Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11618.000852/2002-35

Processo nº	11618.000852/2002-35
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1401-005.946 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de outubro de 2021
Recorrente	GUERRAL INDÚSTRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.
Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SALDO CREDOR.
É legitimo o lançamento apoiado na presunção legal de omissão de receita caracterizada pela existência de saldo credor de caixa revelado em exame da escrituração contábil do fiscalizado, devendo ser mantida a exigência quando o contribuinte deixa de apresentar prova em contrário.

OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.
Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e doadicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.
A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

PROVA PERICIAL. PRESCINDIBILIDADE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.
O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (SÚMULA CARF nº 163)

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO.
O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF tem apenas a função de controle administrativo interno da Instituição Receita Federal do Brasil, sendo que meras irregularidades na prorrogação do MPF não acarretam a nulidade do lançamento. (Súmula CARF nº 171)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso e, na parte conhecida, indeferir o pedido de diligência para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Por retratar bem os fatos que permeiam o presente processo, reproduzo o relatório elaborado pela Delegacia Regional de Julgamento ao proferir o v. acordão *a quo* para, a seguir, complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir do julgamento de primeira instância.

A documentação pertinente ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e o demonstrativo consolidado do crédito tributário do processo constam das fls. 01/08.

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 09/23 para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, multa de ofício e juros de mora calculados até 28/02/2002, no montante de R$ 207.603,66, abrangendo fatos geradores compreendidos nos exercícios de 1998, 1999, 2000 e 2001.

Na descrição dos fatos, constam os seguintes registros:

> *001 — Omissão de receitas — Receitas não contabilizadas — AC 1997 e 1998: valor apurado conforme o item 5.1.3 do Relatório de Trabalho Fiscal.*
>
> *002 — Omissão de receitas — Saldo credor de caixa — AC 1997: valor apurado no item 5.1.2 do Relatório de Trabalho Fiscal.*
>
> *003 — Omissão de receitas — Depósitos bancários não justificados — AC 1997 e 1998: valor apurado conforme o item 5.1.1 do Relatório de Trabalho Fiscal.*
>
> *004 — Omissão de receitas da atividade — Industrialização por encomenda — AC 1999 e 2000: valor apurado conforme o item 5.1.3 do Relatório de Trabalho fiscal.*

Documento nato-digital

005 — Omissão de receitas — Depósitos bancários não contabilizados — AC 1999 e 2000: valor apurado conforme o item 5.1.1 do Relatório de Trabalho Fiscal.

Em decorrência desse procedimento, foram lavrados os seguintes autos de infração, sujeitos à multa de oficio e aos juros de mora pertinentes, compreendendo o mesmo período abrangido pelo lançamento do IRPJ:

- ***Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)** — R$14.590,67 - fls. 24/34;*
- ***Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins)** — R$53.944,60 - fls. 35/45;*
- ***Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)** — R$106.083,08 - fls. 46/57.*

No Relatório de Trabalho Fiscal (RTF), anexado às fls. 58/83, após a introdução, foi feito o histórico da constituição da empresa e alterações posteriores Em seguida, constou o relato acerca da atividade do contribuinte, das declarações apresentadas e dos fatos e da metodologia de apuração.

No tópico pertinente à omissão de receitas operacionais, foi feito o detalhamento de cada uma das infrações consubstanciadas no lançamento.

Ao final, cuidou a autoridade fiscal de especificar a abrangência da ação fiscal e - sobre o encerramento do procedimento.

Os demais documentos que fundamentam a exigência fiscal constam das fls. 84/1025, distribuídos em quatro volumes, além do Anexo 1(250 folhas), Anexo 11 (300 folhas) e Anexo 111 (259 folhas)

*Por sua vez, **a ciência dos lançamentos foi dada em 28/03/2002**, consoante cópia do Aviso de Recebimento — AR de fl. 16.*

A documentação de fls. 1028/1029 refere-se ao Termo de Vista de Processo.

Inconformado, o contribuinte apresenta, em 25/04/2002, a impugnação de fls. 1032/1204, cujo conteúdo é sintetizado em seguida.

I — Os fatos

O impugnante faz uma síntese da autuação.

II — Tempestividade da impugnação

Sustenta o impugnante, com base no art. 15 do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, que a impugnação é tempestiva.

III — Preliminares

III.1 — Realização de perícia

Ao edificar a presunção de omissão na construção do lucro real, a fiscalização elevou os valores de receitas, tomando-os ficticios, reduzindo os custos efetivamente realizados, sem abater os valóreFdécrarados. TambEn nao compensou nenhum tributo pago e contabilizado, posto à disposição da fiscalização ou disponíveis nos registros da SRF.

Documento nato-digital

Com efeito, vislumbra-se a precariedade do lançamento, não se prestando ao cumprimento de sua finalidade, tamanha a evidência dos erros materiais, o que ressalta a fragilidade da exigência.

Ocorre que a construção de uma presunção exige profundo exame da escrita contábil, dos documentos que lhes serviram de base e esclarecimentos prestados. Esse minucioso trabalho o fisco não se dignou a realizar.

Assim, há de se concluir que a realização de pericia contábil toma-se intransponível para o deslinde da controvérsia, como determina o art. 17, parágrafo único do Decreto n° 70.235, de 1972. À fl. 1037,0 impugnante indica seu perito.

111.2 — Do princípio constitucional da estrita legalidade tributária

A Constituição Brasileira - primeira entre as demais do mundo, sob o aspecto do princípio constitucional da estrita legalidade - é rigida e exaustiva no que se refere ao sistema tributário.

São uniformes doutrina e jurisprudência na interpretação e na aplicação do preceito: "Só à lei cabe estabelecer explicitamente, os aspectos da hipótese de incidência tributária, definir a base imponível e prescrever a alíquota a aplicar".

111.3 — Lançamento por presunção

O impugnante tece considerações acerca do assunto em pauta, concluindo, com base no Código de Processo Civil - art. 334 - IV, que a presunção legal e só ela, dispensa a prova dos fatos. Como exceções à regra geral do ônus da prova, só são admitidos em matéria tributária, quando expressamente previsto em lei.

111.4 — Preliminar — Inversão do ônus da prova

Pretende o Fisco Federal, com o lançamento de oficio, inverter ilegalmente o ônus da prova, conflitando com as normas legais em vigor, quando a ele caberia demonstrar, com clareza, quais foram os valores aproveitados como custo e quais os que deixaram de ser e porque motivo, principalmente o que foi pago.

Em matéria de distribuição do ônus da prova, em regra, cabe à autoridade tributária provar a inexistência de provas ou dos esclarecimentos do contribuinte. Não basta alegar inexatidão ou registro provisório - se não consegue prová-la, prevalecem a declaração e as provas do contribuinte. E somente outra norma legal especial pode, nos casos e nas condições que especificar, inverter o ônus da prova, isto é, transferi-lo para o sujeito mais fraco da relação tributária.

Para que o lançamento de oficio seja legal, é necessário, portanto, que a autoridade lançadora (se não dispõe de elemento seguro de prova), demonstre a existência de indício veemente, articulando os fatos e circunstâncias que fundamentam sua convicção de que houve aquisição de disponibilidade de rendimento não declarado.

Na área federal, o art. 29 do Decreto ncI70 235 de 1972, dispõe: Ilna apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias".

Esse preceito reflete a orientação do direito processual moderno de não submeter a atividade do Juiz na valorização das provas a normas legais estritas, mas de permitir-lhe maior liberdade de sua convicção sobre os fatos ocorridos.

Documento nato-digital

Liberdade de apreciação das provas não se confunde, todavia, com dispensa de provas. A prova indiciaria é modalidade de prova, e não ausência de prova. Somente a lei, por meio das presunções, pode dispensar a prova.

IV — Mérito

Na hipótese dos autos, formalizado sob presunção juris tantum que admite a contraprova, nada ficou provado quanto à efetiva "transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o de seus sócio? como cristalinamente o exige o art. 44 da Lei n°8.541, de 23 de dezembro de 1992, em seu § 2" para autorizar o lançamento como indicio de omissão de receitas.

Após o rigoroso exame nos elementos contábeis e fiscais do impugnante, a fiscalização limitou-se a identificar indícios, sem provas da pretendida omissão, mencionados no Relatório de Trabalho Fiscal, glosando custos e despesas e exigindo tributos da receita bruta para os anos-calendário de 1997 e 1998, que passaremos a contestar, um a um, pela mesma ordem mencionada no auto de infração.

IV.1 — Omissão de receitas — Receitas não escrituradas

No item 5.1.3 do Relatório de Trabalho Fiscal estão listados alguns clientes do impugnante que serviram para exigir tributos nos itens do auto de infração, 001 - RECEITAS NÃO ESCRITURADAS, em 1997 e 1998, no valor de R$ 54.406,51, e 004- OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA, em 1999 e 2000, no valor de R$ 154.535,59, denotando dois pesos e duas medidas para o mesmo fato gerador.

Outros clientes, igualmente intimados, cópias anexas, não foram listados no item 5.1.3 do referido relatório nem considerados no feito fiscal, o que demonstra a parcialidade e inocuidade desse levantamento.

O levantamento fiscal está incompleto, porque não contemplou todos os clientes do impugnante; os materiais aplicados foram somente algumas notas fiscais que aqueles clientes conseguiram coletar; os materiais adquiridos para os demais clientes figuraram como sendo DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS; os materiais adquiridos em nome da GUERRAL não foram considerados; assim como os estoques da empresa também não.

Empresas intimadas, não listas nem consideradas no item 5.1.3 do Relatório do Trabalho Fiscal, embora recepcionadas pelo autuante, conforme comprovantes anexos: 1) Construtora Hema; 2) Vertical Engenharia Ltda.; 3) Condomínio Porto Seguro; 4) Condomínio Porto Imperial; 5) PROENCO - Projetos, Empreendimentos e Construções Ltda.

Ora, por não terem sido consideradas no levantamento fiscal, tanto as notas fiscais de serviço da GUERRAL quanto as relativas às aquisições de materiais na ALCOA, - figuraram no item DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS, para embasto a pretendida omissão de receitas.

O impugnante, em relação aos valores lançados no item 001 RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS, em 30/06/1997 e 31/12/1998, faz referência ao Balanço Geral de 31/12/1996 e 31/12/1997 e à movimentação dos estoques nos períodos correspondentes, concluindo pela inexistência da omissão de receitas.

No item 003 do auto de infração, que trata da omissão de receitas no ano-calendário de 1997, no valor de R$143.814,23, a título de DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS, a autoridade fiscal fez exigência de suposta omissão de receita com base num

Documento nato-digital

levantamento parcial dos clientes do impugnante, o que também anula o indicio demonstrado, porque referidos depósitos bancários não têm origem de receita porquanto fornecidos pelos clientes para aquisição de materiais.

Ou permanece o indicio ou nenhuma das parcelas relacionadas no item 003 deve prosperar. O fato é que o imposto está sendo exigido em duas oportunidades. Uma como receita não contabilizada e outra como depósito bancário não justificado. Ou permanece uma e anula a outra ou nenhuma das duas deve subsistir por não haver nos autos prova da omissão e quem dela se beneficiou.

IV.2 — Saldo credor de caixa

O impugnante questiona como conciliar saldo credor de caixa no valor de R$7.963,25 com depósitos bancários não justificados de R$16.030,00, constante do item 003 - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS no mesmo período, em 31/12/1997. Ou subsiste um e anula o outro ou nenhum dos dois prevalece. O bis in idem, em desfavor do sujeito mais fraco da relação tributaria, é que não pode existir.

Segundo a tese fiscal, nenhum dos depósitos desse item 003 do auto de infração

foi contabilizado. Se realmente não foram, porque a escrita não foi desclassificada e arbitrado o lucro? Porque a escrita contábil e fiscal foi considerada apta à apuração do lucro real, com tantos vícios, sem provas? Se existe depósito não contabilizado, na mesma data e em valor superior, claro e evidente que a boa técnica de auditoria contábil e fiscal recomendaria a anulação do saldo credor de caixa, tomando insubsistente tal exigência. Cobrar o mesmo fato gerador em duas oportunidades, inclusive com levantamento parcial de clientes é que não pode, razão porque deve também ser afastada da tributação essa verba.

Mais a mais, o imposto de renda e a contribuição social, nesse ano-calendário de 1997, passou a ser trimestral e no 4° trimestre/1997 não existia saldo credor de caixa.

Provada a inexistência dessa rubrica, também se requer sua exclusão.

IV. 3 – Omissão de receitas — Depósitos bancários não justificados (1997 e 1998)

No inicio desta peça impugnatória, foi demonstrado que para um saldo de depósitos totais em 1997 e 1998, segundo a tese fiscal, fls. 1004/1010, no valor de R$556 mil, a fiscalização glosou R3421 mil, só aceitando como origem de receitas R$155 quando as DIRPJ e elementos contábeis foram de R$205 mil. Isto, sem levar em conta as aquisições de materiais à ALCOA no valor de R$244 mil (R$101 mil em 1997 + R$143 mil em 1998) e muito menos os impostos que foram pagos, IRPJ, CSLL, PIS e Cofins naquelas bases.

Ora, a soma algébrica de todos os depósitos (R$ 556 mil), menos a exigência (R$483 mil), menos os materiais aplicados (R$244 mil), menos as DIRPJ (R$205 mil), resulta numa apuração do lucro real e/ou base de cálculo negativa de R$376 mil ou excesso de exação nesses dois anos-calendário, sem considerar os impostos pagos sobre os valores declarados.

É um exagero, para uma pequena empresa familiar, que em 31/12/1998 tinha um Capital Social Integralizado de R$367,51 e Patrimônio Liquido negativo de R$5.345,19 - ver fls. 53 do Livro Diário n°03 nos autos.

Se a autoridade autuante tivesse partido dos depósitos bancários para apurar um possível indicio de omissão, ainda teria que fazer a prova de quem dela teria se beneficiado, a empresa ou seus sócios. Imagine, Senhor Julgador, fazer exigência fiscal no valor de R$376

Documento nato-digital

acima de todos dos valores dos depósitos bancários constantes dos extratos de contas, segundo seus levantamentos, sem desclassificar a escrita!

Cita acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), salientando que esse entendimento deve prevalecer em todos os julgados dos órgãos do Ministério da Fazenda, em harmonia com a Jurisprudência de Superior Instância, razão porque acredita o impugnante que o Julgador Singular mandará excluir mais essa verba da exigência, principalmente, como justificado anteriormente, os totais de depósitos bancários não são aqueles listados as fls. 1004/1010 dos autos.

IV.4 — Omissão de receitas da atividade — a partir do AC 93 — Industrialização por encomenda — Ano-calendário de 1999 e 2000 — Lucro Presumido

O mesmo item 5.1.3 do Relatório de Trabalho Fiscal serviu tanto para fazer exigências no item 001 do auto de infração - RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS nos anos-calendário de 1997 e 1998 declarados pelo lucro real, como para este item nos anos-calendário de 1999 e 2000 declarados pelo lucro presumido. O mesmo item 5.1.3 do Relatório de Trabalho Fiscal serviu tanto para fazer exigências no item 001 do auto de infração - RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS nos anos- calendário de 1997 e 1998 declarados pelo lucro real, como para este item nos anos-calendário de 1999 e 2000 declarados pelo lucro presumido.

Como ocorreu naquele período, neste, também não subsiste a autuação, pelas mesmas razões já desenvolvidas e como se aqui estivessem escritas: são valores de terceiros, destinados à aquisição de perfis na ALCOA.

Mais a mais, se procedente fossem os depósitos bancários como origem de receitas, a sua base de cálculo não seria de 100% como ocorreu na hipótese dos autos, consoante jurisprudência administrativa. Deve, assim, ser excluída mais esta parcela, como se requer.

IV.5 — Depósitos bancários não contabilizados

Referidos depósitos referem-se aos anos-calendário de 1999 (R$221.161,03) e 2000 (R$139.197,63), que o impugnante declarou pelo LUCRO PRESUMIDO, sem a necessidade de escrituração contábil completa, como ocorria anteriormente, quando declarava pelo lucro real.

Vejamos qual foi o total da movimentação bancária nesses dois anos, segundo o levantamento fiscal, fls. 1008/1010 dos autos (1999 = R$241.033,41 + 2000 = R$197.058,31), totalizando R$438.091,72 para se determinar a base de cálculo do lucro presumido. _

Com base em levantamento feito à fl. 1048 relativamente ao ano de 1999, salienta o impugnante que, se todos os depósitos bancários fossem de R$241 mil (fls. 1004/1010), ainda assim haveria um indicio negativo de R$1.134,00 nesse ano-calendário, o que torna sem efeito a exigência que tomou como base de cálculo R$322 mil, ou excesso de exação de R$323 mil com uma única justificativa: o mesmo fato gerador foi tributado diversas vezes.

Da mesma forma, no ano-calendário 2000 (demonstrativo — fls. 1048/1049) foi feita exigência de R$134 mil sem qualquer indício ou 225,3% acima do indicio, pelo mesmo motivo, fato gerador tributado em diversas oportunidades.

Com especificidade, neste item, qualquer valor declarado por terceiros não coincidente em data e valor com os extratos de contas, foi considerado omissão de receitas ou depósitos bancários não contabilizados. Não importaram as justificativas do impugnante nem

Documento nato-digital

tampouco a confirmação de seus clientes que referidos depósitos foram destinados á aquisição de matérias-primas na ALCOA.

Melhor esclarecendo, a maior parte dos depósitos realizados mais aqueles considerados não contabilizados, segundo a tese fiscal, por presunção, foram lançados como receita omitida, sem qualquer custo.

Para melhor demonstração da inocuidade do lançamento, note-se que os depósitos bancários em que a fiscalização se estribou para embasar sua exigência foram os constantes das fls. 1004/1010 dos autos, diferentes dos de fls. 228/234 e dos extratos de contas, fls. 252/359, inclusive e mais precisamente do demonstrativo dos depósitos bancários como origem de receitas, elaborado pelo impugnante em resposta ao termo de fl. 228 que, infelizmente não foi visto nos autos, mas que se anexa nesta oportunidade.

Nenhum dispositivo legal citado no auto de infração autoriza essa estranha forma de arrecadar tributos, em cascata, onde o mesmo fato gerador serviu para exigir impostos em diversas oportunidades, sem custos, quando se sabe que "na área do imposto de renda, não se tributam receitas, mas lucros" como é iterativa a jurisprudência administrativa, mormente quando se apura o lucro real, como ocorreu nos dois primeiros anos da série auditada.

V — Conclusão

a) a suposta receita omitida, foi tributada em diversas oportunidades, em 100%, sem considerar os custos nem ao menos os materiais aplicados, como discriminados no Livro de Entrada do IPI;

b) assim, a base de calculo, com origem em depósitos bancários, sem considerar os materiais aplicados e adquiridos na ALCOA, sem abater o que tempestivamente foi declarado nas DIRPJ e sem os saldos bancários já considerados no ano anterior, claro e evidente, que a tributação ficou supervalorizada;

c) intimação parcial dos clientes e resultado inconcluso e intempestivo, item 5.1.3 do Relatório Fiscal, só serviu para elevar a presunção fiscal; o lançamento tributário foi encenado, de direito, em 28/03/2002 mas, de fato, a fiscalização ainda continuou a fazer intimações e receber respostas de clientes - ver anexos;

d) os livros fiscais de entrada, saída e apuração do IPI, insistentemente exigidos pelo autuante na fase de auditoria, em nada serviram ou foram aproveitados no levantamento fiscal;

e) os valores dos depósitos bancários às (ls. 1004/1010 não conferem com a relação de (fls. 228/234, nem com os extratos de contas de fls. 252/359, e muito menos com a resposta ao termo de fl. 228 - não constante dos autos;

f) todos os clientes, indistintamente, confirmaram que forneceram valores à GUERRAL para aquisição de materiais na ALCOA e que o impugnante prestou contas dos valores recebidos, inclusive com notas de prestação de serviços, o que anula referida movimentação bancária para subsidiar os trabalhos fiscais;

Documento nato-digital

g) o grande mérito da fiscalização foi o de ter orientado como proceder daqui para frente, com escrituração mais consistente, apuração do II'!, emissão de documentos fiscais, etc, só pagando o ISS sobre a montagem e não mais sobre o processo de execução das esquadrias; valores de terceiros, para aquisição de perfis na ALCOA, não são mais depositados na conta bancária da impugnante;

h) no passado, a pequena empresa, com ínfimo Capital Social e Patrimônio Liquido negativo, com administração familiar, localizada em uma das regiões mais desprotegidas do imenso território brasileiro, sem nunca ter sido orientada e sem qualquer intuito de sonegar tributos, é possível tenha deixado de cumprir alguma obrigação acessória prevista na legislação tributária, sem dolo ou má-fé.

VI — Requerimento

Pelo exposto e mais que do processo consta, protestando por perícia, diligência e juntada de outros elementos de convencimento, ainda nessa fase administrativa, espera e confia que essa Delegacia de Julgamento, em apreciando a matéria, defira as pretensões do impugnante, saneando o feito e eximindo-o de qualquer responsabilidade tributária na série fiscalizada, como requerido, por ser de direito e mais elementar JUSTIÇA.

Os documentos anexados à impugnação constam das fls. 1052 a 1204.

Na ocasião do julgamento de primeira instância a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belho Horizonte entendeu por bem julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente os autos de infração. Fê-lo nos seguintes termos:

> I.1 – TEMPESTIVIDADE
>
> Consoante o disposto no art. 15 do Decreto n° 70.235, de 1972, a impugnação é tempestiva e dela se toma conhecimento.
>
> I.2—PEDIDO DE PERÍCIA CONTÁBIL. COMPENSAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.
>
> O impugnante postulou a realização de perícia contábil, ante a evidência de erros materiais, tendo indicado o seu perito. Também argumentou que não houve a compensação de nenhum tributo pago e contabilizado ou disponível nos registros da Secretaria da Receita Federal — SRF (atual Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB),
>
> Neste sentido, cumpre registrar que cabe ao administrador tributário, por força do art. 18 do Decreto n° 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1° da Lei n° 8.748, de 9 de dezembro de 1993, determinar a realização de diligências e perícias quando as entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.
>
> Ainda à luz do citado decreto, esclareça-se que a regra do processo administrativo fiscal é de que são conhecidos todos os documentos que instruírem a impugnação formalizada por escrito tempestivamente. Note-se também que é da essência da relação processual que as alegações de parte a parte estejam devidamente instruídas com as respectivas provas.
>
> No caso vertente, o entendimento da fiscalização sobre o assunto foi consubstanciado nos autos de infração, no Relatório de Trabalho Fiscal, nos demonstrativos conexos e nas provas documentais juntadas nos autos, motivando o lançamento de forma apropriada, não tendo o impugnante apontado, objetivamente, nenhum erro material ou

Documento nato-digital

fato relevante na apuração que pudesse dar ensejo a uma revisão dos dados que serviram de base para o lançamento.

É importante destacar ainda que não compete ao julgador determinar a abertura de uma nova auditoria fiscal, o que efetivamente representam os pedidos do impugnante, para a apuração dos mesmos fatos objeto do lançamento questionado. A fase investigatória já se encenou com a lavratura e ciência dos autos de infração; agora caberia ao contribuinte apresentar a impugnação acompanhada das provas de suas alegações, de forma a refutar os fatos que lhe foram imputados e justificar a realização de uma perícia contábil.

Sendo assim, não havendo motivação bastante para a realização de perícia contábil, o pedido do impugnante deve ser indeferido, na forma das disposições contidas nos arts. 18 e 28 do Decreto n° 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1° da Lei n° 8.748, de 1993.

Quanto à alegação do autuado de que não foi compensado nenhum tributo pago e contabilizado ou disponível nos registros da SRF, deve ser salientado que a tributação ocorreu sobre os valores correspondentes às omissões de receita, em relação aos quais evidentemente não houve recolhimento de tributos. É bom notar ainda que os prejuízos e bases negativas apurados pelo contribuinte em períodos específicos, de acordo com as DIPJ entregues, foram aproveitados no lançamento do IRPJ e da CSLL conforme demonstrativos próprios que compõem os respectivos autos de infração.

No que se refere ao principio da legalidade suscitado pelo defendente, pode-se afirmar que, no lançamento, foram observados todos os quesitos atinentes à formalização da exigência fiscal previstos no art. 10 do Decreto no70.235, de 1972, notadamente quanto à descrição dos fatos, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, demonstração do cálculo do imposto e das contribuições devidas, além da apuração da multa de oficio e dos

juros de mora.

Ademais, a situação aventada pelo defendente não se assenta nos casos de nulidade definidos no art. 59 do citado decreto, segundo o qual são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Cumpre também destacar que, de acordo com o art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. O parágrafo único do citado artigo dispõe ainda que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, constatada a infração, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento de oficio das diferenças de imposto e contribuições porventura encontradas, sujeitando-se ainda o contribuinte às penalidades cabíveis e aos juros de mora regulamentares.

1.3 —PRESUNÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O contribuinte discorreu acerca de presunção e do ônus da prova, contestando o

lançamento sob estes dois aspectos.

Nesse sentido, no que tange à conceituação das presunções, no Direito Civil, merecem destaque os ensinamentos do Professor Caio Mário da Silva Pereira:

Presunção é a ilação que se tira de um fato certo, para prova de um fato desconhecido. Não é, propriamente, uma prova, porém um processo lógico, por via do qual a mente atinge a uma verdade legal. A lei, afirmando a legitimidade dos filhos concebidos na constância do casamento, parte de um fato certo (concepção coincidente com o estado

Documento nato-digital

de casado) para atingir á afirmativa da legitimidade, de que é a presunção. Na sua base há de estar sempre um fato, provado e certo; não tolera o direito que se presuma o fato, e dele se induza a presunção, nem admite que se deduza presunção de presunção.

Segundo as noções tradicionais, as presunções são divididas em duas classes: de um lado, a chamada presunção comum (praesumptio hominis), aquela que a lei não estabelece, mas funda-se no que ordinariamente acontece; de outro lado, as presunções legais, criadas, portanto, pelo direito positivo, para valerem como prova do fato ou da situação assim anunciada. São as presunções legais resultado da experiência e correspondem àquilo que normalmente acontece, e assim erigido em técnica legal probatória.

Subdividem-se as presunções legais, a seu turno, em absoluta (praesumptio iuris et de jure) e relativa (praesumptio iuris tantum). Diz-se iuris et de iure ou legis «te de lege aquela que não admite prova em contrário. É uma dedução que a lei extrai, necessariamente, de um fato certo, e que não comporta contradita, ainda mesmo no caso de não corresponder à verdade. Há um interesse de ordem pública em que seja tipo pra veritate, e impede apareça o interesse privado fundado na prova de que não é verdade.

Chama-se iuris tantum a que pode ser ilidida. É, pois, uma ilação que a lei tira de um fato certo, e que prevalece enquanto não contraditada por outra prova. Uma vez produzida esta, fica demonstrada a desvalia daquela, ou sua falia de correspondéncia com a realidade.

Desta forma, pode-se dizer que as presunções são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. Também a doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas, a saber: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (*praesumptio iuris et de fure*) e relativas (*praesumptio iuris tantum*). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

As presunções legais relativas provocam a chamada "inversão do ônus da prova" cabendo ao contribuinte provar que o fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito, este é o entendimento expresso pelo Código de Processo Civil, art. 333, I. Portanto, o efeito prático da presunção legal relativa é inverter o ônus da prova. Invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com a s características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume. Cabe, pois, ao contribuinte, para afastar a presunção (se for relativa), provar que o fato presumido não existe.

No tocante ao lançamento em questão, as infrações caracterizadas como saldo credor de caixa e depósitos bancários não justificados ou não contabilizados, constituem presunções legais de omissão de receitas, trazendo a inversão do ônus da prova como conseqüência imediata da aplicação da lei ao caso concreto.

Em relação às infrações descritas como receitas não contabilizadas e omissão de receitas da atividade — industrialização por encomenda, estas não estão abrangidas pelo conceito de presunção legal de omissão de receitas. Nesses casos, não há inversão do ônus da prova, e a caracterização da omissão de receitas somente ocorre diante da existência de prova direta da omissão, assim constituida pela autoridade fiscal no exercício regulamentar de suas atribuições legais.

Assim, feitas estas considerações, a análise das questões de mérito a ser empreendida nos tópicos seguintes desse Voto deve ser norteada pelos pressupostos ora expressos.

II. MÉRITO

II.1- DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Documento nato-digital

O item 5.1.1 do Relatório de Trabalho Fiscal consubstancia o levantamento feito pela fiscalização acerca dos depósitos bancários mantidos pelo contribuinte na Caixa Econômica Federal — CEF e no Banco do Estado de São Paulo — Banespa.

De acordo com o relatório fiscal, a fiscalização procedeu ao cotejamento dos valores constantes dos extratos bancários com os livros fiscais e contábeis, tendo sido expedidas intimações para o contribuinte, visando à comprovação da origem dos recursos creditados em suas contas correntes.

Ao longo desse item do relatório, foi feita uma descrição dos casos em que houve a comprovação documental e aquelas outras situações em que o contribuinte não logrou atestar a origem dos valores depositados, tendo, ao final, sido elaborados os demonstrativos de movimentação financeira de fls. 1004/1010, que identificam os valores depositados nas contas correntes sem comprovação.

Conforme se viu, o impugnante argumentou que, no caso em comento, a presunção fiscal é insuficiente para conferir validade à exigência, acrescentando ainda que o ônus da prova é do fisco.

Neste particular, cumpre salientar que, após a edição da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a movimentação bancaria relativamente aos depósitos cuja origem não foi comprovada pelo sujeito passivo regularmente intimado, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário, conforme disposição do seu art. 42:

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 fisica ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação especificas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§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 fisica ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, (...)

§4º tratando-se de pessoa fisica, (...).

Como se verifica, a lei determina que, ocorrida a situação fática (créditos em conta de depósito), presume-se, até prova em contrário (esta a cargo do sujeito passivo), a ocorrência do fato a ser provado (omissão de receita).

Trata-se de instituto cuja propriedade é a de inverter o ônus da prova contra o sujeito passivo, autorizando o fisco a presumir a ocorrência do fato gerador pela verificação da situação tipificada em lei, como por exemplo também ocorre com o saldo credor de caixa e o passivo fictício.

Evidencia-se, portanto, que a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um crédito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários creditados e seu oferecimento à tributação, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um crédito bancário sem origem ou não oferecido à tributação — e o fato desconhecido — auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o

Documento nato-digital

dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de rendimentos não declarados.

Neste sentido, a tributação por omissão de receitas decorrente de urna presunção legal em nada fere o conceito legal de fato gerador a que se refere o art. 43 do CTN. Ao revés, tal presunção, como fez a fiscalização no caso vertente, vem no sentido de reforçar o fato de que o sujeito passivo adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica dos valores movimentados (*creditados*) em contas correntes bancárias por ele mantidas. Pelo que a verdade (*seja material ou formal)* que dimana dos autos é a de que o contribuinte teve a disponibilidade de um acréscimo patrimonial, como decorrência direta dos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

Da mesma forma, a base de cálculo tributada nessa peça fiscal se insere no conceito legal de renda, na medida em que com o advento do art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996, vigente a partir do ano-calendário de 1997, nova hipótese fática foi alçada â categoria das presunções legais tributárias.

Segundo o impugnante, os valores constantes dos demonstrativos fiscais de fls. 1004/1010 seriam diferentes dos dados indicados às fls. 228/234 e dos extratos de fls. 252/359.

Nesse particular, cumpre esclarecer que a documentação de fls. 228/234, a que fez referência o impugnante, diz respeito ao Termo de Intimação Fiscal no qual o contribuinte foi instado a comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, conforme especificação feita no Relatório de Movimentação Bancária que o acompanha. Os documentos de fls. 252/359 correspondem aos extratos das contas correntes do contribuinte mantidas na CEF e no Banespa, que serviram de base para o trabalho de cotejamento a que fez referência o Relatório de Trabalho Fiscal, no item 5.1.1.

Por sua vez, os demonstrativos fiscais de fls. 1004/1010, conforme já comentado, consubstanciam o levantamento fiscal, identificando, conforme anotação feita nos próprios demonstrativos, na coluna "VALOR (I)", os valores dos depósitos efetuados na C/C, e na coluna "VALOR (II)", os valores dos depósitos não comprovados durante a fiscalização. Na coluna "TOTAL MENSAL", foi feito o somatório dos depósitos não comprovados, levados à tributação nos respectivos períodos de apuração.

No caso, o impugnante não apontou, objetivamente, nenhuma divergência entre os valores dos citados documentos, de forma a evidenciar falhas no levantamento fiscal e até mesmo propiciar a correção de eventuais equívocos cometidos. Não há, portanto, como considerar a alegação genérica do autuado acerca da existência de divergências, se estas supostas diferenças não foram comprovadas.

Também alegou o impugnante que, em resposta ao termo de fl. 228, elaborou o "demonstrativo da origem das receitas", que não foi visto nos autos, ora anexados à impugnação às fls. 1062/1069.

Primeiramente, cumpre destacar que, em relação a resposta do contribuinte apresentada em atendimento ao termo fiscal de E. 228, anexada ao processo pela fiscalização às fls. 238/239 e, à impugnação, às fls. 1060/1061 cada uma de suas colocações foi analisada no Relatório de Trabalho Fiscal, especialmente no item 5.1.1, que contém os motivos para a aceitação ou não dos argumentos e documentos apresentados pelo intimado. Nos já comentados demonstrativos de fls. 1004/1010, a autoridade fiscal identificou cada um dos valores, apontando, em colunas próprias, aqueles depósitos que considerou comprovados e os não comprovados.

No documento de fls. 1062/1069, denominado "demonstrativo da origem das receitas", o autuado se restringiu a indicar o valor do depósito e somatórios por mês e trimestre, sem nenhuma identificação efetiva de sua origem e do documento correspondente. Não houve, nessas condições, comprovação alguma.

O defendente sustentou ainda que, na movimentação bancária questionada, a autoridade fiscal não considerou os materiais aplicados e adquiridos na Alcoa, nem foi abatido o que foi declarado nas DIRPJ e os saldos bancários do ano anterior, tendo acentuado que

Documento nato-digital

os clientes confirmaram que forneceram valores à Guerral para aquisição de materiais na Alcoa.

Também os livros de entrada, saída e apuração do IPI não teriam sido aproveitados no levantamento fiscal.

Em verdade, o impugnante procurou justificar os depósitos bancários por meio de generalidades e especificidades da operacionalizaçâo dos negócios da empresa, deixando de observar que a comprovação da origem deve ser feita, individualizadamente, com a documentação hábil e o registro contábil correspondente, de forma a evidenciar que, embora transitando em sua conta corrente, tais valores pertenciam a terceiros.

Não há como admitir que recursos de terceiros transitem de forma sistemática pelas contas bancárias da empresa, sem que o contribuinte mantenha um controle rigoroso desta movimentação, a fim de se garantir em relação aos supostos clientes e de atender aos eventuais questionamentos das autoridades fiscais.

Da mesma forma, as informações disponíveis nas DIRPJ ou em livros fiscais do contribuinte não são suficientes para comprovar a origem dos depósitos bancários, individualizadamente identificados pela autoridade fiscal, notadamente nos demonstrativos de fls. 1004/1010, sendo inócuos os exercícios aritméticos demonstrados na impugnação (fls. 1048/1049), envolvendo valores desses livros ou declarações.

Nota-se ainda que o próprio impugnante reconhece a precariedade de seus controles internos, necessários e indispensáveis principalmente quando o contribuinte supostamente movimenta em suas contas bancárias recursos de terceiros, chegando até a considerar didática a autuação no sentido de ter provocado o aprimoramento de sua escrituração, conforme o seguinte trecho transcrito da impugnação:

g) o grande mérito da fiscalização foi o de ter orientado como proceder daqui para a frente, com escrituração mais consistente, apuração do IPI, emissão de documentos fiscais, etc, só pagando o ISS sobre a montagem e não mais sobre o processo de execução das esquadrias. Valores de terceiros, para aquisição de perfis na ALCOA, não são mais depositados na conta bancária da impugnante;

Tal reconhecimento, entretanto, não é capaz de ilidir o lançamento regularmente constituido, ao revés, somente vem a confirmar a correção do procedimento fiscal, na medida em que evidencia que o contribuinte não dispunha efetivamente dos meios para comprovar a origem dos depósitos bancários em contas correntes mantidas na CEF e no Banespa.

Assim, na falta da comprovação de sua origem, por força de presunção legal, os valores depositados constituem receitas do titular da conta bancária, para fins de tributação do IRPJ e das contribuições devidas.

O impugnante questiona ainda o motivo pelo qual a autoridade fiscal, diante da infração capitulada, não procedeu à desclassificação da escrita.

Quanto ao assunto pauta, cumpre esclarecer que a existência de valores depositados em conta corrente bancária sem comprovação de sua origem constitui infração caracterizada como omissão de receitas, por presunção legal prevista no art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996. Situação essa que não se confunde com a desclassificação da escrita, que ocorre quando constatados evidentes indícios de fraudes ou a existência de vícios, erros ou deficiências que a tome imprestável para identificar a movimentação financeira, inclusive bancária, ou para determinar o lucro real, fatos que suscitam inclusive o arbitramento do lucro (art. 47, inciso II da Lei n°8981, de 20 de janeiro de 1995).

Ou seja, a existência de depósitos bancários sem comprovação de origem não constitui, por si só, motivo para a desclassificação da escrita e para arbitramento do lucro.

No caso, a omissão de receitas assim caracterizada por presunção legal, perfeitamente quantificada, foi levada à tributação pelo regime adotado pelo contribuinte nos

Documento nato-digital

respectivos períodos: lucro real, nos anos-calendário de 1997 e 1998, e lucro presumido, nos anos-calendário de 1999 e 2000.

Isto porque, de acordo com o art. 24 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. De acordo com o § 2° da citada norma, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro liquido, da Cofins e do PIS.

Também não há como apropriar custos associados a valores de depósitos bancários sem comprovação de origem, como sugeriu o impugnante, lembrando que a dedução de custos ou despesas, cabível somente na hipótese de tributação pelo lucro real, depende da contabilização do gasto e de sua comprovação documental, inexistentes no caso em comento.

Cumpre ainda destacar que não existe tributação em duplicidade com as demais infrações do lançamento, como sustentou o contribuinte em diversas passagens de sua impugnação, uma vez que, no caso da constatação de depósitos bancários sem comprovação de origem o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira (§ 1° do art. 42 da Lei n°9.430, de 1996).

Na situação dos autos, os valores dos depósitos cuja origem não foi comprovada constam consolidados nos demonstrativos fiscais de fls. 1004/1010, identificados individualizadatnente na coluna "VALOR (II)", com totalizações mensais, tendo sido levados à tributação nos períodos de incidência correspondentes a cada um dos tributos devidos, não guardando relação com os valores apurados, ainda que nos mesmos períodos, atinentes a outras infrações cometidas pelo autuado.

Ademais essa suposta duplicidade somente poderia ser considerada se o contribuinte apresentasse documentação comprobatória que evidenciasse, pelo menos, a coincidência de datas e valores entre os depósitos não justificados e a omissão apurada nos demais itens do lançamento, hipótese que efetivamente não ocorreu em nenhum dos casos examinados.

II.2 - SALDO CREDOR DE CAIXA

O saldo credor de caixa, matéria tratada no item 5.1.2 do Relatório de Trabalho Fiscal, tem como base legal o art. 228 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n°1.041, de 11 de janeiro de 1994- RIRJ1994, abaixo reproduzido:

Art. 228. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei n.° 1.598/77, art. 12, §2º).

No caso, se está diante de uma presunção legal de omissão de receita, conforme abordagem feita no item 1.3 desse Voto, somente podendo ser afastada mediante prova apresentada pelo contribuinte, ausente no caso examinado.

O impugnante questionou como conciliar saldo credor de caixa no valor R$7.963,25 com depósitos bancários não justificados de R$16.030,00, indicado no item 003 do auto de infração do 1RPJ, em 31/12/1997.

Em verdade, os depósitos a que fez referência o autuado correspondem, de acordo com o demonstrativo fiscal de fl. 1005, ao somatório dos depósitos bancários não comprovados do mês de outubro de 1997, levados à tributação no 4° trimestre de 1997, por isso em 31/12/1997.

Por seu turno, o saldo credor de caixa foi apurado diretamente à folha 80 do livro Razão, em 29/12/1997, no valor de R$7.963,25, conforme cópia do documento anexada fl. 559, também tributado no 4° trimestre/1997.

Documento nato-digital

Embora o período de apuração seja o mesmo, 31/12/1997, trata-se de valores e datas nitidamente diferentes, atinentes a infrações distintas, ambas com previsão legal expressa, o que afasta a hipótese de bis in idem aventada pela defesa.

Ainda na impugnação, sustentou o autuado que o 1RPJ e a Contribuição Social, no ano-calendário de 1997, passou a ser trimestral e no 4° trimestre/1997 não existia saldo credor de caixa. A alegação do contribuinte é descabida, uma vez que, conforme comprovado nos autos e acima comentado, o saldo credor ocorreu em 29/12/1997, tendo sido tributado em 31/12/1997.

II.3 - RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

No item 5.1.3 do Relatório de Trabalho Fiscal, constam os registros acerca da infração caracterizada como receitas não contabilizadas - industrialização por encomenda. Diferentemente dos casos anteriores, na situação em causa houve a constatação de omissão
direta de receitas, tendo a fiscalização intimado clientes e fornecedores do autuado, buscando a formação de provas da omissão, indispensável quando o lançamento não está amparado em presunção legal, conforme matéria debatida no item 1.3 desse Voto.

O impugnante contesta a exigência, tendo argumentado que o levantamento fiscal está incompleto, porque não teria contemplado todos os seus clientes; foram consideradas somente algumas notas fiscais que aqueles clientes conseguiram coletar; os materiais adquiridos em nome da Guerral não foram considerados, assim como os estoques da empresa.

Primeiramente, cumpre salientar que a fiscalização, no Relatório de Trabalho Fiscal, fez o registro dos casos em que foi constatada a omissão de receitas. Assim, os demais clientes que o impugnante alega não terem sido relacionados no trabalho fiscal, não o foram justamente por não haver relação com a infração ora apurada.

Nas situações em que foi verificada a omissão de receitas, pode-se afirmar, com base nos relatos constantes do item 5.1.3 do relatório fiscal e nos documentos que menciona, que a autoridade fiscal, no exercício regular de suas atribuições, intimou cada um dos clientes do contribuinte, notadamente condomínios residenciais, a apresentar cópia de contratos, notas fiscais, registros contábeis, além de esclarecimentos adicionais relativamente às operações contratadas com a empresa Guerral.

Em cada um dos casos, a fiscalização identificou o valor contratado com a Guerral, tendo o cuidado, com base nos documentos obtidos, de excluir os valores que se destinaram à Alcoa Alumínio S.A. (industrialização por encomenda), levando à tributação tão- somente a parcela desamparada de documentação fiscal, correspondente à própria Guerra].

Assim, não tem relevância, na apuração feita, a contratação com os demais clientes do autuado, -que não figuraram- no _ levantamento fiscal da omissão de receitas, ou a posição dos estoques da empresa, quando a comprovação devi ser feita em relação a cada um - dos clientes apontados no item 5.1.3 do Relatório de Trabalho Fiscal.

É bom lembrar que, de acordo com o art. 223 do RIR/1994, a determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

Por sua vez, o art. 951 do mesmo regulamento dispõe que a autoridade fiscal procederá ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Portanto, o procedimento fiscal, no tocante à formação das provas da omissão de receitas com base em elementos obtidos dos clientes do autuado, está rigorosamente

Documento nato-digital

correto, não tendo o impugnante, efetivamente, conseguido refiaar as evidências da infração.

A questão acerca de uma suposta duplicidade de lançamentos já foi abordada no item 11.1 do Voto, ao qual se faz remissão, lembrando, mais uma vez, que a duplicidade deve ser provada documentalmente, ainda que, no mínimo, pela demonstração da coincidência de datas e valores, o que não ocorreu no presente caso.

Trata-se de infrações distintas, umas apuradas com base em presunção legal (depósito bancários de origem não comprovada e saldo credor de caixa) e as outras fundamentadas em prova direta de omissão de receitas, cujos valores e datas de ocorrência foram determinados de acordo com as provas especificas em cada caso.

11.4 —CONSIDERAÇÕES GERAIS

Com referência às menções feitas à jurisprudência administrativa, cumpre observar que as decisões do Conselho de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (Parecer Normativo CST n° 390, publicado no DOU de 4 de agosto de 1971).

De todo modo, a título ilustrativo, podem ser citadas algumas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e do Primeiro Conselho de Contribuintes, que se contrapõem ao entendimento do impugnante, conforme a s seguintes ementas transcritas:

Acórdão CSRF/04-00.051 - Data da Sessão: 21/0612005

DEPOSITO BANCÁRIO — OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, nos termos do art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996.

Acórdão CC/103-22892 — Data da Sessão: 28/02/2007

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÓNUS DA PROVA. - A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para a contribuinte, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CALVA - Não logrando o sujeito passivo infirmar a apuração de saldo credor de caixa, solidifica-se a presunção lega/de omissão de receita.

DEPÓSITOS BANCÁMOS - OMISSÃO DE RECEITA - Evidencia omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, de direito ou de fato, pessoa física ou

jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, na forma do artigo 42 da Lei n a9.430/96.

Acórdão CC/703-23051- Data da Sessão:13/06/2007

OMISSÃO DE RECEITAS, DEPÓSITO BANCÁRIO. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.- Os valores depositados em conta bancária cuja origem não foi comprovada devem ser tributados como omissão de receitas da pessoa jurídica, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96. Comprovar a origem pressupõe identificar claramente a operação que deu causa aos depósitos, de forma devidamente documentada e respaldada na contabilidade.

Feitas estas considerações, tendo o procedimento fiscal seguido estritamente as normas legais pertinentes, devem ser mantidos os lançamentos do IRRI, da Contribuição Social, do PIS e da Cofins, que tomaram por base a receita omitida, assim considerada por presunção legal, nos casos dos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada e do saldo credor de caixa, ou por prova direta da omissão, em relação ao levantamento

Documento nato-digital

> feito pela autoridade fiscal com fundamento em elementos coletados dos clientes do autuado.

Irresignado com o v. acórdão *a quo*, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, que: (i) os autos de infração padecem de vício formal, já que a notificação veio somente após decurso do prazo fixado em MPF; (ii) multa aplicada no percentual de 75% tem caráter confiscatório; (iii) fazia-se necessária a realização de perícia; (iv) a inexistência de saldo de credor de caixa ao final do mês de dezembro de 1997; (v) a autuação por omissão de receitas diante da constatação de depósitos bancários não justificados não levou em consideração os valores despendidos pela Recorrente na aquisição de materiais junto a fornecedores; (vi) a autoridade fiscal está tributando duas vezes o mesmo fato gerador a partir da presunção de omissão de receita decorrente de depósitos bancários não justificados e das receitas não contabilizadas; e (vii) parcela dos valores relativos à industrialização por encomenda não podem ser considerados receita da Recorrente, uma vez que são destinados à aquisição de matéria-prima fornecida pela ALCOA.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade.

Conforme relatado acima, a Recorrente alega: (i) o efeito confiscatório da multa de ofício; (ii) reitera seu pedido para produção de prova pericial; (iii) nulidade do auto de infração por inobservância do prazo fixado no Mandado de Procedimento Fiscal; (iv) a inexistência de saldo de credor de caixa ao final do mês de dezembro de 1997; (v) a autuação por omissão de receitas diante da constatação de depósitos bancários não justificados não levou em consideração os valores despendidos pela Recorrente na aquisição de materiais junto a fornecedores; (vi) a autoridade fiscal está tributando duas vezes o mesmo fato gerador a partir da presunção de omissão de receita decorrente de depósitos bancários não justificados e das receitas não contabilizadas; e (vii) parcela dos valores relativos à industrialização por encomenda não podem ser considerados receita da Recorrente, uma vez que são destinados à aquisição de matéria-prima fornecida pela ALCOA.

Para melhor compreensão das razões que conduzem o presente voto, passo a analisar as alegações da Recorrente isoladamente.

(i) O alegado efeito confiscatório da multa de ofício

De início, cumpre destacar que a pretensão da Recorrente de ver afastadas a multa de ofício com base em alegado efeito confiscatório passa necessariamente pela análise de normas constitucionais, tendo em vista que só poderá ser acolhida caso o Julgador Administrativo afaste a aplicação de lei tributária sob o fundamento de inconstitucionalidade, conduta expressamente vedada pelas normas que regem o processo administrativo tributário federal, mais precisamente, por força do art. 26-A, do Decreto 70.235/1972.

Documento nato-digital

Ademais disso, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a vedação encontra fundamento, também, no art. 62 do RICARF e Súmula CARF nº 2. Veja-se:

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

Dessa forma, por se tratar de matéria estranha à competência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o recurso não deverá ser conhecido na parte em que se discute a natureza confiscatória das multas aplicadas. Por outro lado, com relação às demais matérias, o recurso deve ser conhecido.

(ii) O alegado vício por inobservância de prazo fixado em Mandado de Procedimento Fiscal

Alega a Recorrente que o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar nº 0430100.2001.00189 4-5, que prorrogou o prazo de validade de MPF anterior, autorizava a sua execução até o dia 27/01/2002, conforme ao que se verifica do documento de fls. 8.

Aponta, ainda, que os autos de infração foram lavrados em 26/03/2002 e que a ciência só ocorreu em 28/03/2002, após, portanto, ao prazo estabelecido no Mandado de Procedimento Fiscal Complementar.

Dessa forma, aduz que a inobservância do prazo fixado em MPF macula o lançamento, que deve ser anulado diante deste alegado vício de nulidade.

Em que pesem as alegações da Recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já consolidou entendimento no sentido de que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF tem apenas a função de controle administrativo interno da Instituição Receita Federal do Brasil, sendo que meras irregularidades na prorrogação do MPF não acarretam a nulidade do lançamento. É o que se depreende a partir da leitura do enunciado da Súmula CARF nº 171, veja-se:

> **Súmula CARF nº 171**
>
> Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Dessa forma, não merece prosperar o recurso na parte na qual se alega a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal.

Documento nato-digital

(iii) Produção de prova pericial

A Recorrente reitera o seu pedido para produção de prova pericial, conforme já requerido quando da apresentação de impugnação aos autos de infração, ocasião na qual indicou assistente técnico.

Primeiramente, deve-se dizer que a ora Recorrente teve oportunidade para se manifestar nos autos do presente processo administrativo e exercer o seu direito de defesa, não tendo apresentado prova documental hábil para afastar as infrações apuradas pela Fiscalização.

Destaque-se que, caso a Recorrente entendeSse realmente necessária a apresentação de laudo técnico elaborado pelo profissional citado em sua impugnação e recurso, nada a impediria de assim proceder na ocasião da apresentação de impugnação.

Ademais disso, é certo que o indeferimento fundamentado de diligência ou perícia não configura cerceamento ao direito de defesa. Assim é o entendimento sumulado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veja-se:

> **Súmula CARF nº 163**
>
> O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

No caso em tela, o indeferimento foi devidamente fundamentado na prescindibilidade da produção de prova pericial, senão veja-se o excerto do voto condutor do v. acórdão *a quo* transcrito abaixo.

> No caso vertente, o entendimento da fiscalização sobre o assunto foi consubstanciado nos autos de infração, no Relatório de Trabalho Fiscal, nos demonstrativos conexos e nas provas documentais juntadas nos autos, motivando o lançamento de forma apropriada, não tendo o impugnante apontado, objetivamente, nenhum erro material ou fato relevante na apuração que pudesse dar ensejo a uma revisão dos dados que serviram de base para o lançamento.
>
> É importante destacar ainda que não compete ao julgador determinar a abertura de uma nova auditoria fiscal, o que efetivamente representam os pedidos do impugnante, para a apuração dos mesmos fatos objeto do lançamento questionado. A fase investigatória já se encenou com a lavratura e ciência dos autos de infração; agora caberia ao contribuinte apresentar a impugnação acompanhada das provas de suas alegações, de forma a refutar os fatos que lhe foram imputados e justificar a realização de uma perícia contábil.
>
> Sendo assim, não havendo motivação bastante para a realização de perícia contábil, o pedido do impugnante deve ser indeferido, na forma das disposições contidas nos arts. 18 e 28 do Decreto n° 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1° da Lei n° 8.748, de 1993.

Portanto, diante da prescindibilidade da prova pericial para conhecimento dos eventos a que se reporta o lançamento, também não assiste razão à Recorrente nesta parte de seu recurso, devendo ser indeferido o seu requerimento neste sentido.

(iv) A alegada inexistência de saldo credor de caixa

Documento nato-digital

Alega, ainda, a Recorrente que o saldo de caixa estava positivo no final de dezembro de 1997.

Ocorre que conforme consta do Relatório de Trabalho Fiscal e do acórdão *a quo*, o saldo credor ocorreu em 29/12/1997, R$ 7.963,25, de acordo com a página 80 do Livro Razão (fls. 565).

Dessa forma, deve prevalecer a presunção prevista no art. 12, §2º, Decreto-Lei nº 1.598/1977.

(v) Depósitos não comprovados

Relativamente aos depósitos não comprovados, são dois os argumentos da Recorrente no sentido da insubsistência do lançamento. Sempre segundo a Recorrente: (i) a autuação não levou em consideração os valores despendidos pela Recorrente na aquisição de materiais junto a fornecedores; e (ii) a autoridade fiscal está tributando duas vezes o mesmo fato gerador a partir da presunção de omissão de receita decorrente de depósitos bancários não justificados e das receitas não contabilizadas.

No entanto, entendo que não assiste razão à Recorrente. Isso porque, a omissão de receita é presumida diante da ausência de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas de titularidade da Recorrente.

Ressalte-se que apesar de se tratar de uma presunção relativa, que admite prova em contrário, o Recorrente limitou-se a alegar a cobrança em duplicidade sem apresentar qualquer documentação comprobatória dos fatos alegados, não sendo possível verificar se os depósitos não comprovados coincidem em datas e valores com os pagamentos efetuados por seus clientes, que contrataram a industrialização por encomenda.

Destaque-se, ainda, que a referida presunção prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/1996, além de ser legal, está de acordo com o texto Constitucional, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao firmar a tese do Tema 842 de Repercussão Geral.

Dessa forma, razão não assiste à Recorrente.

(vi) Industrialização por encomenda

Por fim, passa-se a analisar a alegação de que uma parcela dos valores relativos à industrialização por encomenda não pode ser considerada receita da Recorrente, uma vez que é destinada à aquisição de matéria-prima fornecida pela ALCOA.

Conforme ao que se depreende do Relatório de Trabalho Fiscal, nas situações em que foi verificada a omissão de receitas, pode-se afirmar, com base nos relatos constantes do item 5.1.3 do relatório fiscal e nos documentos que menciona, que a autoridade fiscal, no exercício regular de suas atribuições, intimou cada um dos clientes do contribuinte, notadamente condomínios residenciais, a apresentar cópia de contratos, notas fiscais, registros contábeis, além de esclarecimentos adicionais relativamente às operações contratadas com a Recorrente.

Em cada um dos casos, a fiscalização identificou o valor contratado com a Recorrente, tendo o cuidado, com base nos documentos obtidos, de excluir os valores que se

Documento nato-digital

destinaram à Alcoa Alumínio S.A. (industrialização por encomenda), levando à tributação apenas a parcela desamparada de documentação fiscal, correspondente à própria Guerral.

Dessa forma, deve ser mantido integralmente o lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, exceto na parte na qual se discute a inconstitucionalidade das multas aplicadas, e, na parte conhecida, indeferir o pedido de diligência e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto

Documento nato-digital