.

Sob esse mesmo prisma, cabe citar parte do voto proferido pelo ilustre Relator Nelson Lóssó Filho, no Acórdão nº 108-07.076, de 22/08/2002:

“O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do



CTN. O imposto, por definição do art. 3º do referido código, não pode ser usado como sanção.

Alberto Xavier nos ensina in "Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, p. 146/147:

"Dever de prova e "in dubio contra fisco"

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração."

O conhecimento teórico de certas características de determinado mercado não pode sustentar a exigência de tributos, sendo imprescindível a demonstração da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, conforme definido no art. 43 do CTN, que é, no caso, a aquisição da disponibilidade da renda, traduzida no conceito de lucro."

Cabe, ainda, transcrever um texto de Maria Helena Diniz extraído de seu livro Código Civil Anotado:

"Presunção – É a ilação tirada de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido. É a conseqüência que a lei ou juiz tiram, tendo como ponto de partida o fato conhecido para chegar ao ignorado. A presunção legal pode ser absoluta (juris et de jure), se a norma estabelecer a verdade legal, não admitindo prova em



contrário (CC, arts. 111 e 150), ou relativa (juris tantum), se a lei estabelecer um fato como verdadeiro até prova em contrário (CC, arts. 11 e 126)."

Portanto, não me repugna que a presunção possa ser usada como auxílio na prova de um fato, porque este instituto foi erigido como meio legítimo de prova, como se extrai do art. 136, V, do Código Civil. Todavia, a legítima presunção precisa ser construída tecnicamente, tendo como ponto de partida um fato provado.

Sobre o assunto em questão, assim se manifesta Paulo Celso B. Bonilha em seu livro *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, 2ª edição, fls. 92:

"Conceitos de Presunção e Indício.

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, "factum probatum", que leva à percepção do fato por provar ("factum probandum"), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Indício é o fato conhecido ("factum probatum") do qual se parte para o desconhecido ("factum probandum") e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: "Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito"

Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

"A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse

fin

raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.

As presunções definem-se, assim, como consequências deduzidas de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido”.

Assim, não pode prosperar o lançamento pautado apenas em indícios, sendo condição essencial que a fiscalização aprofundasse a auditoria para só aí concluir pela infração à legislação tributária. Não o fazendo, não há como ser mantida a exigência fiscal relativa aos itens do auto de infração sob exame.

Em resumo, o trabalho fiscal não logrou deixar comprovado sob a sistemática de apuração das receitas pelo regime do lucro arbitrado, que a recorrente omitiu receitas, mediante a suposição de que teria honrado pagamentos das aquisições com valores mantidos à margem da sua contabilidade.

A ligação entre a falta de escrituração dos itens aqui apreciados com a omissão de receitas decorre somente de presunção, que não pode ser aceita como algo mais que mero indício para efetiva investigação a fim de corroborar a prática de ato ilícito. A partir daí, deveria a fiscalização ter construído raciocínio sólido e suportado em documentos para chegar à conclusão de omissão de receita.

Não se alegue que, para uma empresa submetida à tributação pela sistemática do lucro arbitrado, o mero indício de omissão de receitas caracterizada por irregularidades do tipo: passivo não comprovado, passivo fictício, omissão de compras, e custo com obras escriturados a menor, bastariam para suportar o lançamento, pois a base tributável para essa forma de tributação é a receita efetivamente auferida pela empresa, incluindo-se aí aquela declarada pela mesma mais a apurada pela fiscalização, porém, esta última deve ser real, ou seja, a que ingressou no ativo da empresa cuja comprovação deve ser feita de forma direta e

não por meio de presunções legais aplicáveis somente para a tributação pelo lucro real.

Nesse caso conclui-se que houve uma impropriedade no lançamento de omissão de receita apurada de forma presuntiva. O que ocorre nestes casos de arbitramento cumulado com omissão de receita por presunção é verdadeira petição de princípios. Se o contribuinte não possui os elementos suficientes de sua escrituração, tendo em vista que foi desclassificada por imprestável, o que inclui a integralidade dos elementos componentes de sua contabilidade, não se pode usufruir comodamente da inversão do ônus quando tal presunção, de caráter *juris tantum*, baseia-se especialmente em indícios verificados na escrituração, a teor dos artigos 181 do RIR/80 e 229 do RIR/94. Se não há escrituração, ou se a mesma foi considerada inábil para as verificações fiscais, e inexistindo livro caixa e registros exigidos especialmente no regime do lucro presumido, não se pode cogitar da presunção, já que o mesmo fato, ausência de registros, é o motivo do arbitramento, necessário e suficiente para determinação integral da base de cálculo.

Para que se possa cogitar de omissão de receitas, que não estejam na base do arbitramento, receita bruta declarada, é necessário que o Fisco tenha elementos de provas, não se podendo valer da presunção.

Adicione-se o fato de que tal presunção legal é fundamentalmente pertinente ao regime do lucro real, embora a jurisprudência venha sendo complacente com sua operação para o lucro presumido, tendo em vista a necessidade de demonstração integral da movimentação financeira a partir de 1992, inserida no ordenamento pátrio por legislação supracitada.

Enfim, como não existe previsão legal para que a administração, por seu critério subjetivo, alçando a presunção ao fato gerador do tributo, efetue lançamento, há de ser cancelada a exigência em obediência ao princípio da estrita legalidade.

dir

A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes é farta nesse sentido:

Acórdão nº 108-05.078, de 15/04/98:

“ARBITRAMENTO DE LUCRO – RECEITA OMITIDA – Havendo arbitramento do lucro por conter a escrita do contribuinte vícios e erros, não cabe o arbitramento com base em omissão de receitas, caracterizada pelo suprimento de numerário e passivo fictício.”

Acórdão nº : 103-18.353, de 26/02/97:

“IRPJ - OMISSÃO DE COMPRAS - A simples constatação de omissão de compras na escrituração do contribuinte, a despeito de constituir-se em irregularidade que pressupõe omissão de receita na data de seus pagamentos, não autoriza a tributação de receitas omitidas pelo somatório dos valores não escriturados, por irreal a base de cálculo e o período de apuração, necessitando de um aprofundamento da auditoria para verificar o real valor omitido. Recurso provido.”

Acórdão nº : 103-18.454, de 18/03/97:

“IRPJ - COMPRAS NÃO REGISTRADAS - A simples constatação de omissão de compras na escrituração do contribuinte, a despeito de constituir-se em irregularidade que pressupõe omissão de receita na data de seus pagamentos, não autoriza a tributação de receitas omitidas pelo somatório dos valores não escriturados, por irreal a base de cálculo e o período de apuração, necessitando de um aprofundamento da auditoria para verificar o real valor omitido.

ARBITRAMENTO DE LUCROS - BASE DE CÁLCULO - O somatório dos depósitos bancários não constitui base de cálculo para o arbitramento dos lucros porquanto tratando-se de uma presunção legal de determinação de lucro, deve obedecer aos critérios previstos na legislação, não cabendo a seu aplicador presumir o faturamento da empresa.”

Acórdão nº 108-05.581, de 24/02/99:

“ARBITRAMENTO – SOMATÓRIOS DE CRÉDITOS EM EXTRATOS BANCÁRIOS – É insuscetível de constituir base de arbitramento o mero somatório de créditos em conta corrente, obtidos de extratos bancários.”

lu

Acórdão nº 108-05.644, de 18/03/99:

“OMISSÃO DE RECEITA – PRESUNÇÃO – Provada a divergência entre receitas declaradas e receitas auferidas, prescinde o fisco de lançar mão de presunção como meio probatório. A concomitante tributação com base em presunção deve ser afastada.”

Acórdão nº 108-06.708, de 17/10/01:

“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - Incabível o lançamento apoiado apenas em indícios de omissão de receitas, sem suporte em procedimentos de auditoria que caracterizem o fato detectado como infração à legislação tributária. A simples existência de anotações referentes a vendas e comissões encontradas pelo fisco à margem da escrituração do sujeito passivo não é elemento por si só suficiente para suportar a presunção.”

Ante o exposto, devem ser excluídos da tributação os itens relativos as seguintes irregularidades apontadas no auto de infração: a) Passivo Não Comprovado; b) Passivo Fictício; c) Gastos com Construções; e d) Omissão de Compras.

OMISSÃO DE RECEITAS – SUBFATURAMENTO DAS VENDAS

O presente item trata de valores considerados como receita omitida, identificados através de arquivos magnéticos com informações que demonstram subfaturamento das vendas no ano-calendário de 1995 e no primeiro semestre de 1996. Tendo em vista que foi acolhida a preliminar de decadência em relação a todo o ano-calendário de 1995, permanece então a tributação somente do primeiro semestre de 1996.

Tal como consignado na decisão recorrida, os arquivos magnéticos coadunam-se com os dados extraídos da ação judicial para cobrança de diferença de fretes efetuados nº 19066.23/99, promovida por Erico Ferrari & Cia. Ltda., contra a recorrente.



Com efeito, nos autos existem provas suficientes para comprovar a acusação fiscal, qual seja, a de subfaturamento das vendas, fato esse não descaracterizado pela recorrente.

A ausência de elementos factuais que possam elidir a exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois a recorrente insiste em contestar o lançamento sob argumentos meramente protelatórios, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído, ou pelo menos reduzido o crédito tributário constituído.

Uma vez que na hipótese sob exame a contribuinte não logrou infirmar, com documentação objetiva e incontestada, a acusação que lhe foi feita, a decisão recorrida deve ser mantida integralmente em relação ao primeiro semestre de 1996.

MULTA QUALIFICADA INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS OMITIDAS

No caso em análise não se vislumbra a ocorrência de simples erro no preenchimento das declarações, mas sim de típica ocorrência de desvio da tributação de parte das vendas realizadas, conforme comprova o trabalho realizado pelas autoridades autuantes.

Demonstrou-se nos autos, a intenção deliberada de sonegar os tributos devidos pela recorrente com a prática reiterada de expediente doloso, ou seja, o desvio à tributação de valores decorrentes de vendas com a utilização de controles paralelos mantidos em arquivos eletrônicos.

O enquadramento legal da multa deu-se com base no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:



(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Por sua vez, os artigos citados na Lei nº 4.502/64, têm a seguinte redação:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Configura-se nos autos que ocorreu o propósito deliberado de reduzir o montante do imposto devido, através de controles paralelos à contabilidade, com a conseqüente alteração da base tributável, tendo como resultado a redução do valor devido a título de imposto de renda.

Trata-se realmente de um comportamento planejado com o propósito de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto pela autoridade fiscal.

A ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a



excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, fundamenta a imposição da penalidade fiscal cominada de 150%.

Assim, deve ser mantida a multa qualificada de 150% incidente sobre as receitas de vendas mantidas à margem da escrituração.

MULTA QUALIFICADA INCIDENTE SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O LUCRO ARBITRADO E O LUCRO PRESUMIDO

Como visto anteriormente, nos exercícios em questão, a contribuinte ofereceu à tributação seus resultados por meio do lucro presumido, tendo sido estes arbitrados pelo fisco em vista da desclassificação da escrita. Ressalte-se que a recorrente não se insurgiu contra o arbitramento dos lucros sobre as receitas originariamente declaradas, tendo aceitado o lançamento da forma em que foi constituído, inclusive adimplindo-o, acrescido de multa de 75%, resistindo entretanto em relação à aplicação da multa qualificada, de 150%.

Entendo que para que a multa de lançamento de ofício seja transformada de 75% para 150%, é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocardo de direito que prevê que “fraude não se presume”, “se prova”. Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela empresa. Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude, ainda mais que se trata de exigência constituída a partir de receitas tempestivamente declaradas ao fisco.

Agindo assim, aplicou incorretamente a multa de ofício qualificada, pois não pode prevalecer a imposição, tendo em vista que na espécie de que se cuida, a infração não denota o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente, como diz a lei.



Em decorrência dos fundamentos acima expostos, deve ser excluída da exigência a multa qualificada de 150% sobre a cobrança da diferença entre o lucro arbitrado e o lucro presumido relativamente aos valores declarados/recolhidos pela empresa nos anos sob fiscalização.

MULTA MAJORADA

Ao constituir o crédito tributário, a fiscalização resolveu aplicar a majoração da multa de ofício em razão da falta de atendimento à intimações, nos termos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...);

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.”

Em que pese o bem elaborado voto recorrido, tenho opinião divergente em relação à manutenção da multa de ofício majorada, por não ter a recorrente atendido à solicitação da autoridade administrativa em relação à intimações.

Conforme se verifica dos autos, a autoridade lançadora procedeu à desclassificação da escrituração comercial da contribuinte, com o conseqüente arbitramento do lucro.

Desta forma, estamos diante de arbitramento decorrente da desclassificação da contabilidade por ser considerada imprestável para a apuração do lucro real e também pela falta de apresentação à autoridade fazendária de determinados documentos solicitados no decorrer dos trabalhos de fiscalização.



O fato é que, deixando de apresentar os livros comerciais e fiscais necessários à apuração do resultado tributável da Recorrente (Lucro Real), não restava outra alternativa à autoridade lançadora, a não ser proceder ao arbitramento do lucro.

Não é despiciendo lembrar que as empresas tributadas com base no lucro real se obrigam a conservar em boa ordem e boa guarda, à disposição do fisco, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros e seus respectivos comprovantes de sua escrituração comercial e fiscal, a teor do disposto no Regulamento do Imposto de Renda e do CTN em seu art. 195, parágrafo único. No caso dos autos, por se tratar de empresa tributada com base no lucro presumido, necessário se faz a manutenção de livro caixa e dos documentos correspondentes aos registros nele efetuados.

Por outro lado, não se justifica a majoração da multa de ofício em razão de a Recorrente ter se escusado de apresentar referidos documentos, pelo simples fato desta escusa não caracterizar infração capitulada no art. 959 do RIR/99 (§ 2º., art. 44, da Lei n. 9.430/96), mas sim, ao disposto no inciso III, art. 530, 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):

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;”

Portanto, não há como subsistir a majoração da penalidade aplicada à recorrente, porquanto, se mantida a mesma, estaríamos diante de uma situação em que, no caso do não atendimento a determinadas intimações, ou mesmo o atendimento com atraso, acarretaria agravamento de penalidade por um ato involuntário do contribuinte, ou mesmo pela falta de determinados livros contábeis e/ou fiscais ou documentos que ambasam os registros contábeis, tal fato

foi totalmente superado em razão da desclassificação da escrita e a tributação integral dos seus resultados pela sistemática do arbitramento dos lucros.

Assim, comprovada a inexistência e/ou recusa na apresentação de livros e/ou documentos que amparam a tributação com base no lucro real ou presumido, cabível tão somente o arbitramento do lucro, em regra, mais gravoso, e não a majoração da multa de ofício, que ultrapassa, inclusive, o valor da obrigação principal.

Não fosse isto, para justificar o desatendimento dos pedidos de esclarecimentos, a Recorrente tinha em seu benefício o direito constitucional de não se auto-incriminar, ou não auxiliar na produção de prova contra si elaborada, prevista no arts. 5º., LXIII, da Constituição Federal, e 186 do Código do Processo Penal, ou seja, o exercício regular de direito como causa de exclusão da ilicitude.

Diante do exposto, voto no sentido de cancelar a majoração da multa aplicada nos termos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – PIS – COFINS

Em se tratando de exigências fiscais procedidas com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naquele lançamento constitui prejulgado na decisão do feito relativo aos procedimentos decorrentes.

IRFON - PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

Conforme analisado anteriormente, infere-se da narrativa fiscal que o arbitramento dos lucros deu-se em razão das irregularidades na escrituração contábil, tais como, contas correntes bancárias não escrituradas, obras

liv

subavaliadas no ativo permanente, passivo não comprovado, passivo fictício, empréstimos fictícios, omissão de compras, omissão de receitas, etc.

Entretanto, contraditoriamente, apesar da desclassificação da escrita contábil considerada imprestável para a apuração do lucro real, conforme palavras da própria fiscalização, esta foi retomada com a finalidade de caracterizar irregularidades fiscais da espécie de pagamentos a beneficiários não identificados, realizados de dezembro de 1996 a novembro de 1999, para quitação de empréstimos considerados inexistentes pela fiscalização. Resultou desta constatação o lançamento de Auto de Infração de IRFON, fundamentado no disposto no art. 61, da Lei nº 8.981/95.

Na espécie, as mesmas razões que excluíram as irregularidades relativas ao passivo não comprovado, ao passivo fictício, aos gastos com construções não contabilizados e à omissão de compras, também afastam a caracterização de pagamentos a beneficiários não identificados, por se assentarem, na sua maioria, em meras presunções de pagamentos.

Neste sentido, infere-se do relatório fiscal que os pagamentos em foco correspondem à baixa de lançamentos anteriores, tachados pelo fisco como “empréstimos considerados inexistentes”. Ora, se a razão da desclassificação da escrita reside, entre outras deficiências, na ocorrência de registro de empréstimo fictício, igualmente, os lançamentos de baixa, por si só, não comprovam efetivos pagamentos. Então, se o lançamento primário representou, efetivamente, o ingresso de numerário, mesmo de origem falsamente identificada no lançamento, a baixa deste é uma mera devolução daqueles valores. De outra parte, caso o lançamento inicial tenha sido vazio, isto é, desacompanhado da movimentação financeira nele indicada, igualmente vazio será o lançamento de baixa.

Neste rumo, é de destacar, mais uma vez, que somente a recomposição da conta caixa poderia caracterizar a efetiva movimentação financeira.



Ademais, no que tange às provas necessárias para a plena comprovação da efetiva ocorrência dos pagamentos em tela, considerando que os lançamentos contábeis, em vista da desclassificação da escrita por imprestável, no máximo, representam indícios da existência dos pagamentos em questão, estas são deficientes.

Observa-se que os trabalhos de auditoria centraram-se na investigação acerca da efetiva ocorrência dos empréstimos. Uma vez concluído que estes inexisteram, e ressalve-se, em grande parte com apoio em razões frágeis, a exemplo do fato de terem sido cumpridos por caixa, presumiu-se que os pagamentos, em razão dos lançamentos da baixa, ocorreram, e foram efetuados para terceiros que não os indicados nos documentos, sem maiores investigações. Cabe observar que o § 1º do art. 61, da Lei nº 8.981/95, determina que a incidência do imposto ocorrerá quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Daí é de concluir que o lançamento deve ser precedido de intimação prévia para oportunizar ao contribuinte a comprovação plena da operação.

Finalmente, observa-se que a recorrente juntou os recibos correspondentes aos pagamentos questionados, nos quais está perfeitamente identificada a causa e o beneficiário. Tais recibos, ao menos sob o aspecto formal, são documentos idôneos para comprovar a devolução de empréstimos, através dos quais está plenamente comprovado o beneficiário.

Assim, considero insuficientemente comprovados os denunciados pagamentos atribuídos a beneficiários não identificados, afastando, por conseguinte, a exigência de imposto de renda na fonte.

Ante o exposto, considero indevida a exigência constituída no Auto de Infração de fls. 92 a 97.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC

Relativamente aos juros de mora lançados no auto de infração, correspondem àqueles previstos na legislação de regência. Senão vejamos:



O artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê:

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

*§ 1º - **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.” (grifei)*

No caso em tela, os juros moratórios foram lançados com base no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração (fls. 05).

Assim, não houve desobediência ao CTN, pois o mesmo estabelece que os juros de mora serão cobrados à taxa de 1% ao mês no caso de a lei não estabelecer forma diferente, o que veio a ocorrer a partir de janeiro de 1995, quando a legislação que trata da matéria determinou a cobrança com base na taxa SELIC.

Desta forma, a possibilidade de lançamento do crédito tributário não estava suspensa e mesmo que a exigibilidade estivesse suspensa, o artigo 161 do Código Tributário Nacional não dispensa a incidência dos juros de mora quando estabeleceu:

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

...
§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”



Como se vê, o Código Tributário Nacional só prevê a dispensa dos juros de mora na hipótese de pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito tributário.

Por outro lado, o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.736/79, é taxativo quando determina que:

“Art. 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.”

Diante do acima exposto, voto no sentido de rejeitar, em parte, as preliminares de nulidade, acolhendo a preliminar de inadmissibilidade de aperfeiçoamento da exigência pela DRJ e a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1995 e, quanto ao mérito, (1) excluir as parcelas relativas às seguintes irregularidades: a) Passivo Não Comprovado; b) Passivo Fictício; c) Gastos com Construções; d) Omissão de Compras; e) a multa majorada nos termos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96; f) a multa qualificada de 150% sobre a diferença entre o lucro arbitrado e o lucro presumido relativamente aos valores declarados/recolhidos pela empresa nos anos sob fiscalização; (2) ajustar os lançamentos decorrentes a título de CSLL, PIS e COFINS, ao decidido em relação ao IRPJ; e (3) excluir, integralmente, a exigência relativa ao Auto de Infração de IRFON sobre pagamento a beneficiário não identificado.

Brasília (DF), em 1 de julho de 2003


RAUL PIMENTEL