



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

Processo nº 11516.720490/2011-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-001.310 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de março de 2015
Matéria IRPJ. Omissão de receitas com base em depósitos bancários não comprovados. Receitas da atividade. Arbitramento do lucro.
Recorrente NETO INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PESCADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA.

O procedimento de fiscalização tem natureza inquisitória. Basta a convicção da autoridade competente para o lançamento, a qual pode ou não depender da colaboração do contribuinte. E, se depender, sua medida submeter-se-á exclusivamente à convicção da autoridade fiscal.

DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. CONVICÇÃO DO JULGADOR.

O artigo 18 do PAF tem natureza de cunho facultativo para a formação da convicção da autoridade julgadora de primeira instância ao conferir a esta a possibilidade de determinar a realização de diligências e perícias quando entender que são necessárias.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM TRIBUTÁVEL.

A presunção de omissão de receita tem suporte na falta de comprovação da origem do recurso depositado. Uma vez constatado que a origem é tributável, confirma-se a presunção.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EMPRÉSTIMOS. PROVA.

A prova testemunhal é insuficiente para atestar a origem de depósitos bancários provenientes de contratos de empréstimos sem a correspondente prova documental.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS. PRESUNÇÃO.

A presunção contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza que o fato indiciário (depósitos bancários de origem não comprovada) seja equiparado ao fato presumido (omissão de receitas). Uma vez caracterizado o fato indiciário, a sua equiparação com o fato presumido é uma determinação legal.

ARBITRAMENTO. EQUÍVOCO NO ENQUADRAMENTO.

O fato de o texto contido no auto de infração se equivocar no enquadramento do arbitramento não é suficiente invalidar o feito quando este mesmo auto de infração atesta que os valores lançados foram apurados conforme descrito em termo de verificação fiscal que faz expressa referência à correta fundamentação do arbitramento e quando ficar comprovado que não houve prejuízo para a defesa do contribuinte.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Acompanharam o relator pelas conclusões os conselheiros Francisco Alexandre dos Santos Linhares e João Carlos de Figueiredo Neto.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Ricardo Marozzi Gregorio, Alexandre dos Santos Linhares, Jackson Mitsui, João Carlos de Figueiredo Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração digital do sistema e-Processo.

Trata-se de recurso voluntário interposto por NETO INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PESCADOS LTDA contra acórdão proferido pela DRJ/Salvador que concluiu pela procedência total dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Florianópolis, referentes ao IRPJ e reflexos, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, totalizaram o valor de R\$ 5.330.552,75. A autuação promoveu o arbitramento do lucro considerando a omissão de receitas com base em depósitos bancários não comprovados e as receitas da atividade.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o feito fiscal:

Em síntese, o Termo de Verificação Fiscal esclarece o seguinte:

- a) “DA CONTRIBUINTE/ DA AÇÃO FISCAL – A contribuinte em questão é uma empresa cadastrada sob o CNAE 49302-02 e que explora o ramo de "captura, indústria, comércio, importação e exportação de pescados e crustáceos e transporte rodoviário de cargas", constituída em 01/06/1991, conforme contrato social e alterações (fls. 7/18).
- b) Em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal, a empresa, em 10/11/2010, indicou o Sr. Nilton Luiz Coan, como seu representante perante a presente ação fiscal (fls. 73). Na mesma oportunidade apresentou os livros Diário, Razão, Registro de Entradas, Registro de Saídas, além de disponibilizar parte dos extratos bancários e os documentos que teriam embasado os lançamentos contábeis.
- c) Tendo em vista que os livros Diário (fls. 1030/1077) e Razão apresentavam somente lançamentos mensais, que contraria o preconizado no art. 258 do decreto 3.000/99, a empresa foi intimada, mediante o Termo de Intimação Fiscal 001 (fls. 74), em 20/11/2010, a apresentar tais livros com lançamentos individuados ou apresentar livros auxiliares com registros diários e individuados.
- d) Mediante o mesmo TIF 001, solicitou-se que a empresa disponibilizasse cópias dos extratos bancários relativos a alguns períodos ainda não apresentados. Em resposta, a contribuinte, em 30/11/2010 e 15/12/2010, mediante correspondências (fls.75/76), respectivamente, solicita 120 dias para atendimento ao TIF 001 e informa sobre o andamento do trabalho.
- e) Diante da vital importância dos elementos solicitados para prosseguimento do trabalho de auditoria, e tendo em vista o pedido de prazo apresentado, a fiscalização, mediante o Termo de Intimação Fiscal 002 (fls. 77), de 15/12/2010, concede prazo até 06/01/2011 para apresentação da documentação solicitada.
- f) Os livros solicitados (Diário e Razão com lançamentos individuados conforme preconizado na legislação do Imposto de Renda) não foram disponibilizados até a data de elaboração do presente Termo, o que conduz ao entendimento que a empresa não teve condições de produzi-lo, ou optou por não fornecê-lo.
- g) De posse dos extratos bancários (fls. 78/788), foi elaborado o Termo de Intimação Fiscal 003, de 30/03/2011 (fls. 789 e anexo de fls. 790/855), mediante o qual se solicita à empresa que esclareça a origem dos recursos que ingressaram em suas

contas correntes, uma vez que representam volume de recursos muito superiores às suas receitas declaradas.

- h) Mediante a apresentação de correspondência, planilhas e documentos (fls. 856/938) a contribuinte procura atender ao solicitado no Termos de Intimação 003.
- i) DOS ESCLARECIMENTOS APRESENTADOS - Em atendimento aos questionamentos sobre a origem dos recursos ingressados em conta corrente, conforme o Termo de Intimação Fiscal 003, a empresa apresenta a correspondência de fls. 856, acompanhada de planilhas, demonstrativos e documentos (fls. 857/938). Sobre os mesmos alguns esclarecimentos se fazem necessários:
- j) a) Os valores informados pela empresa como sendo decorrentes de transferências entre contas correntes de mesma titularidade e cheques/títulos descontados devolvidos (fls. 857/924), empréstimos ou venda de ativo foram devidamente confirmados em análise dos extratos, e, conseqüentemente, removidos da planilha original. Dessa forma foi elaborado o "Demonstrativo consolidado de cheques devolvidos" (fls. 940).
- k) b) As operações indicadas como sendo de operações de crédito com terceiros (fls. 925/926) não foram devidamente comprovadas e, desta forma, mantidas no demonstrativo original.
- l) c) As operações indicadas como sendo decorrentes de operações efetuadas no ano de 2006 (fls. 935/938) não apresentam a necessária coincidência de data e valores, não sendo também consideradas comprovadas.
- m) d) Os recibos apresentados como comprovantes de recebimento de subvenção federal do óleo diesel pesqueiro não são documentos hábeis para a comprovação da origem dos recursos alegados, uma vez que estão assinados pelo próprio recebedor dos recursos e não estão acompanhados de qualquer documentação bancária comprobatória da origem dos recursos.
- n) Dessa forma foi produzido o demonstrativo, para cada banco, denominado "Relação de Ingressos Bancários Justificados" (fls. 927/930).
- o) A partir do demonstrativo que compôs os anexos 1 e 2 do Termo de Intimação Fiscal 003 (fls. 790/855), e considerando os demonstrativos "Cheques devolvidos" (fls. 940) e "Ingressos Justificados" (fls. 927/931), elaborados a partir dos esclarecimentos apresentados pela contribuinte, elaborou-se o "Demonstrativo Consolidado de Ingressos de Recursos Bancários" (fls. 941).
- p) DA OMISSÃO DE RECEITAS - A partir dos extratos bancários verificou-se uma total divergência entre os valores depositados e a receita bruta conhecida, conforme os Livros Registro de Saídas (fls. 944/1029), totalizados no demonstrativo de fls. 1078.
- q) Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 003, cujos anexos contemplam os valores ingressados em contas correntes, a empresa apresenta justificativas para parte desses valores.
- r) A partir dos valores que foram extraídos dos extratos bancários, e que compuseram os anexos ao Termo de Intimação Fiscal 003, e após a retirada dos valores devidamente justificados e que não se constituem em receitas da

atividade da empresa, foi elaborado o "Demonstrativo Consolidado de Ingressos de Recursos Bancários" (fls. 941).

- s) Nota-se que os valores totais ingressados nas contas correntes divergem de forma expressiva em relação aos valores registrados nos Livros de Registro de Saídas, amparados pela documentação fiscal disponibilizada, conforme o resumo a seguir, extraído do demonstrativo de fls. 941:

(...)

- t) Diante de todo o exposto, temos que as diferenças entre os valores efetivamente ingressados em suas contas correntes e àqueles registrados em seus livros de Registro de Saídas representam receitas omitidas, conforme preconiza a legislação Decreto nº 3.000/99 (RIR).
- u) Desta forma, relativamente aos anos-calendário 2007 e 2008, serão constituídos de ofício os créditos correspondentes a essa receita omitida, nos montantes que compõem o Demonstrativo Resumo (fls. 941). Os créditos tributários, correspondentes às diferenças citadas, estão calculados e demonstrados nos Autos de Infração respectivos.
- v) DO ARBITRAMENTO DOS LUCROS - Diante da impossibilidade da empresa, após regularmente intimada e reintimada, de apresentar os livros de interesse fiscal, na forma exigida pela legislação, e da incapacidade da mesma em restituir esses documentos, livros ou arquivos que tenham servido de base para a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social, torna-se inviável qualquer tentativa de auditoria da sistemática de tributação adotada pela empresa.
- w) A legislação do Imposto de Renda (art. 530 do Decreto 3.000/99) recomenda o arbitramento dos lucros quando os livros fiscais não são apresentados pelo contribuinte, nos termos da Instrução Normativa SRF 093/97. Diante do exposto a legislação assim determina que seja feita a apuração do lucro arbitrado:
- x) Os valores registrados pela empresa em seu Livro Registro de Saídas (fls. 944/985), e totalizado mediante o demonstrativo de fls. 1078, por estarem amparados na documentação fiscal disponibilizada, serão tomados como a Receita Bruta conhecida.
- y) DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS - De acordo com o estabelecido nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a Ordem Tributária, e com base na obrigação funcional de Servidor Público Federal, constitui-se, em função do ilícito descrito no presente item, Representação Fiscal, através do processo administrativo nº 11516.720491/2011-86. Este ficará apenso ao processo nº 11516.720490/2011-31 até que ocorra o seu desfecho na esfera administrativa.
- z) DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - De acordo com os valores apurados e descritos nos itens anteriores, efetuou-se o lançamento de ofício materializado através dos Autos de Infração anexos, totalizando o montante dos créditos tributários de R\$ 5.330.552,75”.

Segundo a recorrente, sua impugnação teve o seguinte teor:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/03/2015 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 10/03/

2015 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMAN THO

ME

Impresso em 13/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em sede de Impugnação Administrativa, considerando as peculiaridades do caso concreto, a **Recorrente** aviou a tese de Nulidade do Processo Administrativo, por cerceamento de defesa e, no mérito, defendeu que alguns depósitos bancários tiveram sua origem esclarecida (recebimento da subvenção econômica do óleo diesel e empréstimo financeiro perante terceiros).

A **Recorrente** também afiançou na Impugnação Administrativa que os depósitos bancários, não justificados, não constituem hipótese de incidência tributária; que não houve descrição correta da infração cometida pela **Recorrente** e defendeu a tese de inaplicabilidade da multa punitiva.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 1ª Turma da já mencionada DRJ/Salvador proferiu o Acórdão nº 15-33.641, de 03 de outubro de 2013, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.

PROVAS. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas os autos.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando esta se revela desnecessária para o deslinde da matéria em julgamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ARBITRAMENTO. LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS. APRESENTAÇÃO. LUCRO REAL

A não apresentação dos livros comerciais e fiscais ou a sua apresentação em desacordo com as regras estabelecidas para os optantes do Lucro Real autoriza o arbitramento do lucro tributável.

LUCRO ARBITRADO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. BASE DE CÁLCULO.

O lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, será determinado por meio de procedimento de ofício, mediante a utilização dos mesmos percentuais aplicados ao lucro presumido acrescidos de vinte por cento.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Configura omissão de receitas a ocorrência de valores depositados em conta bancária para os quais a contribuinte, titular de fato da conta, regularmente intimada, não comprove de forma individualizada, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos ali creditados.

Contribuição para o PIS

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

LANÇAMENTOS. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. IRPJ. DECORRÊNCIA.

Em se tratando de lançamentos decorrentes dos mesmos pressupostos fáticos que serviram de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, em razão da relação de causa e efeito, no que couber, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à Contribuição para o PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e à COFINS.

Esclareça-se que a instância *a quo* observou que a segunda infração contida no auto de infração, qual seja, a tributação das receitas da atividade não foi objeto de contestação quanto ao seu mérito na impugnação. Por isso, remanesceram sobre a mesma apenas questionamentos quanto à aplicação da multa e alegações de nulidade.

No recurso voluntário, a empresa autuada alegou que:

- Deve-se declarar a nulidade da autuação, por preterição ao contraditório e ampla defesa, devido aos seguintes fatos:

- a) Não foi concedida a prorrogação dos prazos para entrega de documentos na medida formulada no decorrer da ação fiscal. A decisão recorrida argumentou que o procedimento de fiscalização é inquisitório, mas o processo administrativo, segundo a Constituição, deve respeitar aos princípios do contraditório e da ampla defesa.
- b) A fiscalização desconsiderou os recibos apresentados como comprovantes de recebimento de subvenção federal do óleo diesel pesqueiro, previsto na Lei nº 9.445/97, porque foram assinados pelo próprio recebedor dos recursos e não estavam acompanhados de qualquer documentação bancária comprobatória da origem dos recursos. A DRJ analisou esse

tema como matéria de mérito e, apesar de reconhecer que a percepção de subvenção do óleo diesel é compatível com suas atividades, alega que seriam necessários outros documentos para afastar a presunção de omissão de receitas. Ora, a apresentação de documentos complementares deveria ter sido requisitada pela fiscalização.

c) A autoridade fiscal entendeu que as operações indicadas como sendo créditos de terceiros não foram devidamente comprovadas. A DRJ foi no mesmo sentido e ainda acrescentou que não estavam amparadas por contrato particular ou documento bancário que possa demonstrar a materialidade de tais atos. Ademais, disse que a prova testemunhal é inexistente no processo administrativo. Nada obstante, em consonância com verdade material, provas diversas da documental devem ser admitidas. Seu direito à ampla defesa e ao contraditório foi sonegado porque a prova testemunhal serviria para comprovação daqueles depósitos bancários.

- No mérito:

d) Os recibos apresentados com a impugnação, bem como os cheques fornecidos pelo Sindicato da Indústria da Pesca de Florianópolis – SINDIFLORIPA, demonstram que foram cumpridas todas as exigências legais para o recebimento da subvenção do óleo diesel.

e) Não há previsão legal que obrigue a existência material de contratos de mútuo, sendo possível sua formalização verbal. Há jurisprudência neste sentido.

f) A existência de valor creditado na conta corrente é prova insuficiente para a ocorrência do fato gerador do imposto de renda e contribuições sociais. A fiscalização deveria ter buscado outros sinais exteriores de riqueza conforme posicionamento jurisprudencial e doutrinário. O depósito bancário é mero indício.

g) O arbitramento do lucro foi feito em razão da falta de escrituração contábil. A decisão recorrida não nega que tenha havido apresentação dos livros diário e razão, contudo, estes teriam sido apresentados em desconformidade com as regras legais. Entretanto, há substancial diferença entre não apresentação e apresentação parcial. Houve erro na descrição do motivo do arbitramento conquanto não há nos autos qualquer menção às irregularidades nos livros apresentados. Isso inviabiliza o exercício do seu direito de defesa. Ademais, os livros apresentados serviram, inclusive, de base e parâmetro para o auto de infração. Se para isso prestaram, importa reconhecer sua credibilidade.

h) A multa punitiva de 75% é inconstitucional porque tributação com base no lucro arbitrado não é penalidade. A DRJ afastou sua pretensão argumentando que a autoridade fiscal não poderia se eximir de realizar o lançamento com a aplicação das multas correspondentes e que carecia de competência para apreciar a inconstitucionalidade de lei. Contudo, a

competência do STF para o exame da inconstitucionalidade de qualquer lei não afasta a necessidade desse exame pelo aplicador administrativo.

Ao final, requer que seja declarada a improcedência dos lançamentos efetuados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Quanto às alegações preliminares, todas tentam a anulação dos lançamentos pelo fato de a recorrente entender que prejudicaram seu direito de exercer o contraditório e ampla defesa.

Primeiramente, ela entende que a autoridade deveria ter concedido a prorrogação do prazo para entrega de documentos na medida formulada no decorrer da ação fiscal. Assim, não se conforma com a negativa ao seu pedido de cento e vinte dias para atendimento das exigências contidas no Termo de Intimação Fiscal 001, mormente porque alega que se tratava de época de festas de finais de ano e posteriormente haveria períodos de fechamento de balanços e carnaval.

Com efeito, a fiscalização negou a prorrogação de cento e vinte dias, mas, ainda assim, concedeu um prazo adicional de trinta dias (fls. 77). Além disso, no Termo de Verificação Fiscal elaborado por ocasião da autuação, mais de seis meses após o pedido de prorrogação, a fiscalização fez constar que os livros solicitados (diário e razão com lançamentos individualizados) não haviam sido disponibilizados até aquela data, o que a conduzia ao entendimento de que a empresa não teve condições para produzi-los ou optou por não fornecê-los.

Há que se observar ainda que, na essência, a exigência contida no Termo de Intimação Fiscal 001 foi mera complementação da exigência contida no Termo de Início da Ação Fiscal, o qual havia sido lavrado cerca de um mês antes do referido pedido de prorrogação.

Portanto, apesar da prorrogação requisitada, não faltou oportunidade para a recorrente atender às solicitações da fiscalização.

Nada obstante, a decisão recorrida está coberta de razão quando lembra que o procedimento de fiscalização tem natureza inquisitória. Na verdade, o lançamento prescinde até de intimação prévia ao contribuinte quando o Fisco entende que possui os elementos suficientes para tal desiderato. Nesse sentido, confira-se a seguinte súmula:

Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Ademais, a recorrente confunde o procedimento fiscal com o processo administrativo quando invoca a necessidade de respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Estes devem, de fato, serem obedecidos no processo. E isso foi feito. Tanto é que a empresa pôde enunciar suas alegações de defesa na impugnação e, agora, no recurso voluntário. Mas, no procedimento fiscal, por ser inquisitorial, basta a convicção da autoridade competente para o lançamento, a qual pode ou não depender da colaboração do contribuinte. E, se depender, sua medida submeter-se-á exclusivamente à convicção da autoridade fiscal.

No que toca aos recibos apresentados como comprovantes de recebimento da subvenção do óleo diesel e a necessidade de requisição de documentos complementares, a questão envolve a apreciação da prova produzida pelo contribuinte, pelo que, está correta a DRJ ao deslocar o assunto para a decisão de mérito. É o que se fará aqui também.

Relativamente à negativa da decisão recorrida quanto ao pedido de produção de prova testemunhal para justificar as operações de empréstimo, cumpre ressaltar que ele se inseriu num contexto mais amplo em que a recorrente solicitou também perícia e produção posterior de provas. E isso incluiu um pedido para que o SINDIFLORIPA fosse oficiado a apresentar cópia de todos os processos administrativos do período fiscalizado (2007 e 2008), incluindo os cheques emitidos em seu favor referentes à subvenção do óleo diesel.

Diante disso, a autoridade julgadora da primeira instância assim se pronunciou:

No caso sob análise, por meio do pedido de perícia, apenas transfere-se para terceiros a comprovação das alegações de defesa, questão de mérito a ser apreciada no decorrer deste voto. Além dos prazos legais posteriores ao lançamento, faculta-se à Impugnante, até a data do julgamento, juntar qualquer documento que entenda apto a comprovar as suas alegações, documentos estes que em função do princípio da verdade material, seriam acolhidos e analisados no julgamento.

Ressalte-se que a Impugnante até a presente data não trouxe aos autos nenhuma nova prova após a entrega da sua Impugnação, o que, **de pronto, esvazia o seu protesto dada a ausência de seu exercício.**

Logo, verifica-se incabível o pedido perícia que visa a produzir prova documental que deveria ter sido apresentada no decorrer do procedimento fiscalizatório ou no momento da impugnação, especialmente quando não foi demonstrada a impossibilidade de produzi-la por motivo de força maior, não se refira a fato ou direito superveniente e não se destina a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Já com referência à prova testemunhal, verifica-se que mesmo inexistindo no processo administrativo fiscal, qualquer limitação expressa referentes às provas que podem ser produzidas, em geral predominam a prova direta documental, pericial e indiciária, uma vez que o processo administrativo fiscal pauta-se na materialidade, não importando a intenção do agente, mas a ocorrência do fato.

Assim, o Decreto nº 70.235/72, determina no seu artigo 15 que a impugnação deverá ser formalizada **por escrito** e instruída com os documentos em que se fundamentar, não havendo a previsão de produção de prova testemunhal por meio de diligência.

Dessa forma, indefiro o pedido de perícia e produção posterior de provas, inclusive a testemunhal.

Como se vê, mesmo que possa ter havido um pequeno equívoco na aposição de uma vírgula, é possível perceber que o voto condutor da decisão recorrida quis dizer que “predominam” no processo administrativo fiscal as provas documental, pericial e indiciária e que inexistente “qualquer limitação expressa referentes às provas que podem ser produzidas”. Portanto, não foi dito que a prova testemunhal é inexistente no processo administrativo como sustenta a recorrente. Apenas, a instância *a quo* entendeu que não deveria deferir a produção de prova testemunhal.

O artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 (que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal - PAF) tem o seguinte conteúdo:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(grifei)

Destarte, verifica-se que a norma que prevê a realização de diligências ou perícias no processo administrativo fiscal tem natureza de cunho facultativo para a formação da convicção da autoridade julgadora de primeira instância ao conferir a esta a possibilidade de determinar a realização de diligências e perícias quando entender que são necessárias.

Portanto, neste particular, também inexistiu ofensa ao contraditório e à ampla defesa, pelo que, afasto as preliminares de nulidade.

Passo à análise das questões de mérito.

No que diz respeito aos depósitos que a recorrente alega serem motivados pelo recebimento da subvenção do óleo diesel, cumpre inicialmente esclarecer que, no bojo do pedido de realização de perícia e produção de provas, a DRJ negou a solicitação feita pela empresa autuada para que se oficiasse o SINDIFLORIPA a apresentar cópia de todos os processos administrativos do período fiscalizado (2007 e 2008), incluindo os cheques emitidos em seu favor. A instância *a quo* justificou essa negativa ressaltando que o contribuinte deveria ter apresentado as provas que dispunha no momento da impugnação ou, em homenagem ao princípio da verdade material, até a data daquele julgamento, o que efetivamente não ocorreu.

Some-se, ainda, o fato de que a empresa já sabia que a opinião da fiscalização era no sentido de considerar insuficientes os recibos apresentados para justificar os alegados recebimentos (cf. atestado no Termo de Verificação Fiscal às fls. 1138). Agora, diante da manifestação da DRJ neste mesmo sentido, a recorrente nada acrescenta como meio de prova.

Independentemente disso, é de se notar que a autoridade julgadora de primeira instância fez uma extensiva análise dos documentos constantes do processo. Assim, colheu informações acerca das etapas que envolvem o procedimento administrativo necessário para o recebimento da subvenção econômica do óleo diesel. Confira-se o seguinte trecho:

Informações disponíveis no site do Ministério da Pesca e Abastecimento – MPA (<http://www.mpa.gov.br/index.php/pescampa/oleo-diesel>), nos dão conta de que a subvenção econômica ao preço do óleo diesel tem o objetivo de promover a equalização do preço do óleo diesel marítimo para a frota nacional ao preço efetivamente praticado na venda às embarcações estrangeiras. O subsídio foi criado pela Lei nº 9.445 de 14 de março de 1997 e, atualmente é regulamentada pelo Decreto nº 7.077, de 26/01/2010, Instrução Normativa nº 18 de 25/08/2006, Instrução Normativa nº 05 de 14/03/2007, Instrução Normativa nº 2 de 27/01/2010, e sua Retificação (em 29/01/2010), e consiste no seguinte:

- isenção integral do ICMS proporcionada pelos Estados da Federação no momento da aquisição do óleo diesel, nos fornecedores de combustíveis;
- ressarcimento de até 25% proporcionado pelo Governo Federal da diferença no preço pago pelo óleo diesel para equiparar aos níveis internacionais após análise de requerimento e adimplência do beneficiário;
- promover a equalização do preço do óleo diesel marítimo nacional ao preço do óleo diesel marítimo internacional, possibilitando assim o aumento da competitividade do pescado brasileiro no mercado internacional e conseqüente aumento da rentabilidade daqueles trabalhadores envolvidos na atividade pesqueira.

Os ressarcimentos dos recursos são feitos da seguinte forma:

- A entidade de classe da pesca mensalmente solicita o ressarcimento ao Escritório Estadual do MPA, via ofício, com a apresentação das notas fiscais correspondentes aos abastecimentos e as Requisições Eletrônicas de Abastecimento – as RODs. Depois de analisado o processo pelo MPA, os valores a serem ressarcidos são repassados à Petrobras.

- O MPA encaminha a entidade de classe um Ofício informando os valores a ressarcir aos seus associados, a entidade de classe de posse deste ofício solicita o valor total a Petrobrás, que por sua vez disponibilizam aos beneficiários, através de recibos, segundo quantidades pré-estabelecidas nas planilhas que acompanham os recursos.

Como se vê, a percepção de subvenção do óleo diesel, é perfeitamente compatível com as atividades desenvolvidas pela impugnante e os pagamentos podem, de fato ser efetuados através das entidades de classe.

Verifica-se, então, que o relator da decisão recorrida reconheceu a compatibilidade da percepção da subvenção do óleo diesel com as atividades desenvolvidas pela recorrente.

No entanto, do ponto de vista fático, a DRJ verificou que, dentre os dez recibos apresentados para comprovar os depósitos bancários supostamente justificados pela subvenção (fls. 1181 a 1190), apenas dois coincidiram em valor com as relações de depósitos elaboradas pela fiscalização as quais serviram de base para o lançamento (fls. 790 a 855). São eles: o recibo de R\$ 65.335,13 emitido em 09/07/2007 (fls. 1181), coincidente com um depósito efetuado em conta corrente do Bradesco na data de 23/07/2007 (fls. 807); e o recibo de R\$ 219.357,94 emitido em 25/07/2008 (fls. 1183), coincidente com um depósito efetuado em conta corrente do Bradesco na data de 03/07/2008 (fls. 836). Todavia, entendeu que os referidos recibos não eram suficientes para afastar a omissão presumida porque foram apresentados sem o acompanhamento de informações contábeis ou fiscais capazes de comprovar que tais valores já teriam sido submetidos à tributação neste ou em outros períodos de apuração.

Tem razão a DRJ.

A natureza da subvenção recebida é de custeio. E o artigo 392, I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) é claro ao determinar que esse tipo de subvenção seja tributada. Confira-se:

Art.392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Se tais valores foram realmente recebidos a título de subvenção para custeio, eles deveriam ser tributados. Mas, a recorrente não faz prova neste sentido. A presunção de omissão de receita tem suporte na falta de comprovação da origem do recurso depositado. Uma vez constatado que a origem é tributável, confirma-se a presunção.

Quanto aos depósitos que a recorrente alega serem justificados por empréstimos, acompanho integralmente as conclusões da decisão recorrida. Não há no processo elementos capazes de infirmar a presunção legal.

A recorrente propugna que não há previsão legal que obrigue a existência material de contratos de mútuo, sendo possível sua formalização verbal.

Isso é verdade. No entanto, como ressaltado pela DRJ, não é possível crer que montantes tão consideráveis (vide os valores informados na relação juntada às fls. 925 e 926, repetida às fls. 942 e 943) possam ter sido mutuados destituídos de qualquer documentação que suporte tais operações.

A recorrente pretendia comprovar esses supostos empréstimos através de prova testemunhal. Porém, mesmo que depoimentos de terceiros fossem trazidos aos autos, eles seriam de pouca valia para formar a convicção do julgador se destituídos de prova documental. Aliás, se havia testemunhas dispostas a confirmar a existência de contratos de empréstimos verbais com a recorrente, elas bem poderiam ter fornecido extratos de suas contas correntes bancárias atestando as saídas em coincidentes datas e valores para as contas da recorrente, bem como seus respectivos registros contábeis das operações de crédito. Esses, sim, seriam elementos de prova capazes de afastar a presunção.

No tocante à alegação de que a existência de valor creditado na conta corrente seria prova insuficiente para a ocorrência do fato gerador dos tributos lançados, há que se notar que a fiscalização fundamentou seu feito na conformidade do que prevê o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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.

(...)

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

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

(...)

Observa-se, neste particular, que a recorrente foi devidamente intimada e reintimada a comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias (Cf. Termo de Verificação Fiscal, fls. 1136 a 1139). Registre-se que os mencionados depósitos foram devidamente individualizados e que a autoridade fiscal informou ter descartado os

valores confirmados a título de transferências entre contas correntes de mesma titularidade, cheques/títulos descontados devolvidos e empréstimo ou venda de ativo.

Depois de não concordar com as explicações remanescentes apresentadas em resposta às intimações, a fiscalização concluiu por caracterizar como omissão de receita os demais valores depositados nas contas bancárias da recorrente.

Portanto, a fiscalização agiu rigorosamente de acordo com a previsão legal. A presunção contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza que o fato indiciário (depósitos bancários de origem não comprovada) seja equiparado ao fato presumido (omissão de receitas). Não se trata de autuação baseada em mero indício, como alega a recorrente. Uma vez caracterizado o fato indiciário, a sua equiparação com o fato presumido é uma determinação legal.

O posicionamento jurisprudencial e doutrinário citado pela recorrente, que exigia a busca de sinais exteriores de riqueza para amparar os lançamentos baseados em depósitos bancários não comprovados, foi firmado na análise de situações anteriores à vigência da Lei nº 9.430/96, quando, de fato, não havia a citada presunção legal. Tal posicionamento, contudo, não mais se sustenta diante do novo contexto introduzido pela legislador.

No que concerne ao arbitramento do lucro, não se pode concordar com os protestos recursais.

A fiscalização foi suficientemente clara (fls. 1136) ao destacar que os livros diário e razão apresentavam somente lançamentos mensais, o que contraria o preconizado na legislação tributária. Confira-se, neste sentido, o que dispõem os artigos 258 e 259 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99):

Art.258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº486, de 1969, art. 5º). (grifei)

§1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº486, de 1969, art. 5º, §3º). (grifei)

§2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

(...)

Art.259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº8.218, de 1991, art. 14, e Lei nº8.383, de 1991, art. 62).

§1º A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações. (grifei)

§2º A não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica (Lei nº8.218, de 1991, art. 14, parágrafo único, e Lei nº8.383, de 1991, art. 62).

(...)

Diante da não observância dessas determinações, a fiscalização intimou a empresa a apresentar tais livros com lançamento individualizados ou apresentar livros auxiliares com registros diários e individualizados (fls. 1136). Nada obstante, a empresa nada fez. Como consequência, a fiscalização procedeu ao arbitramento e consignou sua fundamentação (fls. 1141 e 1142) nos termos do artigo 530, I, do RIR/99, *verbis*:

Art.530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº9.430, de 1996, art. 1º):

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

(...)

Portanto, não há dúvidas sobre as razões que motivaram o feito fiscal. Identificou-se a irregularidade na escrituração, deu-se ao contribuinte a oportunidade de saná-la e, não logrando-se êxito, procedeu-se ao arbitramento do lucro como determina a legislação.

As alegações da recorrente para desqualificar o arbitramento não se sustentam.

A fiscalização não arbitrou o lucro por falta de apresentação da escrituração fiscal, mas, sim, por irregularidade na escrituração apresentada. O fato de o texto contido no auto de infração do IRPJ (fls. 1089) mencionar que o enquadramento para o arbitramento teria se dado pelo inciso III do artigo 530 do RIR/99 não é suficiente invalidar o feito. Até mesmo porque os autos de infração de todos os tributos lançados atestam que os respectivos valores

foram apurados conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, o qual, conforme já exposto, faz expressa referência à fundamentação do arbitramento com base no inciso I do artigo 530.

Neste sentido, corretas as observações da instância *a quo* quando lembra que a empresa foi regularmente intimada e obteve acesso a todas as peças da autuação, demonstrando pleno conhecimento das razões que motivaram o arbitramento. Tanto é que inicia seu argumento, no recurso (fls. 1261), aludindo ao fato de que a fiscalização se baseou na “falta de escrituração contábil de que trata o artigo 258 do Decreto 3.000/99 (Livro Diário, com lançamentos diário dos atos ou operações da atividade, ou livros com lançamentos individuados ou apresentação de livros auxiliares com registros diários e individuados)”.

Pelo mesmo motivo, também não prospera a alegação de que inexistiam referências às omissões e imperfeições nos lançamentos contábeis. Como já disse, a própria recorrente demonstrou conhecimento, expresso no Termo de Verificação Fiscal, de quais irregularidades foram constatadas pela fiscalização nos livros apresentados.

Noutro prisma, o argumento de que há que se conceder credibilidade aos livros apresentados porque eles serviram de base e parâmetro para o auto de infração merece um esclarecimento. Ao que tudo indica, os livros mencionados referem-se aos livros de registros de saídas (fls. 944 a 1029) utilizados pela fiscalização para apurar os valores da receita da atividade descontada da receita omitida com base nos depósitos bancários não comprovados e tributada no âmbito da segunda infração relatada. Ora, em nenhum momento a regularidade desses livros foi questionada pela fiscalização. Não foram eles que motivaram o arbitramento.

Por fim, no que se refere à alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, assiste total razão à instância *a quo*. A autoridade fiscal não pode se eximir de realizar o lançamento com a aplicação das multas previstas na lei. Além disso, a discussão acerca da sua constitucionalidade não pode ser apreciada por este Colegiado.

É que a atuação administrativa deve ser pautada pelas normas estabelecidas pela lei. A competência desta Casa está circunscrita a verificar os aspectos legais dessa atuação. Quanto a isso, vale a pena transcrever o que dispõem o artigo 62 do Anexo II do RICARF e a Súmula CARF nº 2:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (grifei)

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, cumpre enfatizar a exigência regimental para que os julgados desta Casa observem os entendimentos sumulados. É o que está determinado no artigo 72 do Anexo II do RICARF:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator