



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Recurso nº : 135.006
Matéria : IRPJ E OUTROS – EXS.: 1998 e 1999
Recorrente : MERIDIONAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 12 DE MAIO DE 2004
Acórdão nº : 107-07.645

IRPJ E TRIBUTOS DECORRENTES. AUDITORIA COM AMPARO EM LIVROS. ESCRITA. IMPRESTABILIDADE. DETECÇÃO DE INFRAÇÕES. ABANDONO. ARBITRAMENTO. OPÇÃO FISCAL.IMPOSSIBILIDADE. As infrações ofertadas pela própria escrituração e devidamente submissas à hipótese de incidência descrita pelo legislador não podem ceder lugar ao arbitramento de lucros, sob pena de se conformar esse regime de tributação a uma repudiada ordem de preferência, ou a uma mera opção do Fisco.

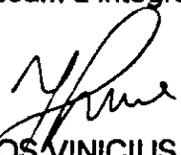
MULTA MAJORADA.SONEGAÇÃO FISCAL.EXIGÊNCIA FORMULADA COM BASE EM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL REGULAR E EM DOCUMENTOS DE FÉ PÚBLICA. AUSÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DE OCULTAÇÃO E DE PRÁTICA REITERADA.DESCABIMENTO. A multa majorada há de ser imposta pela simples enunciação dos fatos, sem necessidade de apoio em indícios que possam, por si só, instruir e sustentar a acusação. A movimentação de conta bancária adremente ocultada e não-alcançável por uma singela auditoria fiscal é prática subterrânea, submissa a multa majorada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PEDIDO. FALTA DOS PRESSUPOSTOS E DA MOTIVAÇÃO INCONTESTE. IMPOSSIBILIDADE. A mera Inércia do contribuinte não pode ser suprida por diligência. O objeto da diligência ou perícia é abrir possibilidades de esclarecer dúvidas ou omissões, não elucidar ou recompor escrituração omissa ou produzir provas centrais em benefício das partes. As correções dessas imperfeições se inserem no leque das ações indelegáveis dos atores do litígio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MERIDIONAL – IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, MARCOS RODRIGUES DE MELLO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. 

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645
Recurso nº : 135.006
Recorrente : MERIDIONAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

MERIDIONAL – IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA , empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela PRIMEIRA TURMA DA DRJ/SANTA MARIA / RS., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

De acordo com o AI de fls. 18/29 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 29/41, o crédito tributário – litigioso nessa esfera - lançado e exigível decorre de lançamento de ofício, com multa majorada de 150%, que se transcreve:

a) IRPJ:

01. omissão de receita caracterizada por obrigações incomprovadas dos valores registrados na conta 2.01.01.01.0001 – Fomecedores Diversos - , em 31.12.1997 e em 31.12.1998.

Enquadramento legal: arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226 e 228, do Decreto nº 1.041/94.

Art. 24 da Lei nº 9.249/95; e art. 40 da Lei nº 9.430/96.

02. Omissão de Receitas por Depósitos Bancários Não-Contabilizados:



Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

trata-se de depósitos e transferências a crédito realizados junto ao Banco do Brasil S/A , conta corrente nº 3.299-9, não reconhecidos na escrituração.

Enquadramento legal: arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226 e 228, do Decreto nº 1.041/94.

Art. 24 da Lei nº 9.249/95; e art. 42 da Lei nº 9.430/96.

03. Omissão de Receitas Financeiras.

Não reconhecimento receitas de aplicações financeiras auferidas junto ao Banco do Brasil S/A ., conta corrente 3.299, Ag. 0363 -8.

Enquadramento legal: arts. 193, 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226 e 228, do Decreto nº 1.041/94.

Art. 24 da Lei nº 9.249/95.

b) PIS: fls. 20/22. Enq. Legal: às fls. 21

c) COFINS: fls.23/25. Enq. Legal: arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91; art. 24, §2º da Lei nº 9.249/95.

d) CSLL: fls. 26/28. Enq. Legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; art. 19 da Lei nº 9.249/95; e art. 1º da Lei nº 9.316/96, e art. 28 da Lei nº 9.430/96.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 17.09.2002, apresentou a sua defesa em 17.10.2002 (Volumes II/III), conforme fls. 496/519.

Tomou ciência dos Mandados de Procedimento Fiscal (MPF) complementares (fls. 02 e 06) após o termo final do período concedido à

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49

Acórdão nº : 107-07.645

fiscalização para executar tais mandados. Além disso, em todos os MPFs., que foram extintos pelo decurso do prazo de validade, os Agentes Fiscais não foram substituídos, o que contraria o § único do art.16 da Portaria SRF nº. 1.265, de 1999, agindo os mesmos com tal incompetência. Assim, por força dos artigos 15 e 16, § único, dessa portaria, verificada a extinção dos MPFs pelo decurso do prazo e não tendo ocorrido a devida substituição dos Agentes Fiscais, os atos praticados constituem vício insanável que impõe sua nulidade, conforme art. 59, I, do decreto nº 70.235, de 1972;

a tributação imposta à empresa alcançou um valor absurdo, que nada se aproxima de uma quantia razoável de tributação inerente a contribuintes do mesmo ramo e porte, passando a puni-la com o próprio tributo e, mais uma vez, com a aplicação da multa de ofício. Ao considerar toda a receita omitida como lucro, a rentabilidade da empresa chegaria a 87,23% em 1997, quando, segundo a "Revista Maiores e Melhores" do ano de 2002, o setor comercial brasileiro trabalhou com margem média de venda nunca superior a 2%, chegando a apresentar índice negativo em 1999. Tendo adquirido R\$ 184.347,03 de mercadorias no ano de 1998, como teria vendido R\$880.037,01, ou seja, um acréscimo sobre o preço de compra de 377,38%? Além disso, ocorre um confisco do patrimônio da empresa. Pois o montante dos autos de infração correspondente a 12 vezes o seu patrimônio. Isso tudo, afasta o critério de tributação utilizado pelo fisco;

o procedimento adotado ainda vai de encontro ao disposto pela legislação, arts. 157, 159, 172, 173, 174 e 399 do RIR/1980 e art. 530 do RIR/1999, a qual determina que para a situação ora verificada, cabível seria a tributação com base no lucro arbitrado. Tendo a autoridade administrativa concluído que teria havido omissão de receita pela falta de comprovação da origem dos depósitos bancários e evidente intuito de sonegação, acabou de deflagrar, ela própria, a hipótese de desclassificação da escrita e, conseqüentemente, o arbitramento do

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

lucro. Se o contribuinte não demonstrou a manutenção da escrita regular dos depósitos bancários, cabível é o arbitramento do lucro;

não podem ser considerado todos os depósitos bancários sem origem comprovada como lucro, pois foi visando corrigir a disparidade que essa situação poderia causar é que o legislador e o próprio Ministério da Fazenda entenderam considerar como hipótese de arbitramento do lucro. Sobre o assunto, transcreve parte da obra de Hiromi Higuchi e acórdãos do Conselho de Contribuintes;

Se a fiscalização considerou que houve intuito de fraude, de forma inequívoca restou configurada a hipótese definida na legislação para a desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento do lucro, procedimento esse que a Fiscalização deveria ter seguido. Por outro lado, mantida a escrita, não poderia ser aplicada a multa qualificada. As duas situações não coexistem no Direito Tributário administrativo Brasileiro, por determinação dos artigos 399 do RIR/1980 e 530 do RIR/1999;

embora concorde que não apresentara documentos hábeis comprovando a origem dos depósitos, o que enseja a tributação dos valores movimentados, por outro lado, não se pode admitir que a simples falta de documentação para comprovar a origem dos depósitos impliquem em vontade consciente e desejada de fraudar a Fazenda Pública, fato esse que teria fundamentado a aplicação da multa qualificada de 150%. Para exigir essa multa, deve haver provas concretas do intuito de fraude, o que não ocorre no caso presente, onde foi apurada mera presunção de omissão de receita por falta da apresentação de documentos. Transcreve acórdãos do Primeiro Conselho de contribuintes sobre o assunto e requer que seja essa multa e a representação para fins penais;



Processo nº : 11030.002054/2002 - 49

Acórdão nº : 107-07.645

tendo a Administração Pública infringindo de forma letal o princípio administrativo da busca da verdade material, ao considerar como lucro a tributar valores absurdos, requer que seja deferida prova pericial afim de comprovar que os valores depositados jamais representam o lucro auferido. Formula os quesitos e indica o nome, endereço e a qualificação profissional do seu perito;

entende que as questões relacionadas à matéria constitucional não podem ser analisadas na instância administrativa e informa que resguardará essa tese para apresentá-la na via judicial após exauridas as possibilidades de defesa na via administrativa;

não havendo matéria específica a ser apreciada quanto aos lançamentos decorrentes, o decidido quanto ao lançamento principal deverá ser aplicado, por inteiro, a esses lançamentos.

Requer, finalmente:

- a) que seja deferido o pedido de realização da prova pericial visando demonstrar que os valores referentes aos depósitos bancários jamais poderiam representar o aporte financeiro auferido;
- b) que sejam acolhidos os vícios formais constantes do Mandato de Procedimento Fiscal e declarados nulos os atos praticados pelos Agentes Fiscais tendo em vista a sua incompetência;
- c) que seja declarado nulo ou determinada a adequação do auto de infração lavrado, por não ter sido adotado o regime de tributação cabível à hipótese (lucro arbitrado), na forma imposta pelo art.300 do RIR/1980 e 530 do RIR/1999;
- d) que seja afastada a aplicação da multa qualificada por não existir nos autos qualquer prova de eventual intuito de fraude, bem como, por ter a Autoridade Administrativa, ao tributar os

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

valores referentes aos depósitos bancários, se fundamentado apenas numa presunção de omissão de receita pela não apresentação de documentos que demonstrassem a origem dos recursos;

- e) que seja recebido o protesto da contribuinte em relação às matérias constitucionais;
- f) que os efeitos das decisões proferidas sejam irradiados, por inteiro, aos lançamentos decorrentes.

IV- A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 526/540, a decisão de Primeiro Grau exarara a seguinte sentença, sob o n.º 1.255, de 20 de dezembro de 2002, e assim sintetizada em suas ementas:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano –calendário: 1997, 1998

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.CIÊNCIA AO CONTRIBUINTE NULIDADE

A emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – Complementar (MPF-F) que lhe precede, dispensa a ciência do contribuinte antes do termo final de validade do MPF-C anterior, não sendo, por isso, motivo de nulidade de procedimento fiscal.

NULIDADE.AUTO DE INFRAÇÃO

Comprovado que os autos de infração foram formalizados de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não apresentam no processo nenhum dos motivos de nulidade apontados no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se falar em nulidade dos lançamentos.

PERICIA. DESNECESSIDADE

A realização de perícia é desnecessária quando for possível a apresentação de prova documental sobre as questões controversas

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

e, principalmente, se os elementos trazidos aos autos são suficientes para da questão.

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 1997, 1998*

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO. CREDITOS BANCARIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PASSIVO FICTÍCIO

a) Caracteriza-se como omissão de receita, os valores creditados em conta bancária cuja origem dos recursos utilizados nessas operações não resta comprovada. Caracteriza, também, omissão de receita, a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou não comprovadas.

b) A receita omitida deve ser tributada de acordo com o regime de tributação a que está submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA. ARBITAMENTO DE LUCRO
A desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento do lucro somente se justificam quando a escrituração do contribuinte for imprestável para a apuração do lucro real.

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 1997, 1998*

EMENTA: PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE

Verificada a prática reiterada do ilícito fiscal forma continuada, com o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência o fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializa-se a hipótese prevista no art.71 da Lei nº 4,502, de 1964, cabendo a aplicação da multa qualificada.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Programas de Integração Social, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Contribuição para o financiamento da Seguridade Social



Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Períodos de apuração: 07/1997 a 12/1998

A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Lançamento Procedente

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada em 09.01.2003, por via postal (AR de fls. 545 – Volume III), apresentara o seu feito recursal em 07.02.2003 (fls. 546/563).

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Não inova a sua peça vestibular, escorando-se em suas digressões acerca da matéria do processo matriz, ou principal.

VII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 211 do processo matriz, apresenta DARF (cópias) relativamente ao depósito de 30% do valor da exigência fiscal, não contradito pela Autoridade da SRF.

É o Relatório.



Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

VOTO

Conselheiro Neicyr de Almeida, relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

I. PRELIMINARES DE NULIDADE:

I.1. Do Mandato de Procedimento Fiscal.

I.1.1. Dever de Substituição dos Agentes Fiscais.

I.1.2. Da Intimação das prorrogações de Prazo.

Preliminarmente assinala que o Mandato de Procedimento Fiscal padece de dois vícios: a) Dever de Substituição dos Agentes Fiscais; e, b) *decurso de prazo (validade) sem que novo MPF fosse expedido*, consigna.

Relator: agrego a esse voto as razões desfiadas pela e. decisão prévia, tendo em vista que a matéria a seguir não se alinha ao pensamento unânime dos membros componentes dessa Câmara.

Conforme o art. 4.º da Portaria SRF n.º 1.265¹, de 22 de novembro de 1999 - assinalado pela contribuinte - a ciência a este do Mandato de Procedimento Fiscal condiciona-se, antes de tudo, às prescrições do Processo Administrativo Fiscal consubstanciado no art. 23 do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97. Dessa forma permanecem, sem ressalvas, os termos fiscais determinados pelos atos reitores do PAF. Por outro lado, todos os mandados emitidos - antes da conclusão da ação fiscal - foram cientificados, expressamente, à parte autora, antes da conclusão, em 02.08.2001. Melhor sorte não socorre a recorrente no que se refere à extinção do Mandato de

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Procedimento Fiscal por decurso de prazo. É consabido que o MPF é um título que permite a execução dos trabalhos fiscais, de **natureza subsidiária**, voltado para as atividades internas de planejamento dessas ações funcionais no âmbito da SRF, mas que, definido por Portaria, queda-se curvo não só ao art. 7.º do Decreto n.º 70.235/72 ², com eficácia de Lei Delegada e alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748/93, mais também aos arts. 3.º e 142 do Código Tributário Nacional – ambos diplomas hierarquicamente superiores. Cumpre-me, para bem clarificar o tema, colacionar alguns artigos dos nossos códigos pátrios:

Do Código de Processo Civil, art. 154: Os atos e termos processuais não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir, reputando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preenchem a finalidade essencial.

1 - Ficam formalmente revogadas, sem interrupção de sua força normativa, a partir de 1º de janeiro de 2002, as Portarias SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, nº 1.614, de 30 de novembro de 2000, nº 407, de 17 de abril de 2001, e nº 1.020, de 31 de agosto de 2001.

2 – Art. 2.º, §1.º do Decreto autônomo nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001

Do Art. 82 do Código Civil Brasileiro: - A validade do ato jurídico requer agente capaz (art. 145, I), objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (arts. 129, 130 e 145). (Os destaques não constam do original).

Não obstante, impõe-se para o aclarar da lide, as seguintes remissões a textos legais que validam as assentadas conclusões:

O artigo 146 insculpido na Carta Magna, assevera:

“Cabe à Lei Complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (...);

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), de 25.10.66, é complementar, por força do disposto no art. 7º, do Ato Complementar nº 36, de 13.03.67, e recepcionada pelo novo ordenamento constitucional, naquilo que não

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Ihe é contrário, conforme convalidação implementada pelo *caput* do artigo 34 e § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), de 1988.

Remetido o assunto à esfera do Código Tributário Nacional, destaco, nessa linha, o *caput* do seu artigo 194. *verbis*:

A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização e da sua aplicação.

Trago à colagem ainda como supedâneo confutável à tese esposada pela recorrente, a íntegra do artigo 195, do mesmo CTN:

Para os efeitos da legislação tributária, não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas de direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Endereçadas as prerrogativas à deferência da legislação tributária, *in verbis*, a dicção da Medida Provisória nº 1.915, de 29 de junho de 1999, reeditada sob os n.º MPV-1.971, de 10.12.1999; MPV-002175, de 24/08/2001; e MPV-000046, de 25/06/2002:

Art 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I - em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;*
- c) executar procedimentos de fiscalização, inclusive os relativos ao controle aduaneiro, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, inclusive os relativos à*

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

apreensão de mercadorias, livros, documentos e assemelhados;

Por sua vez, o art. 7.º da Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, matriz legal do art. 641 do RIR/80 (art. 950 do RIR/94 e art. 941 do RIR/99), determina em seus diversos itens:

item "1". Suprimam-se na Seção I, do Capítulo II, do Título II, os artigos 124, 136 [...VETADO...] do decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947, e acrescentem-se os seguintes:

(...);

A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos fiscais de tributos federais, mediante ação fiscal direta, no domicílio das contribuintes.

*Item "6": Art. **Sempre que apurarem infração das disposições desta lei, os agentes fiscais do imposto de renda lavrarão um auto, o qual escrito com clareza, sem entrelinhas rasuras ou emendas indicará a falta cometida e a norma violada.***

*Item "7": Art. **Serão punidos, com as penas previstas no Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União, os agentes fiscais do imposto de renda que, por ineficiência, negligência, omissão ou dolo no exercício de suas funções deixarem de apurar devidamente as faltas ou fraudes cometidas pelos contribuintes em prejuízo da Fazenda Nacional"** (os negritos são do relator).*

Nesse mesmo sentido e agasalhado pelo seu item quatro (4), amplia-se a competência, nesse mister, dos Fiscais de Tributos Federais - depois Auditores Fiscais do Tesouro Nacional -, por força do Decreto-lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985, com as alterações do Decreto-lei nº 2.258, de 04 de março de 1985. A partir de junho de 1999, Auditores Fiscais da Receita Federal (conforme parágrafo único, art. 2.º, da MPV 1.915/99).

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Os Regulamentos do Imposto de Renda (RIR/94) que hospedam os artigos antes citados e outros relacionados à matéria de teor tributário, têm a sua consolidação amparada em permissivo constitucional (Capítulo II, seção IV, artigo 87, inciso II, da CF/88).

No que se refere à competência da Secretaria da Receita Federal para fiscalizar as contribuições sociais, além dos aspectos já dissertados, impõe-se esclarecer que, no âmbito da Lei n.º 8.212/91, o seu artigo 33 assim se posiciona:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal – DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

“§ 1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e do Departamento da Receita Federal – DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

“§ 2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

“§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal – DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.



Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Decompondo, ainda mais, as digressões, arrima-se a norma infraconstitucional no postulado do § 5.º do art. 34 do Ato das Disposições Transitórias, que lhe confere vigência e eficácia, ao assegurar a aplicação da legislação anterior à promulgação da CF/88, no que não seja incompatível com o novo Sistema Tributário Nacional erigido pela Carta Magna.

Trago à baila, ainda, o inteiro teor da alínea "a" do § único da Lei nº 4.717, de 20.06.95:

A incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

Fundamentalmente, por esse dispositivo - sem perder de vista o amplo cenário legislativo elencado -, a competência impositiva à pessoa política decorre de lei e não se transmite a outrem, sob pena de se caracterizar omissão na condução do ato de fiscalização (Lei nº 2.354/54, frise-se). E, como tal, se a competência é um ato político defluente da vontade consentida e determinada por outorga da sociedade aos seus representantes legalmente constituídos, não pode uma Portaria, ou mesmo o Decreto Autônomo n.º 3.724, de 10.01.2001, expedidos - ambos - pelo órgão tributante e direcionados a um grupo específico, usurpar competência restrita do Poder Legislativo. Mesmo porque esse princípio não orientou sequer a concepção dos atos infralegais em destaque, reconheça-se e reitere-se por reverência à verdade inspiradora de sua concepção no seio da e.SRF., estou crível.

Entendo, pois, inepta qualquer arguição encerrada em ato legal hierarquicamente inferior que possa abrigo entendimento oposto aos assinalados no âmbito do sistema tributário nacional.

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Por fim, o alegado vício formal não prejudicou a defesa e o contraditório, como se retira da longa peça recursal apresentada.

Preliminar que se rejeita.

II. DO MÉRITO

II.1. Do Pleito de Perícia

Inicialmente cabe-me apreciar o pleito de perícia a que insta a recorrente, em sua defesa.

Como já fora assinalado, a perícia prescinde de se perscrutar a existência ou não de elementos probantes carentes nos autos.

Dai, não se basta a si mesmo protestar por ela, mas sim demonstrar a sua oportunidade e porque a mesma é basilar para elucidação da lide. Meios volitivos, porém pragmáticos – derradeiros – esses os elementos indispensáveis e indissolúveis para a consecução do pleito.

Consoante o artigo 420 do código de Processo Civil, deflui-se, pelo menos, três hipóteses de indeferimento de pedido de perícia:

- a) a prova do fato não depender do conhecimentos especial de técnico;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas; e
- c) a verificação for impraticável.

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Concedê-la, a despeito dos três itens elencados, seria comprazer ao desnecessário, ao inútil, ao supérfluo.

Ademais, o julgamento não tem o condão de instrumentalizar os autos de provas – a favor ou contra – objetivando-se se manter, afastar ou salvar exigências. Presta-se a esclarecer dúvidas alçadas pelos respectivos Tribunais com fundamentos estritamente nos autos, e não acolher rogos recalcitrantes desde os tempos mais remotos e ao alcance do mais apartado e desinteressado dos mortais. Aos seus artífices, portanto – fisco e contribuinte - sim, caberiam envidar esforços, cada um a seu tempo, para carrear para o processo os elementos de convicção que alegam possuir, mas que a inércia ou a desídia, frise-se, impedira de há muito a concreção da hipótese. E, tal iniciativa, passa, inexoravelmente, por dois vetores não mutuamente excludentes:

01. daquele que dera causa às incongruências congênicas; e
02. da necessidade, independentemente do item anterior, de se apresentar aos julgadores os elementos hábeis e idôneos para a formação do competente juízo de valor, não obstante a discussão - até certo ponto estéril em alguns casos – de quem caberá a competência da iniciativa, consoante os cânones reitores dos ônus da prova.

Emerge de tudo o mais que já fora explanado, que à recorrente caberia ofertar todos os elementos fáticos e materiais indispensáveis e que possibilitassem minimizar ou até mesmo erradicar os desencontros por ela mesma perpetrados. E, tais elementos, assinala-se, de fácil obtenção, como soe acontecer com os registros contábeis e provas de recolhimentos do IR – Fonte, ao alcance, estou crível, de uma singela busca em seus arquivos.



Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Tal fato, aliás, não escapou à acuidade e anátema do legislador pátrio, ao assentar no Código de Processo Civil sob o artigo 378 que: *Os livros comerciais provam contra o seu autor. É ilícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

Isso posto, a despeito de não ter sido observado o comando legal específico (artigo 18 e § 3º do Decreto nº 70.235/72, com as alterações ocorridas até a Lei nº 8.748/93), opto por dessumir do pleito.

II.2. IRPJ e TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

Trata-se, segundo os "Demonstrativos de Valores – Extratos Bancários" tecidos pelo Fisco, de depósitos bancários e créditos de cobrança sem comprovação de origem e sem reconhecimento na escrituração.

Intimada, e de forma iterativa – por solicitação expressa – fora dilatado o prazo, por inúmeras vezes, para a empresa cumprir o exigido na intimação de 16.07.200 (fls. 332 e seguintes). Em decorrência apresentara, como justificativa não-acolhida pelo fisco que, parte dos recursos tiveram origem nos saques que foram realizados na própria conta corrente.

Rechaçada pela fiscalização esse argumento, sob o pálio de que os saques só foram realizados após a realização dos depósitos, não sendo coerente que alguém retire dinheiro da conta corrente para depositá-lo nessa mesma conta, máxime quando ainda se constata que os saques, em sua maioria, operaram através de compensação de cheques.

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Em grau de recurso se rebela a recorrente, assinalando que a exigência é desmedida, pois o seu cometimento desfecha um coeficiente de rentabilidade obtido pela empresa na ordem de 87,23%, enquanto o setor, segundo revista especializada, experimentara, no período, uma margem média na órbita de 2% (dois por cento), chegando até mesmo a apresentar índice negativo em 1999.

Relator: é falacioso e sem qualquer suporte lógico o índice de liquidez que alça. A sua correta expressão imporá somar à receita declarada o que fora omitido. Da forma como exterioriza os resultados, concede um tratamento apartado à receita omitida, a despeito de ela revelar ingressos não-contabilizados componentes da efetiva receita bruta.

Em relação à média de 2% ou até mesmo negativa do setor, não tem esse percentual o condão de sensibilizar esse relator e nem mesmo tem aptidão para prestar um mínimo de reverência à evidência dos fatos, pontualmente. Ora, os cálculos albergados em medida de tendência central, donde a média se insere, devem merecer fundadas reservas, tanto no sentido de agasalhá-la (a referida média) como representativa do universo do qual fora extraída ou calculada, como para rejeitá-la. Nesse segundo caso importa avaliar se a média é típica com acentuada correspondência com o que se deseja aferir.

É consabido que uma grande desvantagem da média é que ela é sensivelmente afetada por valores extremos de uma distribuição numérica ou série, notadamente quando presentes traços de grande heterogeneidade e amplitude, fato que faz desaguar em grande fosso assimétrico, ou numa grosseira expressão estatística. Portanto, não se pode pegar uma empresa, ao acaso, e afirmar-se que o seu desempenho se insere na média calculada, ou o que é pior: se a média da amostra é pequena, pequenos serão os índices de rentabilidade de todas as empresas. Tal assertiva concede à média uma resultante que ela mesma não se propõe revelar ou impor como uma verdade universal.

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

O índice aqui versado encontra respaldo em outra vertente. Vale dizer: não há dúvida de que a insurgente omitira custos e despesas de grande monta. E o fez, sabidamente, porque se contemplasse todos os gastos, por certo haveria ou de reconhecer receitas de jaez proporcional, ou conviver, "eternamente", com um saldo credor de caixa e um passivo não-baixado, entre outras incongruências não-listadas.

Mas é consabido – assente - que o reconhecimento dos gastos é uma faculdade ao alvedrio do contribuinte. Ao fisco não cabe suprir, até mesmo por falta de elementos disponíveis e críveis, tal lacuna propositadamente cavada pela parte. Ainda que ocorrente a disponibilidade dos meios probantes, mesmo assim não caberia ao Agente Fiscal recompor a escrituração da litigante, nem mesmo através de trabalhos periciais pelas razões adicionais que foram, mais atrás – em capítulo próprio (Diligência) - , explicitadas.

Quanto ao levantamento fiscal, nada há a reparar, notadamente após o advento das normas aplicáveis à espécie e consubstanciadas na Lei nº 9.430/96.

Sobre a pertinência do arbitramento, similarmente despropositual a invocação. O abandono das infrações ofertadas pela própria escrituração e devidamente submissas à hipótese de incidência descrita pelo legislador não pode ceder lugar ao arbitramento de lucros, reitera-se, sob pena de se conformar esse regime de tributação a uma repudiada ordem de preferência, ou a uma mera opção do Fisco.

Concluindo, não se configurou a imprestabilidade da escrituração. Conforme se depreendeu desse voto, combinado com as lições da ilustre Decisão

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Colegiada de Primeiro Grau, as escriturações contábil e fiscal da recorrente, aliadas à falta de comprovação parcial dos seus atos negociais, estão perfeitamente tipificadas na legislação de regência, devendo ser apoiada, se materializada a sua cristalização impositiva à época, nos cânones do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Por isso mesmo, disse mui acertadamente Fiorini¹ que,

a "discrecionalidade é a faculdade que adquire a Administração para assegurar em forma eficaz os meios realizadores do fim a que se propõe o Poder Público." A discrecionalidade, prossegue o mesmo autor, "adquire relevância jurídica quando a Administração quer custodiar em forma justa os interesses públicos entregues à sua tutela. É então ferramenta jurídica que a ciência do direito entrega ao administrador para que realize a gestão dos interesses sociais respondendo às necessidades de cada momento. Não é um instrumento legal que se concede ao administrador para fazer o que imponha o seu capricho; nem tampouco para criar normas de caráter legislativo; menos ainda para que intervenha ante uma contenda normativa, como acontece com a jurisdição. É unicamente, uma autorização limitada a um fim determinado, para que o Poder Público aprecie as condições presentes quando administre o interesse social especificado pela norma legislativa. É uma forma de atuar da Administração Pública para poder realizar uma reta administração dos diversificados interesses da coletividade."

Em poucas orações, fiscalizar é, antes de tudo, denunciar evasões; subsidiariamente, é revisar os lançamentos contábeis-fiscais, visando identificar ofensa ao regime de competência, alocação não-apropriada dos gastos às prescrições das leis reitoras; e, por fim, dentro da ordem posta, desclassificar, por inteiro, o que lhe fora ofertado, ou impor, de ofício, o que lhe fora negado, objetivando assegurar os meios realizados para a consecução do fim limitado a que se propõe o poder tributante.

¹ Bartolomé A. Fiorini, *La Discrecionalidad em la Administracion Pública*, Buenos Aires, 1948, p.38

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Ademais, a prevalecer a tese da recorrente, os artigos de leis que tratam de infrações pontuais e correlacionados com as diversas formas de tributação ou de apuração do lucro se quedariam imprestáveis ou inaplicáveis. Ora, a auditoria fiscal se resume exatamente nisso. Vale dizer: permitir ao Agente Fiscal perscrutar os documentos referentes aos atos negociais da empresa e a sua correspondência com os lançamentos contábeis e fiscais assentados, buscando-se aferir a exatidão dos respectivos lançamentos. Não teria sentido, em face das relações jurídicas já firmadas que, diante de quaisquer falhas ou omissão na escrituração entendê-la imprestável, impondo-se-lhe o arbitramento dos respectivos lucros. Descabida e impertinente arguição.

E mais: o arbitramento dos lucros despreza os gastos, os prejuízos e contempla, ainda, toda as receitas, declarada e omitida. Portanto, o que o contribuinte deseja é que o lançamento seja ainda mais exacerbado. a despeito de, nesse momento, não ser mais possível fazê-lo, talvez daí provenha a sua evocação nesse extremo recursal.

II.3. DA MULTA MAJORADA

Trata-se, na espécie, de multa qualificada exigida de ofício ao abrigo do inciso II, art. 4º, da Lei nº 8.218/91 e alterações posteriores, conforme noticiam as fls. 17 e seguintes dos presentes autos.

As súmulas do Egrégio Supremo Tribunal Federal sob os nº 192 e 565 prescrevem que a multa moratória deve ser afastada em execução fiscal contra a massa falida, não se incluindo no crédito habilitado em falência a respectiva multa fiscal com efeito de pena administrativa.



Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

A restrição contida no parágrafo único, inciso II, do Decreto-lei nº 7.661/45 (Lei de Falências) só é aplicável nas reclamações quando dos processos judiciais falimentares².

No âmbito tributário é da inteligência do art. 97 do Código Tributário Nacional que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de dispensa ou redução das penalidades. Contrário senso, o próprio Estatuto Tributário, em seu art. 188, define como encargos da massa falida, os créditos tributários vencidos ou vincendos, exigíveis no decurso do processo de falência. E mais:

Em seu art. 113 acha-se prescrito que a obrigação tributária principal incorpora a penalidade pecuniária. Se combinarmos esse comando com o art. 139, ter-se-á, de forma iniludível, um cenário que atribui ao crédito tributário a natureza de obrigação tributária principal.

Isso posto, infere-se competir à Autoridade Administrativa aplicar a penalidade por via do lançamento fiscal, consoante se retira do art. 142 do CTN. *Verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

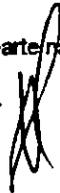
² Art. 23. Ao juízo da falência devem concorrer todos os credores do devedor comum, comerciais ou civis, alegando e provando os seus direitos.

Parágrafo único. Não podem ser reclamados na falência:

I - as obrigações a título gratuito e as prestações alimentícias;

II - as despesas que os credores individualmente fizeram para tomar parte na falência, salvo custas judiciais em litígio com a massa;

III - as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas.



Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

Estou convencido que, para a exacerbação da multa, a exigência há de se louvar nas ações e práticas tributárias ilegais indiscutíveis - no mais das vezes iterativas - evidenciadas ou afloradas pela simples enunciação dos fatos, sem quaisquer necessidades de apoios em indícios que possam, por si só, instruir e sustentar a acusação. E mais: a natureza do ato ilícito, nessa ótica, haverá de se materializar não sem um esforço de provas, notadamente hauridas fora dos quadrantes da empresa e, fundamentalmente, sem quaisquer correspondências ou alicerces firmados nas escriturações comerciais ou fiscais do contribuinte; ou, até mesmo, em quaisquer instrumentos de ordem pública. Vale dizer: só perceptível ou detectável nos subterrâneos não muito acessíveis até mesmo aos especialistas, e que a escrituração, por si só, não terá o condão de reunir os requisitos que possam colaborar para a sua descoberta; nem mesmo há de se admitir, para a qualificação do ilícito, amparo solitário em indícios que não sejam os vários nitidamente veementes e concordantes, e os não-demonstrados pelos singelos assentamentos contábeis ou fiscais. Enfim, o acervo probante do ato ilícito há de ser obtido a vista de elementos que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do Fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Em outros termos: para que se cristalice quanto à sua validade e fundamento há de refugir ao material cognitivo comum das auditorias fiscais regulares.

De acordo com o inciso I, do art. 18 do DL nº 2.848, de 07.12.1940 – Código Penal Brasileiro – crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Adotou a lei penal brasileira, para a conceituação de dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrente. Há

Processo nº : 11030.002054/2002 - 49
Acórdão nº : 107-07.645

a consciência de conduta (ação ou omissão) e o conseqüente resultado, propiciado por esta ação ou omissão.

E, tal hipótese está, com todas as luzes, devidamente tipificada no autos.

A multa, contrariamente ao entendimento da contribuinte, tem o caráter penitencial e decorre de lei, sufragando o princípio constitucional da imposição penal, cujo caráter é agressivo, e tem o condão de compelir a contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.

C O N C L U S Ã O

Em face do exposto decido por se rejeitar a preliminar de nulidade; e, no mérito, negar provimento ao apelo recursal.

Sala das Sessões - DF, em 12 de maio de 2004.


NEICYR DE ALMEIDA