



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**OITAVA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	13839.001659/2003-23
<b>Recurso nº</b>	146.541 De Ofício e Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ E OUTRO - EX.: 1999 a 2002
<b>Acórdão nº</b>	108-08.948
<b>Sessão de</b>	16 de agosto de 2006
<b>Recorrentes</b>	1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP e HL COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA.

---

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - EXTRATOS BANCÁRIOS - PROVAS ILÍCITAS - DESVIO DE PODER - Os extratos bancários regularmente requisitados pela autoridade administrativa, com fundamento no artigo 11 da Lei Complementar nº 105/01, artigo 38 da Lei nº 4.595/64 e artigo 8º da Lei nº 7.021/90, não podem ser taxados como provas obtidas de forma ilícita e nem com desvio de poder. A Lei Complementar nº 105/01 e Lei nº 10.174/01 têm aplicação retroativa face ao comando expresso no parágrafo único, do artigo 144, do Código Tributário Nacional.

OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS - A falta de apresentação pela fiscalizada de livros e documentos contábeis e fiscais impossibilita a apuração do lucro real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

**MULTA QUALIFICADA – APLICAÇÃO – LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL** - Incabível a qualificação da multa de ofício quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação por parte da autuada. A presunção legal de omissão de receitas por falta de comprovação de origem de depósitos bancários não justifica a aplicação da multa exacerbada.

**INCONSTITUCIONALIDADE** - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. Súmula nº 02 do 1º Conselho de Contribuintes.

**TAXA SELIC – JUROS DE MORA – PREVISÃO LEGAL** - Os juros de mora são calculados pela Taxa Selic desde abril de 1995, por força da Medida Provisória nº 1.621. Cálculo fiscal em perfeita adequação com a legislação pertinente. Súmula nº 04 do 1º Conselho de Contribuintes.

**CSL – LANÇAMENTO DECORRENTE** - O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada no dele decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso de ofício negado.

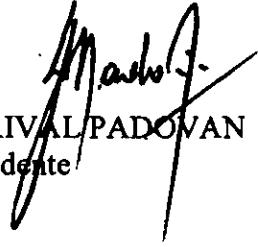
Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 1ª TURMA da DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM CAMPINAS/SP e HL COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



  
DORIVAL PADOVAN  
Presidente

  
NELSON LÔSSIO FILHO  
Relator

FORMALIZADO EM: 19 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAREM JUREIDINI DIAS, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, JOSE CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



## Relatório

Constam dos autos os recursos de ofício e voluntário, interpostos, respectivamente, pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas e pela empresa HL Comércio e Transportes Ltda.

O recurso de ofício, interposto no Acórdão nº 5.882, proferido em 03 de fevereiro de 2004 pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, acostado aos autos às fls 991/1.013, foi motivado por ter o julgamento singular exonerado a impugnante de parte do lançamento, com desconsideração da multa qualificada e a redução de seu percentual de 150% para 75%, conforme está consignado às fls. 1.012/1013, de onde transcrevo os fundamentos a seguir:

*"Já quanto à multa de ofício qualificada, em que pese a notícia presente na sentença do juízo da 4ª Vara Cível Federal em Campinas no sentido de o Ministério Público Federal ter determinado "a extração de cópias das principais peças com o seu encaminhamento ao Cartório Criminal daquela Unidade da Procuradoria da República, para as providências cabíveis na esfera criminal" (fl. 56), de fato, é apenas nesta passagem que dos autos, aqui em atenção, se extrai alguma notícia de relevo penal. Mais em nenhum outro lugar. Aliás, o próprio Termo de Verificação Fiscal, à fl. 924, transcrita na íntegra no Relatório desta decisão, nada revela acerca de eventual motivação para a aplicação da multa de ofício majorada. Em resumo, não se vislumbra no material presente nestes autos quaisquer elementos configuradores de intuito de fraude por parte do contribuinte."*

Diante dessa decisão, cuja exonerado do sujeito passivo ultrapassou em seu total, tributo e multa, a R\$ 500.000,00, limite de alçada previsto no inciso I do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações das Leis nºs 8.348/83 e 9.532/97, e Portaria MF nº 375/2001, apresentam os julgadores, no resguardo do princípio constitucional do duplo grau de jurisdição, o competente recurso *ex officio* de fls. 992.

O recurso voluntário diz respeito ao remanescente do lançamento contra a empresa HL Comércio e Transportes Ltda., autos de infração do IRPJ, fls. 933/942, e CSL, fls. 943/952, por ter a fiscalização constatado nos anos-calendário de 1998 a 2001 a seguinte irregularidade, descrita às fls. 942:

*"Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termos de intimação em anexo, deixou de apresentá-los."*

Complementa o auditor autuante a descrição dos fatos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 930, de onde extraio o seguinte excerto:

*"intimada a fornecer os extratos bancários, elaborando demonstrativo justificando as origens dos depósitos, bem como a esclarecer sua atividade econômica e colocar livros e talonários fiscais à disposição, respondeu que não mantém escrita, visto ser*

94

*optante do Simples, também não exibiu os talonários fiscais, quanto aos extratos bancários exibiu parte e esclareceu que a origem, face operar no ramo de distribuição de petróleo, decorria de venda casada, ou seja, compra de carregamentos de combustível e seu fracionamento a diversos compradores, alegando ainda que, ao efetuar a compra junto às distribuidoras, as notas fiscais eram emitidas em nome dos diversos compradores, sendo que efetuava o pagamento da compra para receber posteriormente dos diversos clientes, depositando o dinheiro em sua conta, esclarecendo também que, embora o volume de dinheiro movimentado fosse grande, sua lucratividade era ínfima, aproximadamente de 3 %. Como os extratos bancários estavam incompletos, intimamos as instituições financeiras a fornecê-los e analisamos a movimentação financeira, escoimando dela as transferências, empréstimos, estornos e reaplicações de valores. Confrontando os depósitos nos bancos Bandeirantes S/A, ag. 35, c/c 1724-2/005; Unibanco S/A, ag. 35, c/c 172422; Finasa S/A, ag. 105, c/c 48013404; Bradesco S/A, ag. 566, c/c 80323; Santander S/A, ag. 14, c/c 82599050; e Itaú S/A, ag. 162, c/c 23886, relativos ao período de 01.01.98 a 31.12.01, extratos e demonstrativos anexos, com as receitas lançadas nas Declarações Anuais Simplificadas, referentes ao mesmo período, cujas cópias também foram anexadas, constatamos que a contribuinte omitiu receitas, como ela própria admite ao informar que os aludidos depósitos decorrem da venda fracionada de combustível, visto que os valores lançados nas declarações são inferiores aos constantes nos extratos bancários depurados, tudo conforme discriminado no "Demonstrativo das Receitas Omitidas" anexo, parte integrante deste termo."*

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 14 de agosto de 2003, em cujo arrazoado de fls. 967/987, alega, em apertada síntese, o seguinte:

Em preliminar:

1- a nulidade do auto de infração, por infringência ao artigo 142 do CTN, e princípios da reserva legal, da segurança jurídica, da intimidade da vida privada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito, previstos nos artigos 5º, inciso II, X, XII, XXVI e 150, inciso I, da Constituição Federal, pois o Fisco efetuou o lançamento com base em meras presunções e indícios obtidos ilicitamente;

2- o acesso a seus dados bancários, sem a devida autorização do judiciário, representa fragrante violação de direitos fundamentais, principalmente o direito à reserva de sua própria intimidade, que é traduzido pelo sigilo bancário. A autorização de quebra de sigilo contida na Lei Complementar nº 105/2001 é inconstitucional;

3- de 1998 até 2001 vigia o § 3º do art 11 da lei nº 9.311/96, que resguardava o sigilo das informações prestadas pelas instituições bancárias, vedando sua utilização para constituição do crédito tributário. Tal norma, no entanto, vigorou até 08 de janeiro de 2001,



quando surgiu a Lei nº 10.174, de 09/01/2001, que, na contramão da lei acima aludida, permitiu a "utilização das informações prestadas pelas instituições bancárias para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário";

4- a Lei nº 10.174/2001 não pode retroagir seus efeitos às movimentações financeiras operadas antes de sua vigência, porque estas foram realizadas sob o pátio do sigilo fiscal e bancário. Qualquer tentativa neste sentido poderá ser considerada uma traição do Estado, afrontando a segurança jurídica, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido;

5- a Lei nº 10.174/2001 não teve o condão de alterar o § 3º do art. 11 da lei nº 9.311/96, porque este teve sua vigência reavivada, por prazo pré-estipulado, de acordo com determinação constitucional (EC n.º 21/99), o que não permite qualquer alteração por leis ordinárias aos dispositivos reprimidos, *ex vi* art. 2º da lei de Introdução ao Código Civil;

6- como os indícios apresentados pelo Auditor Fiscal foram obtidos de maneira ilícita, com fundamento em legislação inconstitucional e ilegal, fica patente que deverá ser totalmente anulado o procedimento fiscal em tela, assim como a pretensão de violar o sigilo bancário e fiscal;

7- também a Lei Complementar nº 105/2001 é manifestamente inconstitucional, porquanto ao permitir a utilização de dados fornecidos pelas instituições bancárias (art. 1º, §3º, III) e autorizar o exame de documentos relativos às contas, depósitos e aplicações financeiras das mesmas instituições financeiras, afronta a garantia constitucional de sigilo de dados e informações privadas, consoante dispõe os incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988;

8- o suporte fático para o lançamento em questão, isto é, os extratos bancários, não podem servir de base de cálculo para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, eis que apenas denotam uma movimentação financeira e não acréscimo patrimonial.

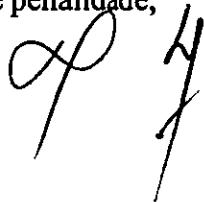
No mérito:

1- presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 é inadequada, posto que entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos não há uma correlação lógica direta e segura. A Súmula nº 182 do extinto TFR, demonstra quanto é precipitada a tentativa de se elevar os simples depósitos ao plano da presunção de receitas omitidas, pois afirma que é *ilegitimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado apenas com base em extratos ou depósito bancários*;

2- a movimentação bancária não corporifica fato gerador do Imposto de Renda, vez que não é a operação que deve ser tributada, mas sim o ganho, o acréscimo patrimonial proveniente da mesma;

3- a presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais, pois entre depósito bancário e rendimento omitido não há, necessariamente, nexo causal;

4- em se tratando de revenda de combustíveis, a margem de lucro gira em torno de 3%, então é impraticável a imposição de um percentual de lucro arbitrado de 9,6% sobre o total da movimentação financeira, o que caracteriza confisco e penalidade;

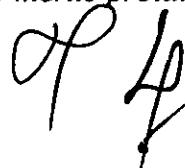


5- o percentual de arbitramento aplicável deveria ser de 1,92% acrescido de 20%, como previsto no art. 532 c/c 519 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja matriz legal é a Lei nº 9.249/95;

6- é ilegal e inconstitucional a utilização da taxa Selic como juros de mora.

Em 03 de fevereiro de 2004 foi prolatado o Acórdão nº 5.882, da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas, fls. 991/1013, que considerou procedente em parte o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

*"SIGILO BANCÁRIO. Não se justifica a alegação de quebra de sigilo bancário quando o próprio Poder Judiciário ampara a pretensão da fiscalização. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FORMAL. AMPLIAÇÃO DOS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. Se a norma jurídico-tributária em apreço for de natureza formal/adjetiva, importa dizer, prestável à conformação do ato de lançamento, não há que se falar em princípio da irretroatividade. OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei nº 9.430/96, art. 42, é norma que veicula presunção legal relativa à cesta de único fato auxiliar: não comprovação da origem de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira. É dizer, a incidência do comando normativo não demanda mais delongas para além da prova do indigitado fato auxiliar. Presente esse, tem-se certo o fato probando, isto é, a omissão de receita. Cumpriria ao contribuinte ou atacar o fato auxiliar ou o próprio fato probando. Se não o faz, a autuação procede. LUCRO ARBITRADO. BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE PARA AS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS. Na sistemática do lucro arbitrado, para efeito de cálculo da base imponível do IRPJ, e ainda se considerando a atividade de distribuição de combustíveis para comerciantes varejistas, aplica-se o percentual geral de 8% sobre a receita bruta auferida, agravado em 20%. O percentual de 1,6% aplica-se para as atividades de revenda de combustíveis para consumo (Lei nº 9.249/95, art. 15). PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a conformidade dos atos praticados pelos agentes do fisco frente à legislação de regência em vigor (i.é, com força vinculante), sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos (validade da norma jurídica). MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. RESPONSABILIDADE SUBJETIVA. Como exceção à regra da responsabilidade objetiva por infrações tributárias, se a hipótese versada nos autos é de fraude, esta imprescinde de prova positiva. É dizer, a fiscalização deve trazer seus elementos de convicção para os autos. TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL. Em se tratando de exigência reflexa de contribuição, que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada*

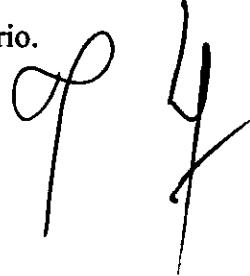


*no processo principal constitui prejulgado na decisão do processo decorrente.*

*Lançamento Procedente em Parte"*

Cientificada em 25 de março de 2004, Termo de fls. 1.028-verso, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 22 de abril de 2004, em cujo arrazoado de fls. 1.035/1.054 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso de ofício tem assento no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada por meio do art. 67 da Lei nº 9.532/97, contendo os pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Concluindo os julgadores terem sido os lançamentos promovidos ao arreio das normas vigentes, restou-lhes considerá-los improcedente em parte para exigência do crédito tributário respectivo, interpondo o recurso de ofício de fls. 992.

Do reexame necessário, verifico que deve ser confirmada a exoneração processada pelos membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas, não merecendo reparos a sua decisão, visto que assentada em interpretação da legislação tributária perfeitamente aplicável às hipóteses submetidas à sua apreciação.

Com efeito, não ficou caracterizada a situação de conduta dolosa praticada pela empresa que motivasse a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%. O fato apurado teve por base a utilização de presunção legal, uma prova indireta, relativa à omissão de receitas por falta de comprovação da origem dos depósitos em conta-corrente bancária da autuada, constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que por ser uma presunção não pode sustentar a aplicação da multa exacerbada.

A imposição da multa qualificada de 150% depende de procedimento adotado pelo Fisco que identifique e comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se sustentando no caso de lançamento fundamentado em presunção relativa. O ônus da prova, quando da imposição de penalidades pela constatação de dolo, fraude ou simulação cabe a quem alega, à Fazenda Pública, o que não restou configurado no auto de infração, nem, tampouco, no Termo de Verificação Fiscal.

Paulo Celso B. Bonilha, em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, pág. 76, 2ª Edição, Editora Dialética, afirma ao tratar de ônus da prova:

*"Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de Tesauro, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, "in verbis":*

*"No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado: essa regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda."*



As infrações tributárias podem ser classificadas conforme a participação subjetiva do agente, sendo definidas como subjetivas ou objetivas. As infrações subjetivas são aquelas em que para ficar caracterizado o que exige a lei deve ser provado que o autor do ilícito tenha agido com dolo ou culpa.

Paulo de Barros Carvalho, em seu livro *Curso de Direito Tributário*, 14ª edição, às pág. 510/511, conclui o seguinte quanto ao ônus da prova no caso de constatação de dolo fraude ou simulação pelo Fisco:

*"O discrime entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descriptivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexo entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.*

*As dificuldades a que nos reportamos, sejam as experimentadas pelo sujeito passivo, no caso de impugnar pretensões punitivas por ilícitos de natureza objetiva, sejam aquelas outras que os funcionários da fiscalização tributária enfrentam para certificar a infração subjetiva, nem sempre são adequadamente suplantadas. Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fácticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequivoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fáctica.*

*É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se." (grifo nosso)*

Portanto, no caso de fraude, dolo ou simulação, a imputação de penalidades pelo Fisco necessita que estas ocorrências sejam provadas, independentemente da apuração da infração fiscal, sendo incabível como meio de prova para a imposição da multa qualificada a utilização de presunções, índices e ficções.



Em face do que dos autos consta, é de ser confirmada a decisão de primeira instância, pelos seus exatos fundamentos e conclusões. Neste sentido, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Passo, agora, ao exame do mérito do recurso voluntário de fls. 1.035/1.054.

O recurso voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, científica do Acórdão de Primeira Instância, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 1.076/1.077 e processo nº 13839.001841/2003-84, entendendo a autoridade local, pelo despacho de fls. 1.081, restar cumprido o que determina o § 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, na nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/02.

As matérias ainda em litígio dizem respeito: à preliminar de nulidade do auto de infração por violação ao art. 5º, inciso II, X e XII da Constituição Federal, pela quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, com afronta ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, em face da irretroatividade da Lei nº 10.174/2001 e ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/96 vigente à época dos fatos, e no mérito, erro na determinação do valor tributável, por não ter sido considerada a margem de lucro de 3% e a aplicação do coeficiente para o arbitramento do lucro de 1,6%, acrescido de 20%, em virtude de a atividade exercida ser a de revenda de combustível para consumo e a impossibilidade da incidência dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC.

Afirma a recorrente que o lançamento seria nulo, porque estaria fundado em provas obtidas de forma ilícita, com quebra do sigilo bancário sem observância de requisitos próprios para tal.

Não há reparos a fazer no procedimento adotado pela fiscalização ao aplicar retroativamente a Lei Complementar nº 105, de 11 de janeiro de 2001, e Lei nº 10.174, de 10 de janeiro de 2001, que alterou a redação do artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, no que diz respeito às requisições de informações às instituições financeiras e para seleção da contribuinte para a auditoria fiscal.

O § 1º, do artigo 144, do Código Tributário Nacional, prevê a retroatividade nos procedimentos fiscais mencionados, *in verbis*:

*"Art. 144 – O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador de obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (grifei)"*



Alberto Xavier em seu livro “Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Editora Forense – 2ª edição, páginas 54 a 56, expressa o seguinte entendimento a respeito do assunto:

*“O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso concreto; e por isso se distingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são em rigor atos de aplicação da lei, ou são atos de aplicação de normas instrumentais.*

*Tem sido controvertido na Teoria Geral do Direito e, em particular, na doutrina do Direito Tributário, o significado rigoroso da distinção entre normas materiais e normas instrumentais.*

*Para uns, como Pasquale Russo, seguindo Aldo Piras, as normas distinguir-se-iam conforme a natureza da situação jurídica subjetiva a que não origem e conforme o tipo de efeito jurídico produzido: as normas materiais criam diretamente direitos subjetivos e deveres jurídicos, representando uma tutela final dos interesses dos sujeitos; as normas instrumentais, por seu turno, são fonte de uma situação jurídica de poder, em relação à qual se depara uma mera posição de interesse legítimo, representando apenas uma tutela indireta, mediata ou instrumental dos interesses em causa, cuja tutela só será obtida pelo exercício concreto do referido poder.*

*(Omissis)*

*Para outros como Longobardi, a distinção entre normas materiais e instrumentais corresponderia fundamentalmente à classificação de Guicciardi entre normas de relação e normas de ação: as primeiras conteriam uma disciplina jurídica das relações entre a Administração e os particulares, enquanto as segundas se limitariam a regular a conduta da Administração, independentemente de uma relação jurídica.*

*(Omissis)*

*Do nosso ângulo de visão interessa, sim, distinguir as normas que prevêem e regulam a obrigação tributária especificamente considerada, das normas que, não respeitando diretamente à estrutura e dinâmica daquele vínculo, regulam situações jurídicas que em relação a ele desempenham uma função instrumental. As primeiras, que constituem o núcleo do Direito*

*Tributário, são as normas materiais, as segundas, as normas instrumentais. Com este sentido, a classificação identifica-se com a tradicional dicotomia traçada pela doutrina alemã entre o Direito Tributário material e o Direito Tributário formal, com a vantagem de, substituindo este último adjetivo, não lhes atribuir*



*natureza procedural ou processual sem uma mais desenvolvida investigação.*

*Como o significado que adotamos, as normas materiais podem, teoricamente e em abstrato, conceber-se quer como normas que criam diretamente direitos subjetivos e relações jurídicas, quer como normas que envolvem a mediação de um poder jurídico da Administração. Da mesma forma, as normas instrumentais, se as mais das vezes se configuram como normas de ação, relacionadas com o exercício de um poder e a existência de meros interesses legítimos, podem perfeitamente revestir a estrutura acabada de normas de relação.”*

A análise de Alberto Xavier sobre o tema permite concluir que o caput do artigo 144 do CTN é uma norma material, entretanto o seu parágrafo 1º deve ser encarado como uma norma instrumental, não se estendendo a ele as regras contidas no caput do referido artigo.

Também Paulo de Barros Carvalho, no livro “Curso de Direito Tributário”, Editora Saraiva – 15ª edição (2003), páginas 426/427, concorda com a aplicação retroativa expressa no artigo 144, § 1º, do CTN, quando ensina:

*“Salientam os §§ 1º e 2º do art. 144 que a legislação que rege os critérios e métodos de fiscalização e apuração do crédito tributário, para fins de lançamento, pode ser posterior à ocorrência do fato jurídico do tributo, excepcionando as regras que outorguem maiores garantias ou privilégios ao crédito, no que concerne à atribuição de responsabilidade de terceiros. Disso se dessume que, quanto ao contribuinte, devem ser observadas, mesmo que introduzidas no direito positivo em tempo posterior ao evento que fez surgir a obrigação, ao ser relatado em linguagem competente.”*

Cristalino que os procedimentos de fiscalização e seleção de contribuintes, ampliados pela Lei Complementar nº 105 e Lei nº 10.174/2001, principalmente quanto ao sigilo bancário, podem ser aplicados retroativamente.

Portanto, resta evidenciado que não houve quebra de sigilo bancário irregular e as provas obtidas não são ilícitas e, por consequência, não se vislumbra o alegado abuso de poder da autoridade lançadora.

A jurisprudência majoritária deste Conselho tem se posicionado no sentido de que a Lei Complementar nº 105/01, bem como a Lei nº 10.174/01, são perfeitamente aplicáveis à fiscalização de fatos geradores anteriores à data da sua publicação, como podemos observar das ementas de acórdãos a seguir transcritas:

*“Acórdão nº.: 105-14.350*

*IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS FORMALIZADA A PARTIR DA OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS À ARRECADAÇÃO DA CPMF - LEIS N° 9.311, DE 1996 E 10.174, DE 2001*



*RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ARTIGO 144, § 1º, do CTN, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, alcançando fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, enquanto não alcançados pela decadência. Configura omissão de receita, os recursos pertencentes à pessoa jurídica, depositados em contas bancárias mantidas à margem da escrituração, ainda que em nome de interpostas pessoas, em relação aos quais o contribuinte não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações. Conforme previsão contida no inciso II, do artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, o lucro da pessoa jurídica será arbitrado, se a sua escrituração contiver vícios que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária. Aplica-se, no lançamento de ofício, a multa prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, sobre os fatos descritos no auto de infração que se ajustam à hipótese nele preconizada.*

*Acórdão 107-07744 e 107-07735*

*(Omissis)*

*Legislação que amplia os meios de fiscalização. Inaplicabilidade do princípio da irretroatividade.*

*É incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.*

*(Omissis)*

*Acórdão 107-07754*

*(Omissis)*

***INFORMAÇÕES AO FISCO. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO.***

*O acesso às informações bancárias por parte do Fisco não configura quebra do sigilo bancário, haja vista prestar-se apenas à constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal, havendo, na verdade, mera transferência do sigilo, que antes vinha sendo assegurado pela instituição financeira e que passa a ser mantido pelas autoridades administrativas.*

***INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. LEI ADJETIVA.***

*As leis meramente adjetivas, que apenas instituem novos processos de fiscalização ou ampliam os poderes de investigação*



*das autoridades administrativas, são todas externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram quaisquer dos aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando apenas a atividade do lançamento, são aplicáveis na data em que é exercida a atividade, sendo irrelevante que alcancem fatos geradores pretéritos, e diferem das leis materiais, as quais integram o próprio objeto do lançamento.”*

Rejeito a preliminar de nulidade dos lançamentos suscitada pela recorrente.

A infração detectada pelo Fisco resume-se a não comprovação da origem dos depósitos realizados em conta-corrente bancária nos anos-calendário de 1998 a 2001, com o consequente arbitramento do lucro tributável pela falta de apresentação de livros e documentos da sua escrituração.

Todos os elementos trazidos aos autos militam contra a contribuinte, que em nenhum momento logrou, por elementos probantes, colocar em dúvida a acusação contida no trabalho fiscal. Pelo contrário, permanecem incólumes todas as provas coletadas pelo Fisco.

As esparsas alegações apresentadas pela empresa não conseguiram ilidir a constatação da irregularidade detectada pela fiscalização, a ocorrência de omissão de receitas. Não junta a pessoa jurídica nenhum documento ou qualquer outro elemento que justifique a falta de reconhecimento da receita tributável.

Caberia à autuada contraditar o conjunto probatório levantado pela fiscalização, demonstrando a efetividade das operações realizadas e sua origem.

Tangencia a empresa em seu recurso pela contestação dos elementos constantes da descrição dos fatos relatada no Termo de Verificação Fiscal, apenas tentando desqualificar a determinação do valor tributável exigido.

O fato apurado pela auditoria fiscal independe da forma de contabilização adotada pela empresa, pois foi suportada por presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, a falta de comprovação dos recursos que possibilitaram os depósitos efetuados nas contas-correntes de titularidade da pessoa jurídica. Neste artigo estão descritos os procedimentos exigidos para que seja apurada a omissão de receitas, não abarcando ele a pretensão da recorrente de ver aplicada a margem de lucro de 3% relativa à revenda de combustível sobre o total dos depósitos bancários, mesmo por que a origem desses depósitos não foi identificada.

Este artigo da Lei nº 9.430/96 está assim redigido:

*“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.*



*§ 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 específicas, 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 física ou jurídica;*

*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$12.000,00 (doze mil reais).*

*§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira."*

Tomaram os Auditores da Secretaria da Receita Federal todas as providências para realizar uma justa tributação, seguindo os ditames do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não sendo aplicável ao caso qualquer alegação a respeito de exigência com base exclusivamente em extratos bancários ou erro na determinação do quantum debeatur.

Assim, face à total ausência de provas em sentido diverso, deve ser confirmada a omissão de receitas.

Apurada a omissão de receitas, a falta de apresentação de livros e documentos autoriza o arbitramento do lucro tributável nos períodos auditados.

A fiscalização aguardou a apresentação dos livros e documentos contábeis e fiscais, dentro do prazo estabelecido, e só depois de consumada a falta procedeu ao arbitramento do lucro tributável.

Irretocáveis os fundamentos do acórdão de primeira instância quanto ao arbitramento do lucro pela falta de apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais, uma vez que a empresa ao ser tributada pelo regime do Lucro Real deveria, para apresentar os resultados do período, manter escrituração contábil em boas condições, respeitando as técnicas e normas contábeis, apurando o lucro líquido do exercício, demonstrando seu efetivo resultado a cada ano, adotando as condutas impostas pela legislação comercial e fiscal.

A falta de apresentação de livros e documentos, após regular intimação procedida pelo Fisco, ao impossibilitar a perfeita apuração dos resultados do período, autoriza o arbitramento do lucro tributável.



Conclui-se que o arbitramento nada mais é do que uma das formas de apuração do lucro tributável, quando da impossibilidade de utilização ou opção pelo Lucro Real ou Presumido, não tendo efeito de penalidade.

Deve, portanto, ser confirmado o arbitramento do lucro tributável da empresa H L Comércio e Transportes Ltda.

Quanto ao questionamento apresentado pela recorrente a respeito do coeficiente de determinação do lucro, de que deveria ser 1,6%, como preceitua a Lei nº 9.249/95, artigo 15, § 1º, inciso I, vejo que este percentual se aplica à atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.

Não traz a recorrente aos autos nenhuma prova de que exerce a atividade de revenda de combustível para consumo. Pelo contrário, a sua área de atuação indicada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 924, como também na descrição da atividade econômica principal, é a de transporte rodoviário de cargas em geral, intermunicipal, interestadual e internacional, o que caracteriza o ramo de distribuição de combustíveis para comerciantes varejistas de combustível, mas não para consumidor final, não se enquadrando, portanto no referido artigo da Lei nº 9.249/95.

Não provado pela empresa que exerce a atividade de revenda de combustível para consumo, correto o percentual de arbitramento adotado pela fiscalização.

As alegações apresentadas pelo recorrente a respeito da inaplicabilidade da taxa SELIC como juros de mora e da Lei Complementar nº 105/2001 e o caráter confiscatório do lançamento, por ferir normas e princípios constitucionais, não podem aqui ser analisadas, porque não cabe a este Conselho discutir validade de lei.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados nesta Câmara, que, regra geral, falece competência a este Conselho de Contribuintes para, em caráter original, negar eficácia a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, porque, pela relevância da matéria, no nosso ordenamento jurídico tal atribuição é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, com grau de definitividade, conforme arts. 97 e 102, III, da Constituição Federal, *verbis*:

*"Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público*

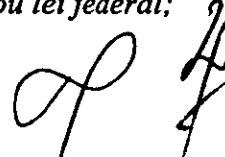
*Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precípuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:*

*(Omissis)*

*III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:*

*a) contrariar dispositivo desta Constituição;*

*b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;*



*c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição."*

Conclui-se que mesmo as declarações de inconstitucionalidade proferidas por juizes de instâncias inferiores não são definitivas, devendo ser submetidas à revisão.

Em alguns casos, quando exige-se uma decisão definitiva da mais alta corte deste país, vejo que o exame aprofundado de certa matéria não tem o condão de exorbitar a competência deste colegiado e sim poupar o Poder Judiciário de pronunciados repetitivos sobre matéria com orientação final, em homenagem aos princípios da economia processual e celeridade.

É neste sentido que conclui o Parecer PGFN/CRF nº 439/96, de 02 de abril de 1996, por pertinente, transcrevo:

*"17. Os Conselhos de Contribuintes, ao decidirem com base em precedentes judiciais, estão se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. Não estão estendendo decisão judicial, mas outorgando um provimento específico, inspirado naquela.*

*(Omissis)*

*32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa." (grifo nosso)*

Com base nestas orientações foi expedido o Decreto nº 2.346/97, que determina o seguinte:

*"As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

*§ 1 - Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia "ex tunc", produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial" (grifo nosso)*

Este entendimento já está pacificado pelo Poder Judiciário, como se vê no julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que faz referência a precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF):



**"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN –  
CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA –  
INCONSTITUCIONALIDADE.**

*Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ nº 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ – Agravo Regimental 165.452-SC – Relator Ministro Ari Pargendler – D.J.U. de 09.02.98 – in Repertório IOB de Jurisprudência nº 07/98, pág. 148 – verbete 1/12.106)*

Recorro, também, ao testemunho do Prof. Hugo de Brito Machado para corroborar a tese da impossibilidade desta apreciação pelo julgador administrativo, antes do pronunciamento do STF:

*"A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional" (in "Mandado de Segurança em Matéria Tributária", Editora Revista dos Tribunais, págs. 302/303).*

Do exposto, concluo que regra geral não cabe a este Conselho manifestar-se a respeito de inconstitucionalidade de norma, apenas quando exista decisão definitiva em matéria apreciada pelo Supremo Tribunal Federal é que esta possibilidade pode ocorrer, o que não é o caso em questão.

Recentemente foi prolatada a Súmula nº 02 do 1º Conselho de Contribuintes, no sentido de que "o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Em relação à taxa SELIC, o Supremo Tribunal Federal proferiu nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (nº 4-7 de 7.03.1991) que a aplicação de juros moratórios acima de 12% ao ano não ofende a Constituição, pois seu dispositivo que fixa a limitação ainda depende de regulamentação para ser aplicado. Assim está ementado tal julgado:

**"DIREITO CONSTITUCIONAL. MANDADO DE INJUNÇÃO.  
TAXA DE JUROS REAIS: LIMITE DE 12% AO ANO. ARTIGOS  
5º, INCISO LXXI, E 192, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.**

*1. Em face do que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 4, o limite de 12% ao ano, previsto, para os juros reais, pelo § 3º do art. 192 da Constituição Federal, depende da aprovação da Lei Complementar regulamentadora do Sistema Financeiro Nacional, a que se referem o "caput" e seus incisos do mesmo dispositivo..." (STF pleno, MI 490/SP).*



É neste sentido a Súmula nº 04 do 1º Conselho de Contribuintes que firmou entendimento de que a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

Lançamento Decorrente:  
CSL

O lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro em questão teve origem em matéria fática apurada na exigência principal, no qual a fiscalização lançou crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tendo em vista a estreita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida, em que foi negado provimento ao recurso.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade suscitadas e no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 16 de agosto de 2006.

NELSON LOSSO FILHO