



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11516.001989/2004-17
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.051 – 1ª Turma
Sessão de 11 de novembro de 2014
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente CIR10 - ADMINISTRADORA DE VALORES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EXERCÍCIO: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

EMENTA:

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE. MANDADO JUDICIAL DE BUSCA E APREENSÃO. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO. A apreciação de argüições de ilegalidade de mandado judicial extrapola a esfera de competência do juízo administrativo, ante a supremacia das decisões judiciais sobre as decisões proferidas em processo administrativo.

LICITUDE DE PROVAS. São lícitas as provas obtidas por meio de ação fiscal sob o manto de ordem judicial. A auditoria efetuada após a apreensão de efeitos fiscais, lacrados à época da apreensão, independe da presença do contribuinte autuado quando da sua deslactação para efeito de se proceder à auditoria fiscal, não ficando essas provas inquinadas de ilegalidade, mormente quando apreendidas anteriormente pela Polícia Federal sob ordem judicial.

LICITUDE DA AUDITORIA. A realização da auditoria tributária a partir de efeitos fiscais sem a presença do Contribuinte não a inquina de nulidade. Não há que se alegar insegurança jurídica da prova produzida pela fiscalização consubstanciada em planilhas de computador, quando elaboradas a partir de dados obtidos em documentação do próprio contribuinte, cabendo ao contribuinte contrapor seus cálculos aos levantados pelo Fisco

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, recurso do Contribuinte negado. Vencidos os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Relator), Jorge

Celso Freire da Silva, Antônio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado) e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonsêca de Menezes - Relator

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, VALMIR SANDRI, VALMAR FONSECA DE MENEZES, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO (Suplente Convocado), JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, ANTONIO LISBOA CARDOSO (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARA0,10, JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, PAULO ROBERTO CORTEZ (Suplente Convocado) e OTACÍLIO DANTAS CARTAXO (Presidente à época do julgamento). Ausente, Justificadamente, a Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS.

Relatório

Adoto, por oportuno e conveniente, o relatório da decisão recorrida, o qual transcrevo, a seguir, em excertos:

"A empresa CÍRIO ADMINISTRADORA DE VALORES LTDA, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob nº 91.611.046/0001-00, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis(SC), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes objetivando a sua reforma.

A exigência inicialmente formulada nestes autos refere-se a seguintes tributos e contribuições:

(...)

Este crédito tributário diz respeito aos anos-calendário de 1999 a 2002 mediante tributação do lucro real e ao ano-calendário de 2003 quando a tributação deu-se com base no lucro arbitrado tendo em vista que o sujeito passivo havia optado pela tributação nesta modalidade na sua DIPJ.

O lucro real e o lucro líquido para a incidência de IRPJ e CSLL, correspondem as receitas consideradas omitidas e contidas nos arquivos magnéticos apreendidos pela Polícia Federal e denominados "LUCPRE99.XLS", "LUCPRE00.XL", "LUCPRE01.XLS" e "LUCPRE2002.XLS", nos anos-calendário de 1999 a 2002 fora as seguintes:

Este lançamento relativo aos anos-calendário de 1999 a 2002, foi julgado improcedente em decisão de 1º grau tendo em vista que o sujeito passivo não apresentou a escrituração contábil mesmo depois de intimado por inúmeras vezes, sob a alegação de que não possuía a referida escrituração.

No ano-calendário de 2003, a fiscalização adotou as seguintes receitas brutas, constantes de arquivos magnéticos apreendidos pela Polícia Federal e denominados "DEMO TIT OPERADOS.XLS", para fins de arbitramento de lucro e, também, outras receitas para encontrar as bases de cálculo trimestrais:

(...)

Esta exigência foi mantida na decisão de 1º grau. A manutenção do lançamento deu-se em virtude de o sujeito passivo ter optado pela tributação com base no lucro arbitrado por falta de escrituração contábil.

As bases de cálculo das contribuições para a COFINS e para o PIS/FATURAMENTO foram obtidas pela fiscalização através das planilhas de cálculo contidas em arquivos de microcomputador e arquivos auxiliares apreendidos pelos agentes da Polícia Federal com os seguintes títulos: DEMO TIT OPERADOS.XLS, LUCPRE99.XLS, LUCPRE00.XLS, LUCPRE01.XLS, LUCPRE02.XLS, DFAREG.XLS e DFACTR.XLS :

(...)

Na decisão de 1º grau, de fls. 636 a 704, as diversas preliminares suscitadas foram rejeitadas e, no mérito, o lançamento foi julgado parcialmente procedente com o cancelamento da exigência de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário de 1999 a 2002.

A decisão recorrida, após judiciosas considerações, adotou como fundamento de sua convicção, relativamente a IRPJ e CSLL, as seguintes assertivas (fls. 703 e 704):

*"Conforme apreciação feita em relação ao lançamento de IRPJ, essa exigência não restou procedente em relação aos anos-calendário de 1999 a 2002, em função especificamente do regime de tributação que foi adotado, **mas sem que fosse evidenciada mácula no levantamento fiscal de receitas omitidas.** O lançamento de CSLL referente a estes mesmos períodos também não subsiste em razão da utilização do mesmo regime de tributação equivocado.*

Para essas duas exações, foram mentidas apenas as parcelas pertinentes ao ano-calendário de 2003, em que houve o arbitramento do lucro."

*Como se vê, a decisão recorrida confirmou a existência de omissão de receita e, por este motivo os lançamentos correspondentes à COFINS e ao PIS/FATURAMENTO que incidem sobre as receitas brutas foram mantidos, mas cancelou os lançamentos relativos ao IRPJ e CSLL por constatar que a **fiscalização adotou forma de tributação incompatível com as irregularidades apuradas (fls. 704).***

A ementa da decisão recorrida esta assim redigida:

«Assunto: Processo Administrativo Fiscal

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MATÉRIA PROCEDIMENTAL. RETROATIVIDADE. *Aplica-se ao lançamento à legislação que, - posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas.*

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. REQUISIÇÃO ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. HIPÓTESE. *As informações referentes à movimentação bancária do contribuinte, podem ser obtidas pelo fisco junto às instituições financeiras, no âmbito de procedimento de fiscalização em curso, quando ocorrer embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios OU de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966.*

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). AUSÊNCIA DO RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO. *Verificando-se nos autos que a RMF foi emitida nas situações previstas na legislação e foi expedida por agente competente, não há que se falar em nulidade do procedimento ainda que não conste um relatório circunstanciando a hipótese de indispensabilidade da RMF.*

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO. *As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE. MANDADO JUDICIAL DE BUSCA E APREENSÃO. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO. *A apreciação de argüições de ilegalidade de mandado judicial extrapola a esfera de competência do juízo administrativo, ante a supremacia das decisões judiciais sobre as decisões proferidas em processo administrativo.*

ARGÜIÇÃO DE ILICITUDE DAS PROVAS. MANDADO JUDICIAL. LEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO. *É legítimo o lançamento decorrente de procedimento de fiscalização em que são utilizadas provas obtidas a partir de execução de Mandado de Busca e Apreensão, expedido por autoridade judicial. **AÇÃO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCARACTERIZAÇÃO.** Além de a ação fiscal estar predominantemente submetida ao princípio inquisitório, ainda mais descaracterizado fica o cerceamento do direito de defesa*

nos procedimentos ex officio, quando resta demonstrado que os levantamentos fiscais limitaram-se aos arquivos do próprio contribuinte.

MATÉRIA DE FATO. COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO. *A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados tem o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.*

RECEITA OMITIDA. CARACTERIZAÇÃO. *Provado nos autos que os arquivos magnéticos apreendidos registram receitas efetivamente auferidas pela pessoa jurídica, em montante superior aos valores declarados espontaneamente, resta configurada a existência de receita subtraída ao crivo da tributação.*

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS. *Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.*

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ

ARBITRAMENTO DE LUCROS. INEXISTÊNCIA OU NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTO CONTÁBIL E FISCAL. CABIMENTO. *A inexistência ou a não apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais impõe o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.*

RECEITA BRUTA. CONCEITO. *A receita bruta como definida pelo art. 279 do RIR/99, denota conceito de ingressos de numerários de forma permanente (produto das vendas/prestação de serviços), inaplicando-se, em sua composição, as demais receitas transitórias ou incertas.*

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO POR FRAUDE. APLICABILIDADE. *É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.*

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. APLICABILIDADE. *Acarreta o agravamento da multa de ofício a falta de apresentação dos arquivos ou sistemas previstos no art. 265 do RIR/99, ou da documentação técnica de que trata o art. 267 do RIR/99.*

PRAZO DECADENCIAL. *O direito de a Fazenda Pública apurar e constituir seus créditos relativos ao PIS e à COFINS extingue-se após dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.*

Lançamento Procedente em Parte.'

O Presidente da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal em Florianópolis(SC) interpôs recurso de ofício relativamente ao lançamento julgado improcedente, ou seja, a tributação de IRPJ e CSLL na forma de lucro real e lucro líquido nos anos-base de 1999, 2000, 2001 e 2002.

(...)

O recurso voluntário, de fls. 747 a 851, que apresenta mb provavelmente relativo ao protocolo datado de 03 de outubro de 2005, minuciosamente as ruas razões de inconformidade com a decisão recorrida.

(...)

Entre outras considerações, a recorrente levanta inúmeras preliminares que podem ser sintetizadas nos seguintes tópicos:

a) nulidade do lançamento em virtude de irregularidade no MPF — Mandado de Procedimento Fiscal (ausência de autorização específica para lançamento da COFINS e do PIS/FATURAMENTO, falta de fundamentação e relatório circunstanciado para sua emissão) e pelo fato de ter se embasado em provas obtidas ilicitamente pela fiscalização (quebra de sigilo bancário sem autorização da autoridade judicial, busca e apreensão realizada pelas autoridades policiais no Estado do Rio Grande do Sul e sem embasamento em autoridade judiciária competente que possua jurisdição no local de diligências; falta de lacres nos documentos fiscais apreendidos; rompimento de lacres efetuados e manuseio dos materiais apreendidos, inclusive a degravação dos meios eletrônicos sem a presença de representante legal da empresa e realização de perícia em desacordo com os dispositivos do Código de Processo Penal) e, ainda, a decadência do direito de constituir crédito tributário relativo à COFINS e ao PIS/FATURAMENTO, do período de janeiro a outubro de 1999, com apoio no artigo 150, § 4º, do CTN;

b) nulidade da decisão recorrida em razão da incompetência das autoridades julgadoras em inovar os fundamentos legais e aperfeiçoamento do lançamento quando: (a) transcreve todos os incisos do artigo 3º do Decreto nº 3.724, destacando o inciso VII, por remeter às hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430/96, bem como quando (b) cita e transcreve este artigo 33, da Lei nº 9.430/96 e ao descrever e enquadrar a situação fática do embarço aos novos dispositivos legais citados na decisão, na tentativa de suprir a omissão na constituição do crédito tributário; e, (c) na tentativa de demonstrar a legitimidade do lançamento da multa agravada, a qual foi fundamentada pelos lançadores no artigo 267, do RIR/99, a decisão inova ao trazer ao processo o artigo 265, do mesmo RIR/99 e justifica a utilização deste dispositivo em virtude de capitular um dos motivos que autorizam o agravamento previsto no artigo 959 do RIR/99 e, mais, a inovação continua quando a decisão cita o artigo 11 da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo MP nº 2.158-35/01, por ser a base legal do artigo 265, do RIR/99, bem como em função de obrigar todas as pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento de dados a disponibilizarem os arquivos magnéticos à fiscalização.

No mérito, a recorrente manifesta inconformidade quanto à manutenção dos lançamentos relativos a contribuições para a COFINS e para o PIS/FATURAMENTO, por entender que os lançamentos reflexivos devem acompanhar ao que foi decidido no lançamento principal e correspondente a IRPJ e acrescenta os seguintes argumentos:

a) cancelamento da exigência relativa às receitas a título de reembolso de tarifas bancárias posto que o adiantamento de despesas de terceiros não configura receita e consequentemente

não é fato gerador da COFINS e do PIS/FATURAMENTO ou do IRPJ e da CSLL no caso de lucro arbitrado;

b) cancelamento da exigência sobre juros dobrados sobre os títulos cujos pagamentos ocorreram após os respectivos vencimentos, sob o fundamento de que o demonstrativo apresentado pela fiscalização (Anexo 07) não permite a verificação das afirmações e a conferência dos valores, ora tributados, em virtude da ausência do termo inicial dos juros a que se refere o quadro 11 - fl. 28 do Termo de Verificação e a ausência de menção dos juros sobre os quais os "val. Juros" (coluna 09, do anexo 07) foram calculados (item 1.1') e, alternativamente a inclusão destes juros cobrados como receitas operacionais, que redundaria na necessidade de aplicação de percentual do lucro arbitrado para fins de apuração do lucro do exercício, afastando a inclusão dos valores diretamente como lucro (na base de cálculo) período (item 'i.2');

c) quanto a parcela considerada omitida a título de 'outras receitas financeiras', no ano-calendário de 2003, descrita no quadro 10 (fl. 27, do Termo de Verificação) e no item 002 do Auto de Infração, requer o cancelamento da exigência posto que não restou demonstrado a que se referem tais valores, visto que não são decorrentes de 'juros cobrados sobre os títulos cujos pagamentos ocorreram após os respectivos vencimentos' (tributados em item próprio) e não se refere às aplicações bancárias, uma vez que as informações apresentadas pela contribuinte conferem com das instituições financeiras (fls. 217 e 218), não havendo qualquer discrepância, c to pelas presunções da fiscalização não comprovadas (item 'j');

d) afastamento da multa agravada com base no artigo 267 e 959 do RIR/99, em virtude da impossibilidade de verificar-se qual foi exatamente o inciso do artigo 959 que motivou o referido agravamento e, ainda, pelo fato de o lançamento ter sido baseado unicamente em documentos eletrônicos ou outros meios colocados à disposição da fiscalização e, também, em face ao pronto e preciso atendimento pelo sujeito passivo às intimações expedidas pela fiscalização que demonstra a inocorrência da recusa na apresentação dos livros contábeis, mas sim impossibilidade de atendimento pela inexistência da documentação solicitada; e, alternativamente, o afastamento do agravamento da multa sobre períodos posteriores a agosto de 2003, uma vez que não é possível a aplicação da multa agravada sobre períodos não abrangidos pela MPF quando das referidas intimações (item m'.4.1);

e) ao final, solicita seja afastada a aplicação dos juros pela taxa SELIC.

Ainda, consta do relatório de encerramento da fiscalização (fls. 272 a menção a irregularidades relativas ao 10F e que elas constituem o processo nº 11516.002281/2004,83, que não serão tratadas no presente voto.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório."

A Câmara a quo proferiu julgamento, nos termos a seguir ementados:

"RECURSO DE OFÍCIO - IRPJ - CSLL - TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL - Se a fiscalizada afirma não possuir a escrituração contábil, não há como sustentar a tributação com base no lucro real, ainda que tenha apresentado a DIPJ naquela modalidade de apuração de resultados.

Recurso de ofício conhecido e improvido.

RECURSO VOLUNTÁRIO - PRELIMINAR - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO – Eventuais irregularidades constatadas na emissão de MPF, sua prorrogação ou sua execução não acarretam a nulidade do lançamento posto que o auditor fiscal da receita federal tenha competência legal para formalizar a exigência de crédito tributário. Os lançamentos reflexivos com base nos mesmos elementos de prova estão incluídos no procedimento de fiscalização independentemente de menção expressa no MPF (Art. 9º da Portaria SRF nº1.265/99).

PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO – DOCUMENTÁRIO FISCAL E ARQUIVOS MAGNÉTICOS - O documentário fiscal e arquivos magnéticos encaminhados pelo Departamento de Polícia Federal constitui prova lícita para a formalização da exigência de créditos tributários. Não cabe a autoridade julgadora administrativa julgar a legalidade ou não dos mandados expedidos pela autoridade judicial para a ação dos policiais federais.

IRPJ - CSLL - ARBITRAMENTO DE LUCRO - Quando o sujeito passivo apresentou a DIPJ tributando os resultados apurados na modalidade de lucro arbitrado e diante da confissão expressa de que não tem escrituração contábil, é cabível o lançamento de ofício com base no lucro arbitrado.

IRPJ - CSLL - ARBITRAMENTO DE LUCRO - RECEITA BRUTA CONHECIDA - Inexistindo escrituração contábil, considera-se receita bruta conhecida, os resultados apurados nas operações de 'factoring' registrados nos arquivos magnéticos, como livros auxiliares.

IRPJ - CSLL - ARBITRAMENTO DE LUCRO - RECEITA DE JUROS E DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - As receitas líquidas de aplicações financeiras e de juros, por força do disposto no artigo 536, do RIR/99, devem ser adicionadas ao lucro arbitrado para constituir a base de cálculo de IRPJ e CSLL.

COFINS - PIS/FATURAMENTO - LANÇAMENTO - BASE DE CÁLCULO - ART. 30, § 1º, DA LEI Nº9.718, DE 1998- INCONSTITUCIONALIDADE DECRETADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - DECRETO Nº 2.346, DE 10/10/1997 - Face ao decidido pelo Tribunal Pleno Supremo Tribunal Federal decretando a inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718, de 1998, não pode subsistir o lançamento da COFINS e do PIS/FATURAMENTO incidente sobre receitas financeiras.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA – No lançamento de ofício, quando o contribuinte além de sonegar informações para a fiscalização utiliza de meios para dificultar o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência dos fatos geradores, justificam a aplicação da multa de 225%.

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA — CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: Mantida a multa qualificada o início da contagem do prazo decadencial desloca-se do fato gerador (art. 150 § 4º do CTN) para o

primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173-Ido CTN).

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - A cobrança de juros moratórios sobre débitos de tributos e contribuições pela taxa Selic está consoante com a legislação tributária vigente e consagrada pela jurisprudência administrativa.

Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido.”

A contribuinte, inconformada, interpõe recurso especial, que, por despacho da presidência da Câmara, não foi admitido.

No entanto, por determinação judicial, conforme consta nos autos, o recurso deverá ser submetido a esta Corte.

Assim se pronunciou, em sua parte dispositiva, o Judiciário:

“(…)

Assim, tendo em vista a relação de dependência ao Mandado de Segurança já sentenciado neste Juízo de nº21947-47.2011.4.01.3400 e demonstrado que havia julgamentos divergentes no que se refere à realização de perícia sem a presença ou o conhecimento da Contribuinte bem como a insegurança jurídica da prova consubstanciada em planilhas de computador, foi arbitrária a decisão que não recebeu o Recurso Especial, pelo que assiste razão ao impetrante.

DISPOSITIVO

*Face ao exposto, **concedo a segurança** determinar o recebimento e processamento do Recurso Especial interposto pela Impetrante no Processo nº 11516.001989/2004-17 para que sejam analisados os pontos de divergência pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

“(…)”

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por seu turno, interpôs também recurso especial, admitido pelo despacho, nos autos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, Relator

Do recurso interposto pelo sujeito passivo:

Por determinação judicial, o recurso do contribuinte deve ser conhecido em relação aos seguintes aspectos:

A realização de perícia sem a presença ou o conhecimento da Contribuinte; insegurança jurídica da prova consubstanciada em planilhas de computador.

Pois bem, sobre estes pontos, assim discorreu o contribuinte, em seu recurso especial:

“(…)

5. Os pontos de divergência são:

(…)(c) da ilicitude da prova;

c.1) da competência do órgão administrativo para análise da legitimidade e litude da prova sob o enfoque da legislação processual e da Constituição Federal;

c.2) da inexistência de prévia autorização judicial para a análise dos meios eletrônicos pela fiscalização;

c.3) da ausência de lacre nos materiais apreendidos;

c.4) da realização de perícia sem a presença ou o conhecimento do Contribuinte;

c.5) da insegurança jurídica da prova consubstanciada em planilhas de computador;

(…)

16. Debateu-se inicialmente a competência do órgão administrativo para a análise da legitimidade da prova. O douto Conselheiro Relator, na mesma esteira da decisão de Primeira Instância, determinou a impossibilidade de a autoridade julgadora administrativa analisar a legalidade dos mandados judiciais, especialmente o item que trata da inexistência de autorização judicial para a realização de busca e apreensão no estado do Rio Grande do Sul. O acórdão diverge de decisões proferidas pela 1ª Câmara do 3º Conselho, em que a litude das provas foi analisada no sentido de que as provas obtidas em violação às leis processuais e à Constituição Federal carecem de legitimidade e são imprestáveis ao processo administrativo (Doc 03).

17. A divergência evidencia-se na análise da legalidade da prova sob o enfoque do atendimento As leis processuais e à Constituição Federal pelos acórdãos paradigmas, enquanto o acórdão recorrido recusou -se a verificar a legitimidade da busca e apreensão, ausência de lacre e irregularidade da periciados meios eletrônicos sob a luz da legislação processual. Recebido o presente Recurso, requer-se desde já seja analisado por esta egrégia Câmara o argumento referente à ausência de regular mandado de busca e apreensão para os escritórios localizados no Rio Grande do Sul abordado no item "c.1" abaixo.

c.2) Da inexistência de prévia autorização judicial para a análise dos meios eletrônicos pela fiscalização:

19. Os Srs. Auditores Fiscais da Receita Federal tiveram acesso aos HDs e CD-ROMs apreendidos nos escritórios da empresa a partir de 28 de maio de 2004 (fls. 162, 164, 165, 186), os quais "periciaram" pessoalmente.

Considerando que o mandado de busca e apreensão possuía validade de 30 dias, e foi emitido em março de 2008, tornou-se indispensável manifestação judicial prévia expressamente autorizando a quebra do sigilo pela Receita Federal. A comprovação da necessidade da ordem judicial materializa-se no despacho autorizando a utilização dos dados, que ocorreu em 15 de outubro de 2004, exarado em momento posterior ao manuseio e degravação dos meios eletrônicos pela fiscalização.

20. Amplamente demonstrado que a degravação dos meios eletrônicos, ato que originou as planilhas que embasam o lançamento, ocorreu sem expressa autorização judicial, ou em momento anterior ao despacho que autorizou a utilização dos dados eletrônicos, fica caracterizada a divergência jurisprudencial apontada acima.

c.3) Da ausência de lacre nos materiais apreendidos:

21. Da descrição contida nos "Autos de Apreensão" realizados nos escritórios da Cirio Administradora de Valores (fls. 138 à 159), nota-se claramente que em várias arrecadações os agentes policiais deixaram de efetuar o lacre dos materiais apreendidos, em violação ao artigo 916 do RIR 9, 245 do CPP 19 e aos princípios constitucionais que regem a produção da prova. Note-se que as planilhas que fundamentam o lançamento foram produzidas pela fiscalização através da análise dos referidos materiais.

22. A ausência das cautelas necessárias na apreensão, impedem utilização dos meios eletrônicos como prova. Isto porque, torna-se impossível afirmar com total segurança que seu conteúdo não sofreu alteração. Tratando-se de meio eletrônico em que é possível a adulteração do conteúdo, a ausência de lacre traz insegurança irreparável quanto a origem e conteúdo dos dados degradados e utilizados para a constituição do crédito tributário. Os materiais apreendidos que não foram devidamente lacrados no momento da arrecadação, e o conteúdo deles extraído, não podem ser considerados meios de prova hábeis a sustentar o auto de infração pela insegurança jurídica das informações obtidas.

c.4) Da realização de perícia sem a presença ou o conhecimento do Contribuinte:

26. A imprestabilidade da prova utilizada para o lançamento decorre ainda da ausência de qualquer representante da Contribuinte no momento da degravação e manuseio dos meios eletrônicos apreendidos, dos quais foram supostamente extraídas as planilhas que fundamentam o lançamento, tudo ao arpejo do artigo 916 do RIR/99 12 e artigo 18, 1º do Decreto nº 70.235/7213. A seleção do conteúdo que interessa à fiscalização deveria ser acompanhada pelo contribuinte, nos termos dos artigos 159, 160 e 176 do CPP14,

*c.5) Da insegurança jurídica da prova consubstanciada em •
planilhas de computador:*

28. Conforme já narrado, o lançamento objeto da presente discussão administrativa encontra-se embasado exclusivamente em planilhas de computador, supostamente extraídas dos meios eletrônicos apreendidos junto ao Contribuinte e manuseadas livremente pela fiscalização, sem a presença do contribuinte, sem o necessário cotejo com outros elementos hábeis A apuração dos valores levantados e cuja apreensão não observou requisitos de segurança mínimos como o lacre dos materiais.

29. Para fins de perfectibilização do lançamento, atividade estritamente vinculada, nos termos do artigo 142 do CTN16 , a administração deverá utilizar-se de provas seguras, produzidas com documentos reconhecidos legalmente e hábeis a demonstrar de forma irrefutável a ocorrência do fato gerador, em atendimento ao disposto no artigo 112 do CTN17 .

(...)"

Ora, verifico, preliminarmente, que a contribuinte aponta, em sua peça recursal, três fatos de fundamental importância para o deslinde da questão, quais sejam:

- a) a fiscalização se utilizou do material apreendido por um vasto período, antes da autorização judicial para tal, o que resta comprovadamente explícito nos autos (leia-se a decisão recorrida, o relatório fiscal e a própria decisão da DRJ);
- b) houve falha procedimental na apreensão dos documentos e elementos de arquivo magnético, com relação à sua lacração;
- c) também ocorreu que os documentos e elementos magnéticos foram periciados sem a presença da contribuinte.

Estes três fatos estão fartamente comprovados nos autos (entre várias, vejam-se as fls. 185, 187, 193 e 256). A ação Fiscal se iniciou em 09/12/2003, terminou quase um ano depois, em 22/10/2004, sete dias depois do Ofício do Judiciário ter sido entregue ao DRF, autorizando a utilização dos documentos e demais elementos para a constituição do crédito tributário).

Verifica-se, apenas, que nenhuma das autoridades julgadoras que apreciaram a lide os enfrentou. Passaram ao largo da questão, o que, pelo disposto no artigo 59 do Decreto 70.235/72, se constitui em hipótese de cerceamento do direito de defesa da recorrente, e, portanto, em ocorrência em nulidade dos atos decisórios proferidos.

Ou seja, a meu ver, são nulos os acórdãos da lavra da Delegacia de Julgamento e da Câmara baixa.

Ambos compactuaram com a cristalina arbitrariedade cometida pela Receita Federal, que, em troca de inúmeros ofícios e num vai-e-vem de caixas e discos rígidos – lacrados e não lacrados -, achou por bem, ainda e depois de tudo, que planilhas extraídas de computador – e periciadas sem a presença do maior interessado nesta análise, ou seja, o contribuinte – seriam suficientes para comprovar a ocorrência do fato gerador dos tributos em questão. Imaginem, senhores conselheiros, que alguém um dia apreenda um destes notebooks, não proceda a nenhuma lacração, depois o viole sem a presença de seu proprietário, emita vários relatórios e planilhas, e depois, somente depois, lhe envie por AR um belo auto de

infração, com tributo, multa qualificada de 150% e, como cortesia, uma representação fiscal para fins penais.

E, além do mais, senhores conselheiros, que tudo isso ocorra à revelia do Poder Judiciário, como foi o caso em tela. Senão, vejamos.

Pela descrição dos fatos – amparados pelo relatório fiscal e pelos documentos nos autos – somente sete dias antes da lavratura do auto de infração, foi que a DRF de origem recebeu a autorização judicial para utilizar os referidos elementos para a constituição do lançamento. Ou seja, durante vários meses o Fisco extrapolou o que estava determinado no mandado de busca e apreensão, para, somente no final, solicitar do Poder Judiciário, através do Ministério Público, autorização para tal.

No entendimento do Fisco, a constituição do crédito tributário se resume somente no apertar de teclas do computador e na emissão das laudas que correspondem ao auto de infração. Toda a análise dos documentos, extração de dados, emissão de planilhas, não fazem parte da constituição do crédito. Por isso, basta a autorização judicial antes da impressão final dos papéis. Ai, sim, é que ocorre a constituição do crédito.

Pela primeira vez, em um julgamento de processo, vou decidir a questão concordando com o Fisco e, ao mesmo tempo, com o contribuinte, e, seguindo o entendimento do Fisco, dar razão ao sujeito passivo.

Concordo com o Fisco que a autorização para utilizar os arquivos e documentos para o lançamento era necessária, no presente caso. Assim o digo, porque o Fisco assim o entende, pois assim o solicitou, conforme documentos, nos autos. Embora que isto tenha ocorrido vários meses após a auditoria nos documentos e equipamentos do contribuinte.

Por outro lado, concordo com o contribuinte, quando diz que teve o direito violado, ilegalmente, por não ter presenciado a perícia feita em seus computadores, por ter tido o seu sigilo violado pela Receita Federal sem autorização judicial e por ter sido autuado com base em planilhas extraídas de equipamentos eletrônicos que não foram previamente lacrados, na sua apreensão.

Para um tamanho absurdo e um tamanho descaso das autoridades, inclusive das que se debruçaram sobre os fatos para apreciar os inúmeros apelos da recorrente, a decisão tem que ser curta, grossa e eficaz:

Com base no parágrafo único do artigo 59 do Decreto 70.235/72, anulo o processo a partir do lançamento.

Resta prejudicada a análise dos recursos de ofício e especial, da Fazenda Nacional, por óbvio.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

Ouso discordar do i. Relator, pelos motivos que adiante exponho.

Primeiramente há que se colocar a questão da não aceitação de provas obtidas por meios ilícitos (art. 5º LVI da Constituição) no sentido de que não se trata de princípio absoluto, até porque não existem princípios absolutos. A esse respeito veja-se o que diz abalizada doutrina:

Assim, tem-se defendido um entendimento intermediário, no sentido de caber ao julgador, em conformidade com os princípios da verdade material, da livre convicção motivada e, principalmente, do já estudado princípio da proporcionalidade, determinar se a prova produzida ilicitamente deve ser considerada no deslinde da questão.

A opção por uma das teorias brevemente expostas acima paira na dicotomia entre os dois valores fundamentais do ordenamento jurídico, quais sejam, a *segurança jurídica* e a *justiça*.

Com efeito, o princípio da inadmissibilidade das provas ilícitas representa uma prevalência da segurança sobre a justiça, na medida em que estabelece um regra imutável, a que todos encontram subordinados, no que tange à produção de provas.

A seu turno, a opção pela relativização da inadmissibilidade das provas ilícitas representa a prevalência da justiça sobre a segurança formal, uma vez que, em certas situações, seria mesmo aviltante para todo o ordenamento que o julgador devesse proferir decisão que soubesse contrária aos fatos demonstrados no processo.

Nesse contexto, aspecto que deveria ser considerado pela autoridade julgadora para fins de aceitar ou rejeitar prova produzida ilicitamente seria a impossibilidade de se demonstrar a ocorrência do fato probando de outra maneira.

Pode-se-ia argumentar que no âmbito do processo administrativo não deveria cogitar da competência do julgador para aceitar e, via de consequência, decidir, em conformidade com prova produzida ilicitamente. Esse posicionamento não nos parece correto.

De fato, como visto, sendo a autoridade administrativa julgadora imparcial e desinteressada em relação à decisão a ser proferida no processo, e levando consideração todos os princípios que regem o processo administrativo, não se pode negar à mesma a atribuição de verificar a razoabilidade de se aceitar ou não prova ilicitamente produzida como fundamento de

sua decisão. (Fonte ROCHA, Sérgio André. Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário. 4 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 192-193, *itálicos no original, notas de rodapé com a remissão das fontes com as diversas posições foram omitidas*.)

Porém, é preciso que isto seja bem esclarecido, **não me parece que neste processo tenha havido utilização de provas ilícitas, pois entendo que todas as provas foram obtidas legalmente (inclusive sob a cobertura de ordem judicial, e entendo que após a retirada de provas do recinto do contribuinte, a sua abertura (dos volumes e efeitos fiscais anteriormente lacrados), sem a presença do contribuinte não inquina essas provas de ilegalidade.**

Assim, a meu ver todas as provas do processo foram obtidas e utilizadas de forma legal. fiz o alerta anterior sobre o princípio constitucional apenas para demonstrar que os conflitos entre o princípio do interesse público e os princípios de proteção do cidadão contribuinte devem sopesados caso a caso.

Os atos administrativos contém a presunção de legalidade. Não se pode afastar a presunção da legalidade dos atos praticados pela autoridade administrativa sem uma contraprova, e no caso não foi apresentado prova que possa depor deponha contra a lisura dos levantamentos efetuados e que resultaram nos lançamentos tributários em discussão, com base nos documentos e efeitos fiscais do próprio contribuinte. Caberia ao contribuinte provar o contrário. Não se pode aceitar a alegação de que o Fisco poderia ter manipulado os dados do contribuinte simplesmente porque não houve a presença do contribuinte quando da deslactação dos efeitos fiscais para que se pudesse conduzir a auditoria fiscal.

Ao contrário do que sustenta o recorrente não se aplica ao caso o art. 245 do CPP. Sob o aspecto tributário, a guarida legal reside no art. 145, § 1º, parte final da Constituição (observando que a documentação foi apreendida sob ordem judicial, preservados e, portanto, foram preservados os direitos do contribuinte), e não se trata de apreensão feita em domicílio de pessoa física (a que se refere o art. 245 do CPP, que trata de "buscas domiciliares"), mas na sede da empresa. Ademais, conforme o art. 197 do CTN impõe a entrega de efeitos fiscais quando solicitados.

Não se pode falar que a apreensão foi feita sem ordem judicial, tudo o que consta dos autos (especialmente às fls. 138 a 159) informa que havia um inquérito em andamento e que a Polícia Federal apreendeu os documentos com base em mandado judicial regularmente expedido, e depois a Fiscalização da Receita Federal teve acesso aos documentos e arquivos eletrônicos, também corroborado por autorização judicial (que teve o condão de ratificar a lisura do procedimento da Fiscalização quando teve acesso aos documentos apreendidos Polícia Federal). Por outro lado, como não foi a autoridade fiscal, que fez a apreensão a que o contribuinte pretender inquirar de ilegalidade, mas a sim a autoridade policial, em sede inquérito policial, não se aplicaria *in casu*, de maneira estrita, o art. 916 do RIR (mesmo assim, há considerar que o *caput* deste dispositivo traz a lacração dos efeitos fiscais quando da apreensão pelo Fisco como sendo uma faculdade da autoridade fiscal não como imposição). Assim, afasto as legações de não houve guarida judicial para o procedimento adotado e afasto a alegação de prova ilegal por descumprimento de preceito da legislação tributária na obtenção de provas. Também não entendo que realização da auditoria tributária a partir de efeitos fiscais sem a presença do Contribuinte não a inquina de nulidade, mesmo

porque não se pode alegar que não havia conhecimento do contribuinte, pois foi ele intimado diversas vezes pela fiscalização justamente com essa finalidade.

Não se aplica ao caso o art. 59 do Decreto 70.235/1972, em relação à alegação de haveria cerceamento de direito de defesa, pois basta compulsar os autos as fls iniciais até as fls. 137 para verificar que a fiscalização intimou regularmente o contribuinte sem sucesso na tentativa de obtenção das informações necessárias, tendo ao final lavrado um "Termo de Embaraço e Intimação Fiscal" (de fls. 113 a 118).

Reitero que não vislumbro insegurança jurídica da prova consubstanciada em planilhas de computador, isto porque elas foram elaboradas a partir de dados obtidos em documentação do próprio contribuinte, e caso houvesse erros ou omissões, caberia ao contribuinte contrapor seus cálculos aos levantados pelo Fisco. Veja-se que, inclusive, a fiscalização elaborou demonstrativo da consistência dos dados utilizados (ver fls. 323-e a 325-e, 281-283), para os períodos fiscalizados, dando suporte ao levantamento. Este é normalmente o iter de um procedimento fiscal de lançamento, trata-se de procedimento inquisitório em sua fase pré-lançamento. A garantia da ampla defesa e contraditório está em que à vista dos cálculos do Fisco que embasaram o lançamento, o contribuinte pode contraditá-los e inclusive aduzir provas ainda não analisadas pelo Fisco quando apresentar a impugnação. Assim, não vislumbro arbitrariedade ou cerceamento de direito de defesa no lançamento ou na decisão recorrida.

Em face do exposto, e com a devida vênia aos entendimentos contrários, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte.

Resta, ainda um aspecto a esclarecer. Note-se que o conhecimento do recurso especial do contribuinte deu-se pela estreita via judicial do mandado de segurança, e conforme se lê da decisão judicial (fls. 1.285):

"Assim, tendo em vista a relação de dependência ao Mandado de Segurança já sentenciado neste Juízo de n. 21947-47. 2011.4.01.3400 e demonstrado que havia julgamentos divergentes no que se refere à realização de perícias sem a presença ou conhecimento da Contribuinte bem como a insegurança jurídica da prova consubstanciada em planilhas de computador, foi arbitrária a decisão que não recebeu o Recurso Especial, pelo assiste razão ao impetrante."

Veja-se que os dois pontos que a ordem judicial mandou que fossem resdiscutidos são: "realização de perícias sem a presença ou conhecimento da Contribuinte bem como a insegurança jurídica da prova consubstanciada em planilhas de computador," e ambos foram objeto de análise e deliberação na opinião apresentada acima, além de outros temas adiacentes.

Assim, este aspecto central, preliminar, informa que, se adotado o voto do relator, restaria fulminado o processo *ab initio*, se adotado meu posicionamento também resolve o processo no que diz respeito ao recurso especial do contribuinte; isto por que a determinação do Juiz foi para que se conhecesse do recurso especial em relação aos aspectos citados.

Como a decisão é no sentido de que o recurso especial do contribuinte, no que foi determinado judicialmente seu conhecimento, foi negado o provimento, **nada mais resta a analisar do recurso especial do contribuinte.**

No que diz respeito ao recurso especial da Fazenda, contudo, este não foi analisado pela 1ª T. da CSRF, pelo que entendo que neste aspecto cabem embargos de declaração em virtude da omissão apontada, para que a matéria seja submetida ao Colegiado, já que não foi decidido na sequência do julgamento.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado