



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

Processo n° 11080.003287/2004-35
Recurso n° 167.604 Voluntário
Acórdão n° **1402-00.418 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de janeiro de 2011
Matéria IRPJ - Ação Fiscal
Recorrente SRS CONSULTORIA, ASSESSORIA E ADMINISTRAÇÃO EMPRESARIAL LTDA.
Recorrida 1A TURMA - DRJ EM PORTO ALEGRE - RS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2002

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS – VALORES CONFESSADOS EM DECLARAÇÃO PAES. A confissão de débitos fiscais ainda não constituídos ao parcelamento especial instituído pela Lei n.º 10.684, de 2003, tem caráter irretratável e irrevogável.

OMISSÃO DE RECEITAS – VALORES CREDITADOS EM CONTAS BANCÁRIAS. A presunção legal do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, inverte o ônus da prova e impõe ao titular da conta bancária o dever de comprovar a origem dos recursos envolvidos nas operações.

MULTA DE OFÍCIO – PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO ANTES DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO PAES. É cabível o lançamento de multa de ofício, correspondente a créditos tributários objeto de procedimento fiscal relativo a sujeito passivo optante pelo parcelamento especial PAES, quando o procedimento se iniciou antes da entrega tempestiva da Declaração PAES.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Sobre os créditos apurados em procedimento de ofício cabe a exasperação da multa, quando o contribuinte, sistemática e reiteradamente intencionalmente, omite receitas à tributação.

JUROS SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa decidir sobre a legalidade ou a constitucionalidade dos atos emanados dos Poderes Legislativo e Executivo.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausentes momentaneamente, os Conselheiros Carlos Pelá e Moises Giacomelli Nunes da Silva. Participou do julgamento, o Conselheiro Luciano Inocência dos Santos.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

SRS CONSULTORIA, ASSESSORIA E ADMINISTRAÇÃO EMPRESARIAL LTDA, recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Em ação fiscal realizada ao amparo de Mandado de Busca e Apreensão expedido pela 1ª Vara Federal de Santa Maria (fls. 04 a 06), a Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre apreendeu, na sede social de SRS Prestação de Serviços, Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda., CNPJ 02.464.707/0001-84, diversos documentos, em especial, talonários de notas fiscais emitidas por SRS Consultoria, Assessoria e Administração Empresarial S/C LTDA, acima qualificado, com valores cuja soma excedia aos das receitas informadas por este contribuinte em suas DIPJ (declarações de informações econômico-fiscais) respectivas, apontando para a prática de omissão de receitas à tributação. A Fiscalização, além disso, intimou o contribuinte a esclarecer a natureza, comprovar documentalmente e demonstrar contabilmente as operações que originaram os lançamentos consignados em seus extratos bancários, objeto da planilha da folha 563, o que não foi feito satisfatoriamente, dando azo à tributação com supedâneo no artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Com base no Livro do ISSQN (fls. 344 a 379), nas notas fiscais apreendidas (fls. 292 a 343), em extratos bancários, bem como nos registros assentados nos livros contábeis (fls. 392 a 412), apuraram-se as receitas auferidas e calcularam-se os tributos e contribuições devidos. Desses valores apurados foram deduzidos os

tributos declarados originariamente nas DCTF, chegando-se ao montante dos tributos e contribuições omitidos pelo contribuinte, conforme demonstrado na planilha da folha 562, que serviu de base para o lançamento de ofício do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, consubstanciado nos autos de infração das folhas 570 a 617, que totalizaram R\$1.954.132,28, entre tributos, juros de mora e a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso II, da Lei 9.430, de 1996.

Foram infracionados os seguintes dispositivos da legislação tributária: (...)

Apensado ao presente processo encontra-se o de número 11080.003282/2004-11, cujo objeto é a providência reclamada pelo art. 1º do Decreto n.º 2.730, de 10 de agosto de 1998, regulamentada pela Portaria SRF n.º 2.752, de 11 de outubro de 2001, e pela Portaria SRF n.º 1.279, de 13 de novembro de 2002.

A impugnação

Regularmente intimado, o atuado impugnou a exação tempestivamente, por meio do arrazoado das folhas 638 a 691 e anexos (folhas 692 a 817), subscrito por sócio-gerente (instrumento nas folhas 811 a 817). Os argumentos de defesa estão sintetizados na continuação, na ordem em que foram apresentados.

Após resumir os fatos relacionados com o Auto de Infração e relatar o processo de substituição do profissional responsável pela contabilidade da sociedade, a Defesa atribui à inexperiência do contabilista recém contratado o erro material por ele praticado, ao consignar como receita do atuado todos os valores que transitaram pelo caixa ou por suas contas bancárias. Alega que apenas parcela desses valores corresponderia à sua remuneração por serviços de consultoria e assessoria prestados, “...aproximadamente, 15% do total atuado.” (folha 643).

Explica que

“...nunca houve “aquisição” de créditos por parte da Impugnante – ou seu representado e sócio – para revenda *a posteriori*, mas apenas operações casadas nas quais, inicialmente fazia-se o instrumento de cessão de créditos do titular original à Impugnante, como intermediária da operação, passando esta a figurar por sua vez, como cedente, na venda ao adquirente final. Em todas as situações, porém, as operações eram *ad exito*, isto é, o recebimento do preço pelo titular original condicionava-se à cessão final dos créditos no mercado, cabendo à Impugnante somente uma comissão.” (folha 644)

Pretende provar o alegado com os contratos que diz anexar à peça de impugnação e com os assentamentos contábeis referentes ao ano-calendário de 2003, não abrangido pela ação fiscal, devidamente corrigidos com o fito de bem espelhar a realidade fática das operações em causa, atribuindo à Impugnante somente os valores que efetivamente representem as receitas de suas atividades de consultoria e de intermediação de venda de créditos e ativos, remetendo para os anexos IV e V da peça de impugnação (folhas 740 a 793).

Ainda, reclama do fato de os agentes fiscais não terem expurgado do lançamento de ofício os valores que já haviam sido confessados pelo atuado, por ocasião da inscrição, no parcelamento especial instituído pela Lei n.º 10.684, de 2003 (PAES), dos débitos levantados quando da revisão de sua escrituração fiscal (anexo VI, folhas 794 a 817). Em vista disso, pede o cancelamento do auto de infração por erro material na determinação da base de cálculo e por lançamento de débitos em duplicidade.

Com relação ao lançamento de ofício efetuado com base em extratos bancários, reproduz as folhas 565 a 567 do Relatório da Ação Fiscal e nega ter informado, em

resposta à intimação para prestação de esclarecimentos, que tivesse efetuado saques de caixa, para depósito imediato em conta-corrente bancária (como declarado pela Fiscalização na folha 566). Esclarece que:

“Informou apenas, que os valores depositados eram provenientes de cheques lançados com ingresso na conta caixa, cujos depósitos eram efetuados, em alguns casos, somente meses após o registro de ingresso no caixa, em virtude de serem cheques que não possuíam provisão de fundos na data aprazada, e por solicitação do emitente eram substituídos, ou por remessa bancária do emitente do cheque, ou o cheque era depositado em outra data ajustada entra as partes.” (folhas 648 e 649)

Diz que é prática comum na contabilidade o trânsito dos valores dos cheques pela conta caixa, motivo pelo qual contesta afirmação da Fiscalização de que “...*depósito em cheque (especialmente de terceiros) não pode ter contrapartida contábil diretamente na conta caixa, a não ser que se demonstre o prévio trânsito (débito) em conta caixa com a contrapartida anterior (em geral conta de receitas ou de ativos)...*” (folha 567), retrucando que “... *um depósito em cheque, mesmo sendo de terceiros, pode sim ter contrapartida diretamente na conta caixa...*” (folha 649). Todavia, lamenta não poder comprovar o prévio trânsito na conta caixa com a contrapartida em conta de receita ou de obrigações contratuais de terceiros, nem a origem de algum dos depósitos efetuados, justificando a falta pela mora das instituições financeiras em fornecer os microfimes que solicitou.

Mesmo assim, irressigna-se contra a presunção legal insita ao art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, que subverteria o conceito de renda firmado na doutrina, na jurisprudência e no CTN. Diz que a autoridade fiscal, por *simples presunção* (folha 650), teria corrompido a verdade material, ao constituir o crédito tributário com base em extratos bancários. Disserta, em seguida, sobre o conceito de renda, citando doutrina, decisões do Conselho de Contribuintes e jurisprudência do STJ, do TRF – 1ª Região e do TRF, para reclamar da inversão do ônus probatório e da falta de respaldo fático que corroborasse o enquadramento dos depósitos como omissão de receita. Diz que o lançamento de ofício efetuado com base em extratos bancários, “...*apoiado em frágil presunção legal...*” (fl. 667), não pode ser mantido.

Ainda controvertendo o lançamento de ofício efetuado com base em extratos bancários, assegura que provou à Fiscalização que os depósitos em suas contas referiam-se a operações lastreadas nos seus registros contábeis, “...*muito embora tenha havido, em certos casos, erros materiais.*” (fl. 667). Lembra que nem todo ingresso no caixa e nas contas-correntes bancárias de sua titularidade representaram receita, mas valores a serem repassados a terceiros, e que, nas operações de compra e venda de créditos e de ativos, alguns cheques só eram efetivamente cobrados muitos meses após a sua emissão, em alguns caso, mediante a substituição do cheque original por outro. Pretende provar essas alegações com “...*contratos, planilhas e documentos bancários da empresa.*” (fl. 668) constantes dos anexos à impugnação.

Reclama ainda de duplicidade de lançamento, referindo-se aos débitos que havia confessado no âmbito do PAES, cuja possibilidade a Defesa reconhece tão-somente para a incidência de multa de lançamento de ofício básica, sobre as diferenças oferecidas ao PAES, quanto a 2000, 2001 e 2002, com a redução típica do favor fiscal em questão, requerendo a exclusão dos valores lançados em duplicidade dos sistemas da Secretaria da Receita Federal.

A impugnação combate também a aplicação da multa de lançamento de ofício agravada pela presença da circunstância qualificadora prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, a que atribui caráter confiscatório, em infração ao princípio insculpido no inc. IV do art. 150 da Constituição Federal. Rechaça da mesma forma a imputação de prática de qualquer ato que pudesse ser

enquadrado nos tipos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, pois:

“> quanto à primeira infração apontada – a própria empresa ofereceu à tributação os valores encontrados como diferenças em favor do Fisco, após a devida correção das inconsistências contábeis, tendo manifestado **adesão ao PAES previamente ao início da ação fiscal**;

> e, concernente à segunda, além de também terem sido tributadas – na parte em que os depósitos correspondem à efetiva receita da empresa, não se admite considerar hipótese de dolo, fraude ou sonegação em lançamento efetuado por mera presunção legal.”

À falta de êxito da Fiscalização na comprovação da prática dos ilícitos fiscais, e diante de doutrina e jurisprudência citada, que entende corroborar sua tese defensiva, o impugnante requer o cancelamento da multa agravada e o arquivamento da representação fiscal para fins penais objeto do processo administrativo 11080.003282/2004-11.

Impugna-se, ainda, a cobrança de juros de mora calculados com base na taxa Selic, tachando de ilegal a norma da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, por afrontar disposição do CTN. Denuncia agressão aos artigos 5º, inc. II; 150, inc. I, e 192, § 3º, da Constituição Federal. Cita jurisprudência e doutrina.

Estendendo a defesa contra o lançamento do IRPJ aos tributos decorrentes (CSLL, PIS e Cofins), requer o conhecimento e o provimento de sua impugnação, para que se declare improcedente o lançamento e se cancele a exigência, mesmo porque os débitos já teriam sido oferecidos à tributação por intermédio do PAES. Na hipótese de remanescer alguma parcela da exigência, a Defesa, cumulativa e sucessivamente, pede que se expurgue a aplicação da multa agravada e dos juros moratórios. Requer ainda que o processo seja baixado em diligência para que os valores de principal inscritos no PAES sejam também expurgados do lançamento.

A decisão recorrida está assim ementada:

OMISSÃO DE RECEITAS – VALORES CONFESSADOS EM DECLARAÇÃO PAES. A confissão de débitos fiscais ainda não constituídos ao parcelamento especial instituído pela Lei n.º 10.684, de 2003, tem caráter irretratável e irrevogável.

OMISSÃO DE RECEITAS – VALORES NÃO CONFESSADOS. Não há falar em erro material na escrituração dos livros contábeis e na emissão de notas fiscais, quando essa circunstância não estiver devidamente comprovada nos autos.

OMISSÃO DE RECEITAS – VALORES CREDITADOS EM CONTAS BANCÁRIAS. A presunção legal do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, inverte o ônus da prova e impõe ao titular da conta bancária o dever de comprovar a origem dos recursos envolvidos nas operações.

MULTA DE OFÍCIO – PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO ANTES, MAS CONCLUÍDO APÓS A ENTREGA DA DECLARAÇÃO PAES. É cabível o lançamento de multa de ofício, correspondente a créditos tributários objeto de procedimento fiscal relativo a sujeito passivo optante pelo parcelamento especial PAES, quando o procedimento se iniciou antes da entrega tempestiva da Declaração PAES.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. Sobre os créditos apurados em procedimento de ofício cabe a exasperação da multa, quando o contribuinte, sistemática e intencionalmente, omite receitas à tributação.

JUROS DE MORA - SELIC. A cobrança de juros de mora pela taxa Selic, nos pagamentos fora de prazo dos débitos tributários, está prevista em Lei.

CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa decidir sobre a legalidade ou a constitucionalidade dos atos emanados dos Poderes Legislativo e Executivo.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS e Cofins - Estende-se ao lançamento decorrente a solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, quando tiver fundamento nos mesmos fatos

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer:

(...) pleiteia a Recorrente seja conhecido e totalmente provido o presente Recurso, para REFORMAR A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, acatando os argumentos apresentados quanto ao auto de infração ora questionado.

No mérito, declare-se a total improcedência do auto de infração conseguinte, a extinção do crédito tributário lançado, até porque os débito haviam sido oferecidos à tributação, por intermédio do PAES.

Se, porém, entender o douto Conselho que deve ser mantida ou remanescer alguma parcela da exigência, que dela seja expurgada a aplicação de multa agravada - por ser autêntico confisco e por não haver prova de dolo.

Que também se extinga a parcela exigida com base nos juros moratórios SELIC, extorsivos, ilegais e afrontosos ao art. 161 do Código Tributário Nacional e à Constituição Federal.

Protesta, por fim, para que sejam produzidas todas as provas admitidas em direito, inclusive a realização de diligências que os Conselheiros entenderem necessárias à elucidação dos fatos - notadamente quanto ao expurgo dos valores oferecidos à tributação no PAES - em homenagem ao Princípio da Verdade Real que deve prevalecer no Contencioso Administrativo Tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata o processo de exigência de IRPJ e reflexos, em face de escrituradas, porém não declaradas à Receita Federal e também com base em depósitos bancários.

Consoante relatado, o recorrente insiste nas alegações trazidas na peça impugnatória, as quais são reproduzidas *ipsis literis* no recurso voluntário, em que pese já enfrentadas na decisão recorrida.

De início para compreensão dos fatos, transcrevo o relatório da auditoria fiscal, parte integrante do auto de infração e que foi cientificado ao contribuinte (fls. 564-571):

1 FATOS APURADOS

Apresente ação fiscal teve início em 28.07.2003 (vide fls. 25 a 26 Termo de Início de Fiscalização), sendo que na ocasião o contribuinte foi intimado a apresentar livros contábeis, extratos bancários e outros documentos.

Ressalte-se que a fiscalização foi motivada a partir de elementos obtidos em operação de apreensão de documentos na sede da empresa SRS Prestação de Serviços, realizada em 19.12.2002 (fls.07 a 24), com base no Mandado de Busca e Apreensão expedido pela 1ª Vara Federal de Santa Maria (fls.04 a 06).

1.1 RECEITAS OMITIDAS

O material apreendido na sede da SRS Prestação de Serviços continha documentos da SRS Consultoria, em especial talonários de notas fiscais, os quais apontavam para a prática de sonegação fiscal, visto que o somatório das notas emitidas excedia aos valores das receitas declaradas pela empresa nas DIPJ.

O contribuinte é optante pelo programa de parcelamento especial PAES (fls.275), sendo que entregou a declaração do referido programa em 28.11.2003 (fls.278), cujos débitos ali confessados também evidenciam a existência de tributos e contribuições federais que não foram declarados nem recolhidos no prazo legal. Salientamos ainda que a escrita contábil da empresa, apresentada à fiscalização, foi confeccionada após o início do procedimentos de auditoria fiscal, conforme se vê pelos registros nos Livros Diário (fls. 380 a 391).

Com base no Livro do ISSQN (fls.344 a 379) e nas notas fiscais emitidas pela empresa (fls.292 a 343), bem como nos registros assentados nos livros contábeis (fls.392 a 412), passamos a apurar as receitas auferidas e a calcular os tributos e contribuições federais devidos. Desses valores apurados foram deduzidos os tributos declarados originariamente nas DCTF, chegando-se ao montante dos tributos e contribuições omitidos pelo contribuinte. É o que demonstra a planilha por nós elaborada e juntada às fls. 562. As notas fiscais emitidas estão registradas no Livro do ISSQN e nos livros contábeis apresentados pela empresa.

Em que pese o contribuinte ter apresentado DCTFs retificadoras, é cabível o lançamento de ofício dos débitos apurados pela auditoria, eis que a empresa estava sob fiscalização quando entregou as declarações. Quanto aos débitos confessados na declaração PAES, correlatos com o objeto da presente autuação, poderão ser aproveitados no referido programa de parcelamento, no limite dos valores ali declarados em cada período de apuração.

O lançamento de ofício do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS é feito com base nas receitas omitidas pela empresa, deduzidos os valores já declarados em DCTF, conforme apuração compilada na planilha que elaboramos (fls,562), consubstanciado nos autos de infração fls. 570 a 617.

O artigo 44 , inciso II, da Lei 9.430/96 estabelece que a multa de ofício a ser aplicada nos casos de evidente intuito de fraude, conforme definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, será de 150%. Entendemos que os fatos apurados e aqui descritos, caracterizados basicamente como omissão de receitas visando à sonegação de tributos, enquadram-se nas definições dos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa de 150%.

Através da intimação a fls. 115 a 118 intimamos o contribuinte a esclarecer a natureza, comprovar documentalmente e demonstrar a contabilização das operações que originaram diversos lançamentos havidos em seus extratos bancários, selecionados pela fiscalização.

A empresa apresentou a resposta a fls. 121 e 123, quando apresentou diversas cópias de documentos.

Na análise da documentação e dos esclarecimentos apresentados, verificamos algumas inconsistências entre os fatos ocorridos e a contabilização efetuada, por isso, efetuamos a intimação a fls. 132 a 133, cujo pedido abaixo transcrevemos:

Em sua resposta (cópias em anexo) a empresa informou que determinados lançamentos referiam-se a saques de caixa cujos valores foram imediatamente depositados em conta-corrente bancária.

Verificamos que, em alguns casos, não ficou devidamente esclarecida a operação, tendo em vista que:

- o histórico do extrato bancário aponta que não houve depósito em dinheiro e;
- em muitos casos o depósito foi em cheques de terceiros (logo não foram previamente convertidos em moeda-corrente) e não consta contabilização prévia do cheque recebido transitando em caixa.

Diante disso, anexamos cópia de suas respostas e da página do Livro Razão em que foi feita a contabilização e solicitamos:

Esclarecer a natureza do ingresso dos recursos na conta bancária da empresa e identificar sua origem;

Apresentar documentação comprobatória que justifique sua resposta.

Tais esclarecimentos se fizeram necessários em virtude da previsão do artigo 42 da Lei 9.430/96, qual seja: (...)

Logo, aqueles casos em que o contribuinte não conseguiu esclarecer e comprovar de acordo com o solicitado na intimação acima citada são tributados de acordo com o artigo acima.

Esclarecemos que um depósito em cheque (especialmente de terceiros) não pode ter contrapartida contábil diretamente na conta caixa, a não ser que se demonstre o prévio trânsito (débito) em conta caixa com a respectiva contrapartida anterior (em geral em conta de receitas ou de ativos), pois fica impossível saber a realidade dos

fatos ocorridos, impossibilitando o conhecimento da verdadeira natureza da operação.

Pendente a comprovação clara dos fatos ocorridos caracteriza-se a presunção de receita do artigo 42 da Lei 9.430/96.

A empresa apresentou a resposta a fls. 177 a 274, momento em que, para alguns casos, anexou documentos adicionais e esclareceu as contrapartidas contábeis. Em alguns casos, a empresa não comprovou a natureza da operação, nem demonstrou a correta contrapartida contábil e/ou o trânsito em conta caixa, o que também não permite saber a realidade dos fatos (origem).

O quadro que resume os valores lançados de ofício para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS com base nas receitas omitidas encontra-se a fls. 563. (...)

Diante dos fatos acima narrados, devidamente provado nos autos, estou plenamente convencido da correção da exigência, seja em relação às receitas contabilizadas e não declaradas, seja quanto a omissão de receitas apurada a partir dos depósitos bancários, que não foram devidamente contabilizados e, apesar de intimada, a contribuinte não fez prova da origem, tendo o fisco aplicado a presunção legal do art. 42 da Lei 9.420/1972.

Cabível também a aplicação da multa de ofício qualificada em face da prática sistemática e reiterada de declaração e recolhimento a menor dos receitas auferidas, revelando a patente intenção de sonegar os tributos federais, por 8 períodos de apuração trimestrais consecutivos, prática que subsume à hipótese dolosa descrita no art. 72 da Lei 4.502/1964.

Outrossim, considerando que o contribuinte reiterou suas alegações da peça impugnatória, cuja a apreciação específica do voto condutor de 1ª instância, a meu não merece qualquer reparo, peço vência, para transcrever e adotar tais fundamentos como razões adicionais de decidir.

Da omissão de receitas relativas às notas fiscais das folhas 292 a 343

Inicialmente, cumpre transcrever a redação contida no *caput* e §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei n.º 10.684, de 2003, que instituiu o PAES:

“Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos débitos **constituídos ou não**, inscritos ou não como Dívida Ativa, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento.*

*§ 2º Os débitos **ainda não constituídos deverão ser confessados, de forma irreatável e irrevogável.** (...)*”(Grifou-se)

No exercício da competência conferida pelo art. 10 da Lei n.º 10.684, de 2003, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/SRF n.º 3, de 1º de setembro de 2003, cujo inciso IV do art. 1º assim dispõe:

“Art. 1º Fica instituída declaração - Declaração Paes - a ser apresentada até o dia 31 de outubro de 2003 pelo optante do parcelamento especial de que

trata a Lei 10.684/03, pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica ou a ela equiparada, pelo estabelecimento matriz, com a finalidade de:(...)

IV - confessar débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, não concluída no prazo fixado no caput, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica.” (Grifou-se)

Conforme se verifica do § 2º do art. 1º da Lei n.º 10.684, de 2003, e do inc. IV do art. 1º da Portaria Conjunta PGFN/SRF n.º 3, de 2003, retrocitados, uma das finalidades da Declaração Paes foi a de submeter qualquer débito anteriormente não declarado e não confessado à respectiva confissão, em caráter irretratável, inclusive aqueles potencialmente passíveis de serem abrangidos por ações fiscais não concluídas até a entrega tempestiva daquela Declaração.

Parcela do lançamento de ofício dos débitos relativos às diferenças entre o somatório dos valores das notas fiscais em questão e os valores das receitas declaradas em DIPJ foi objeto de Declaração PAES subscrita pelo contribuinte em 28/11/2003 (cópia da Declaração PAES nas folhas 796 a 810). O caráter de irretratabilidade dessa confissão é suficiente para que não se conheça das alegações de defesa tendentes a modificar o valor dos débitos declarados pelo próprio contribuinte e para que se declare a definitividade de sua exigência na esfera administrativa, haja vista a preclusão lógica que se operou com o oferecimento desses débitos em confissão.

A Defesa, no entanto, argumenta que o contribuinte teria confessado esses débitos em erro, o que, se verdadeiro, retiraria de sua confissão a espontaneidade sobre a qual se fundam os atributos de irretratabilidade e irrevogabilidade. Saiba a Defesa que falece competência a esta 1ª Turma da DRJ-Porto Alegre para a apreciação de tais considerações, que devem ser submetidas à autoridade administrativa que o admitiu no programa de parcelamento especial de que se trata.

Todavia, para que não se acuse este relator de omissão na análise dos argumentos de defesa, deve ficar claro que, à luz da prova constante dos autos, a alegação de incorrência em erro material seria julgada improcedente.

Com efeito, o argumento da Defesa é o de que as notas fiscais de n.º 87 a 98 (cópia nas folhas 758 a 769), emitidas entre 28/02/2001 e 30/11/2002, consignavam valores equivocados, motivo pelo qual se as anulou, com a emissão concomitante das notas fiscais de n.º 121 a 131 (cópia nas folhas 770 a 780), emitidas nas mesmas datas das notas fiscais canceladas, consignando agora valores que, no dizer da Defesa (fl. 644), “bem espelhariam a realidade fática das operações em causa”, isso é, dos serviços de “intermediação” pretensamente praticados pelo autuado. Pretende-se provar esse alegado erro material com os contratos cujas cópias compõem o Anexo V da peça de impugnação.

Começamos pela análise desses contratos. O primeiro deles, às folhas 782 a 784, qualifica, como cedentes, as sociedades Madepart S.A., Madeireira Urupá Ltda., Grafipar S.A. e Cia. Sulamericana de Madeiras e Compensados; como interveniente anuente e principal pagador, Isac Szajman; e como intermediário, o ora impugnante. De pronto, constata-se que esse “contrato particular de promessa de cessão e transferência de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas” não está relacionado com as operações representadas pelas notas fiscais anuladas, já que nenhuma delas foi emitida em favor de qualquer das pessoas acima mencionadas.

O segundo contrato (cópia nas folhas 785 e 786) também é impertinente às operações de que tratam as notas fiscais “anuladas”. O contratante, Indústria Arteb S.A., não figura entre os beneficiários das notas. O “instrumento particular de cessão de créditos tributários”, cuja cópia está nas folhas 788 a 790, não obstante ter sido celebrado, na qualidade de cessionário, por um dos beneficiários das notas fiscais

anuladas – Zivi S.A. Cutelaria e Talheres – CNPJ 92.749.225/0001-63 – não envolve o ora autuado, que não figura em qualquer dos pólos do negócio jurídico. O mesmo acontece com o “contrato particular de promessa de cessão e transferência de créditos” das folhas 791 a 793 (cópia). O autuado não é parte contratante, nem como cedente (Multicred – Corretora de Valores e Câmbio S.A.) ou como cessionário (Siegfried Valdemar Max Franz Grisbach), nem como interveniente.

A imprestabilidade desses contratos como meio de prova do alegado pela Defesa fica patente, quando este relator constata que os mesmos contratos, repito, os mesmos contratos das folhas 782 a 793 foram utilizados pela sócia-gerente do impugnante, subscritora da impugnação em tela, para fazer prova idêntica no processo administrativo fiscal n.º 11080.003285/2004-46, que versa sobre exigência fiscal contra sociedade empresarial distinta da ora impugnante!

Assim, face à impertinência desses contratos, a anulação das notas fiscais foi absolutamente despropositada, pelo menos se teve como objetivo respaldar a tese de erro material. Aliás, nem ao menos há prova suficiente de que essas notas fiscais foram efetivamente anuladas. Os documentos anexados aos autos são meras cópias reprográficas, sem qualquer autenticação. Não bastasse isso, como pode uma nota fiscal de n.º 87, emitida em 28/02/2001 (cópia na fl. 758), ser “substituída” por outra, emitida na mesma data, mas com o n.º 121, se em 30/11/2002, 1 (um) ano e 9 (nove) meses depois da anulação, o contribuinte ainda estava emitindo nota fiscal de n.º 98 ? (fl. 769 – observe-se que, de acordo com a AIDF 01917/2000, consignada ao pé do corpo da NF, o talonário conteria as NF de n.º 001 a 250).

A debilidade da prova não pára aí. Por que as demais vias das notas fiscais anuladas não foram anexadas aos autos, comprovando a efetividade de seu cancelamento? Por que os beneficiários das notas fiscais emitidas em substituição às canceladas (folhas 770 a 780) não assinaram o recibo ao pé da nota? Diante da carência dessas formalidades mínimas, os documentos das folhas 758 a 780 nada provam, assim como a cópia do Livro Razão das folhas 741 a 744, refeito, em 30/06/2004, para formalizar a tese de erro material, nada prova à mingua de documentação que o lastreie consistentemente.

Assim, repiso: tivesse competência para a apreciação da matéria, opinaria pela improcedência do pleito de retratação da confissão, com base em erro material. A Defesa não se desincumbiu a contento do ônus de provar o que alegou. À falta dessa competência, só me resta não conhecer da impugnação nestas parcelas, declarando a definitividade do lançamento de ofício dos débitos que já haviam sido confessados aos PAES.

A propósito do lançamento de ofício dessas parcelas já confessadas, a jurisprudência judicial e administrativa, em casos em que foi examinada a matéria, é pela desnecessidade de lançamento na hipótese aventada. No entanto, não se pode querer inquiná-lo de nulidade por esse único motivo. Fora das hipóteses previstas no art. 59 do PAF, e desde que sejam atendidos os requisitos formais do art. 10 do mesmo diploma, não se pode falar em nulidade. O Conselho de Contribuintes já se manifestou sobre o assunto por meio dos acórdãos n.º 11466, de 18/08/1999, e n.º 201-70074, de 06/12/1995. Transcrevemos a ementa do último com grifos para maior clareza:

“IPI - Débito declarado em DCTF. Lançamento de ofício. Recurso de Ofício. Processo Fiscal. Recurso Voluntário. O lançamento é atividade privativa, vinculada e obrigatória da autoridade administrativa. A DCTF configura confissão de dívida e instrumento hábil para inscrição da Dívida Ativa do crédito tributário regularmente constituído. A confissão dispensa o Fisco de proceder ao levantamento dos dados já confessados e obsta ao contribuinte,

salvo evidência de erro, a impugnação dos débitos por ele confessados. Incabível a aplicação da multa prevista no art. 364, II do RIPI/82, face ao disposto no DL nr. 1.680/79, 1.736/79, 2.124/84, Lei nr. 8.383/91 e art. 363 do RIPI/82, que estabelece aplicação de multa moratória. Recurso de ofício provido em parte. Só tem interesse e legitimidade para recorrer a parte vencida na demanda, ou seja, o sucumbente. Os despachos não ensejam a interposição de recurso. Recurso voluntário que não se conhece por incabível.”

Ainda quanto aos débitos confessados na Declaração PAES, e objeto de lançamento de ofício, os mesmos poderão ser aproveitados no referido programa de parcelamento, nos limites dos valores declarados em cada período de apuração. Diante do exposto, resta apenas segregar do lançamento de ofício, os débitos cuja exigência seja definitiva, face à sua coincidência com os valores declarados ao PAES, daquelas parcelas que excederam o valor dos débitos confessados e que, portanto, permanecem litigiosas. Os demonstrativos abaixo retratam essa segregação: (...)

Contra o lançamento de ofício das parcelas litigiosas, não há outro argumento de impugnação além da exceção de erro material, motivo pelo qual voto em que se julgue pela sua procedência pelas razões já defendidas no item 3.5 deste Voto. O mérito da aplicação da multa de lançamento de ofício será abordado na continuação deste voto.

Da omissão de receitas relativas aos depósitos bancários não justificados

O lançamento de ofício desses débitos apoiou-se no art. 42 da Lei n.º 9430, de 1996, que assim dispõe:

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

Da leitura do dispositivo, vê-se que aquilo que a Defesa chama de *simples presunção* (folha 650) ou de *frágil presunção legal* (folha 667) firma-se simplesmente com o adimplemento dos requisitos estabelecidos no *caput*, isso é, a ocorrência de valores creditados em conta bancária sem que o seu titular comprove sua origem, mediante documentação hábil e idônea, após ter sido regularmente intimado para fazê-lo. A intimação requerida foi lavrada em 13/11/2003 (folhas 115 a 118). Após análise das respostas apresentadas (folhas 121 e 123), novos esclarecimentos foram solicitados, desta feita mediante a intimação das folhas 132 e 133, atendida pelo expediente das folhas 177 a 274. Desse rito, resultou que, dos 66 (sessenta e seis) depósitos consignados nos extratos bancários das folhas 116 a 118, 6 (seis) restaram não comprovados. Segundo a Fiscalização (demonstrativo da folha 563), o contribuinte não teria comprovado a origem em conta caixa, a contrapartida contábil, nem a natureza dessas operações.

Contra essas constatações, a Defesa tergiversa. Referindo-se a uma inexistente “*presunção legal estabelecida pelo art. 142 do CTN*” (fl. 650), reclama da utilização indevida das presunções, da inversão do ônus da prova e da extrema morosidade, burocracia e desinteresse dos bancos em fornecer cópias dos cheques e outros documentos que lhe permitissem “*reavivar a memória e identificar com clareza a que se referem os registros dos extratos bancários*” (fl. 667). Todavia reconhece (folha 649) que, em alguns casos, não conseguiu demonstrar o prévio trânsito na conta caixa e a respectiva contrapartida, ônus que lhe competia diante da disposição do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996. Foram, justamente, esses 6 (seis) casos que a Fiscalização tributou.

A propósito das reclamações da Defesa contra o uso de presunções e contra a inversão do ônus da prova, deve-se esclarecê-la que a prova da omissão de receitas, quando não estiver “tarifada” na legislação, pode ser produzida por qualquer meio admitido em Direito. É o Conselho de Contribuintes que o afirma:

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - MEIOS DE PROVA - A omissão de receitas, quando a sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador. A manutenção de conta bancária não contabilizada constitui indícios veementes de omissão de receitas que permitem presumir que os depósitos não contabilizados tenham origem em receitas à margem da contabilidade.” (1º CC; 4ª Câmara; Acórdão 104-16858, sublinhado na transcrição).

Esse entendimento jurisprudencial está bem respaldado na doutrina. Paulo Celso Bonilha (*Da prova no Processo Administrativo Tributário*, LTR, p. 112-3), Antônio da Silva Cabral (*Processo Administrativo Fiscal*, Saraiva, 1993, p. 305) e Alberto Xavier (*Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*, Forense, 1998, p. 133), entre outros, admitem a prova indireta. Do último, transcreve-se o seguinte excerto, com grifos para maior clareza:

“Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que no caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.”

As *presunções legais* consistem em silogismos extraídos de *presunções simples* ou *comuns* (originadas da vivência e do livre convencimento do aplicador da lei em caso concreto) que passam a ser abrigadas pela lei. A diferença entre essas duas presunções é de intensidade quanto ao valor probante. Enquanto a presunção simples pode carecer de outros elementos para ter valor de prova, a presunção legal é prova constituída por si mesma, desde que presentes os requisitos normativos. A presunção legal pode ter intensidade absoluta (*juris et de jure*), não sendo desfeita diante de prova em contrário, ou relativa (*juris tantum*), admitindo prova em contrário, mas revertendo o ônus a quem argumenta em outro sentido. A presunção comum, por outro lado, sempre pode ser revertida por prova em contrário.

A descoberta de depósitos em conta bancária sem o correspondente registro na contabilidade permite a presunção *simples* de ocorrência de receitas omitidas. Para que essa presunção *comum* fosse alçada ao *status* de presunção *legal*, a Lei n.º 9.430, de 1996 (art. 42, acima citado) passou a exigir prévia intimação ao contribuinte, titular da conta bancária, para que comprove, através de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações.

O impugnante contesta, ainda, que tenha informado que os depósitos em suas contas bancárias fossem provenientes de saques contra o caixa, com depósito concomitante nessas contas, relatando a cantilena de que tais depósitos seriam oriundos da troca de cheques originalmente emitidos por sua clientela, em virtude da falta de fundos. Diante do fato de que a origem dos depósitos arrolados no demonstrativo da folha 563 não foi devidamente comprovada, essa controvérsia é absolutamente irrelevante. A bem da verdade, no entanto, frise-se que, ainda que não o tenha declarado expressamente – de fato, as respostas às intimações da Fiscalização não contêm tal afirmação – foi exatamente isso o que quis dizer com os lançamentos contábeis apresentados à Fiscalização (folhas 142, 143, 157, 160, 170 e 172) em resposta à Intimação da folha 132.

Com relação à reclamação contra *a enorme morosidade, a burocracia, o desinteresse dos bancos em fornecer cópias dos cheques e outros documentos* (folha 667), sugere-se que o contribuinte troque de prestador de serviços bancários. No que diz respeito ao pleito de exclusão dos valores lançados em duplicidade, trata-se de providência incabível no caso, já que não há qualquer coincidência entre o lançamento dos débitos relativos aos depósitos bancários sem origem e os débitos confessados aos PAES.

Da multa de lançamento de ofício

A aplicação da multa de lançamento de ofício é inatacável. No que concerne à primeira infração, tem-se como cabível o lançamento de multa de ofício, correspondente a créditos tributários objeto de procedimento fiscal relativo a sujeito passivo optante pelo PAES, já que o procedimento fiscal se iniciou antes da entrega da Declaração PAES. Salienta-se que não possui qualquer relevância sobre o lançamento da multa de ofício o fato de a correspondente ação fiscal ter-se iniciado após a formalização da opção do autuado pelo PAES, vez que a confissão de débitos deu-se somente após o início da ação fiscal, no momento da entrega da Declaração PAES, e não no momento da opção pelo parcelamento de que se trata.

Especificamente em relação à segunda infração, tranquilize-se a Defesa: não houve agravamento da multa relativa ao lançamento de ofício dos débitos relacionados com os depósitos bancários não justificados, conforme se pode constatar no demonstrativo da folha 573, motivo pelo qual não se pode falar de “dolo presumido”.

A insinuação de que a multa é inconstitucional, por ter caráter confiscatório, por outro lado, não pode ser conhecida. Sendo a legalidade princípio reitor do direito administrativo, e tendo previsão legal a aplicação da multa de lançamento de ofício - art. 44, incisos I e II, da Lei n.º 9.430, de 1996 - descabe afastar sua aplicação, pela seara administrativa, por qualquer motivo, muito menos com base em considerações sobre sua constitucionalidade ou legalidade, matéria de competência do Poder Judiciário, nos termos do artigo 102, incisos I, “a”, e III, “b”, da Constituição Federal, entendimento este também adotado pelo 2º Conselho de Contribuintes, conforme o Acórdão n.º 201-73026, de 17/08/1999, entre tantos outros:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – EXAME DE INCONSTITUCIONALIDADE – À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 102, I, “a”, e III, “b”, da Constituição Federal.”

Da mesma forma, o agravamento da penalidade, pela detecção da presença da circunstância qualificadora “sonegação”, é irretocável. Conforme percuente pesquisa do julgador Leomar Wayerbacher, desta 1ª Turma, vem-se consolidando na jurisprudência do Conselho de Contribuintes a associação do conceito de fraude à prática reiterada de ações e omissões menos evidentes, como é o caso da omissão sistemática de valores nos livros fiscais ou declarações de rendimentos. Conforme

explica o referido julgador, nas oportunidades que teve para se debruçar sobre a matéria (p/ex., no acórdão n.º 2.385, de 25 de abril de 2003), o dolo se evidencia pelo “conjunto da obra”. O “animus fraudandi” é delimitado pela forma premeditada e contínua com que essas ações, aparentemente isentas de dolo quando tomadas individualmente, são executadas ao longo do tempo. O julgador ilustra sua constatação com os seguintes arestos, com grifo na transcrição:

“ERROS REITERADOS NO SOMATÓRIO DE VENDAS – MULTA AGRAVADA – A prática de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação, por força de erro de soma, é forte indício de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada. (1º CC – Ac. 108-05.900 – 8ª C. – Rel. Mário Junqueira Franco Júnior – DJU 14.12.1999 – p. 8)

“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SOMA A MENOR NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS – As reiteradas diferenças a menor constatadas entre a soma dos valores constantes das notas fiscais de vendas e as totalizações da coluna correspondente aos valores das vendas dos livros registro de saídas caracterizam a omissão de receitas. IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS –

MULTA QUALIFICADA – Caracteriza a intenção de fraudar o Tesouro Nacional o fato de o contribuinte, reiteradamente, somar a menor, nos livros de registro de saídas, a coluna correspondente aos valores das vendas. Aplicável, assim, a multa qualificada prevista no inc. II do art. 992 do RIR/94”. (1º CC – Ac. 101-91.987 – 1ª C – DOU 28.05.1998 – p. 45).

Isto posto, e sintonizado com o entendimento que vem-se consolidando na Administração Tributária, entendo improcedentes as considerações que visam a impugnar a aplicação da multa e a caracterização da ocorrência de fraude.

À medida que o contribuinte não trouxe junto ao recurso voluntário qualquer prova ou alegação tendente a infirmar as conclusões e fundamentos da decisão de 1ª instância, entendo que esta deva ser integralmente confirmada.

Por fim, no que tange a incidência de juros à Taxa Selic, trata-se de questão pacificada neste Conselho, objeto da Súmula no. 4 do CARF, abaixo transcrita, portanto deve ser mantida:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza