



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

<b>Processo nº</b>	13839.004921/2006-34
<b>Recurso nº</b>	159.351 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ E OUTROS
<b>Acórdão nº</b>	108-09.782
<b>Sessão de</b>	17/12/2008
<b>Recorrente</b>	J. RUETTE COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
<b>Recorrida</b>	5ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

**Ano-calendário: 2002, 2003, 2004**

**Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.**

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Rejeita-se preliminar de nulidade do lançamento quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.**

**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.**

**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 - CSL - LUCRO ARBITRADO - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - OMISSÃO DE RECEITAS DE VULTOSA QUANTIA - LANÇAMENTOS CONTÁBEIS IRREGULARES - A falta de escrituração de vultosa movimentação financeira pela fiscalizada e da comprovação da origem de depósitos bancários, além de contabilização irregular, com vícios, deficiências e erros, impossibilita a apuração do lucro**

Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2931

real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

**IRPJ – CSL - APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – ARBITRAMENTO - DEDUÇÃO DOS VALORES LANÇADOS A TÍTULO DE PIS E COFINS** – Incabível no regime do lucro arbitrado a dedução dos valores lançados a título de PIS, COFINS e Juros de Mora, pois o percentual para a determinação do lucro arbitrado incide sobre a receita bruta conhecida, não havendo previsão para a exclusão de qualquer valor de despesa.

**IRPJ – CSL – APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSL – ARBITRAMENTO – RECEITA BRUTA CONHECIDA** - A base de cálculo do Lucro Arbitrado pelo Fisco em lançamento no auto de infração é a receita bruta conhecida, composta pela receita bruta declarada pela autuada somada à omissão de receitas apurada por presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, depósitos bancários de origem não justificada.

**MULTA DE OFÍCIO - APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA** – A conduta da contribuinte de omitir receitas durante períodos consecutivos, proveniente de depósitos bancários de origem não comprovada, além da prática sistemática de escriturar a menor o valor real das notas fiscais de venda de mercadorias, não informando a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao Fisco, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

**MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA** - A falta de recolhimento da CSL e do IRPJ calculado por estimativa, sujeita a contribuinte à imposição da multa prevista no art. 44 § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96.

**INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO APÓS O SEU VENCIMENTO** – Incidem juros de mora sobre a multa de ofício após o seu vencimento, previsão legal contida nos art. 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

**PIS – COFINS – DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – DEDUÇÃO DO ICMS** – Incabível, por ausência de previsão legal, a dedução do ICMS na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, mormente quando não restar comprovado nos autos o recolhimento do referido tributo.

**CSL – PIS – COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES** - O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos dele decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Voluntário Negado.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por J. RUETTE COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares. Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros José Carlos Teixeira da Fonseca, Irineu Bianchi, Cândido Rodrigues Neuber e Karem Jureidini Dias que excluam a multa isolada, nos termos do relatório e voto do relator que a integram o presente julgado.

  
MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO- Presidente

  
NELSON LOSSO FILHO- Relator

FORMALIZADO EM 31/01/2014.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros. Mário Sérgio Fernandes Barroso Nelson Losso Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, José Carlos Teixeira da Fonseca, Cândido Rodrigues Neuber, Irineu Bianchi e Karem Jureidini Dias.

Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2933

## Relatório

Contra a empresa J. Ruelle Comercial Importadora e Exportadora Ltda., foram lavrados autos de infração do IRPJ e Multa Isolada, fls. 2.498/2.521, PIS, fls. 2.522/2.530, COFINS, fls. 2.531/2.539, e CSL e Multa Isolada, fls. 2.540/2.551, por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades nos anos-calendário de 2002 a 2004, ainda em litígio após as exonerações processadas pelos julgadores de primeira instância, descritas às fls. 2501, 2.517/2.521, e nos Termo de Constatação Fiscal – Verificações Obrigatórias, fls. 2.395/2.399, e Termo de Verificação Fiscal – Encerramento da Fiscalização, fls. 2.408/2.435:

*“01- Multas isoladas – Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – CSLL – Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados gerando falta de pagamento da Contribuição Social, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. – 31/12/2004.*

*Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas enumeradas no Termo de Verificação Fiscal – Encerramento da Fiscalização.*

*02- Depósitos bancários de origem não comprovada – Valor da receita omitida apurada em conformidade com o relatado no Termo de Verificação Fiscal – Encerramento da Fiscalização. - 03/2002, 06/2002, 09/2002, 12/2002, 03/2003, 06/2003, 09/2003 e 12/2003.*

*03- Receitas operacionais – Revenda de mercadorias – Valor da receita informada pela contribuinte na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica. Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal – Encerramento da Fiscalização - 03/2002, 06/2002, 09/2002, 12/2002, 03/2003, 06/2003, 09/2003 e 12/2003.*

*04- Multas isoladas – Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – IRPJ Estimativa - Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados gerando falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. – 31/12/2004.”*

Transcrevo a seguir parte do Relatório do acórdão de primeira instância de fls. 2.759/2770, que resumiu o Termo de Constatação Fiscal – Verificações Obrigatórias e o Termo de Verificação Fiscal – Encerramento da Fiscalização:



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2934

“As irregularidades constatadas foram descritas no “Termo de Constatação Fiscal – Verificações Obrigatórias”, de fls. 2395/2397, e no “Termo de Verificação – Encerramento da Fiscalização”, de fls. 2408/2435. Nesse último, o autuante informa, inicialmente, que, para os anos-calendário de 2002 e 2003, o contribuinte apresentou declarações retificadoras em 21/10/2004, após o início da ação fiscal, e que, na mesma data (21/10/2004), foram registrados em Cartório o livro Diário de ambos os períodos, passando a analisar as principais alterações procedidas nas retificadoras, como segue:

Ano-calendário 2002

<i>Campo da declaração</i>	<i>1º Retif.</i>	<i>2º Retif.</i>
<i>Ficha 04A/23 – custo das mercadorias revendidas</i>	<i>9.509.955,92</i>	<i>12.450.056,48</i>
<i>Ficha 06A/07 – receita da revenda de mercadorias</i>	<i>15.003.074,26</i>	<i>14.316.343,11</i>
<i>Ficha 06A/12 – ICMS</i>	<i>47.523,00</i>	<i>7.605,13</i>
<i>Ficha 06A/19 – Lucro Bruto</i>	<i>2.078.027,37</i>	<i>-1.508.886,47</i>
<i>Ficha 06A/24 – outras receitas financeiras</i>	<i>139.136,82</i>	<i>3.652.588,84</i>
<i>Ficha 06A/36- outras despesas financeiras</i>	<i>413.431,05</i>	<i>339.969,23</i>
<i>Ficha 06A/41 – Lucro operacional</i>	<i>-281.738,70</i>	<i>-281.738,70</i>
<i>Ficha 38A – Ativo Balanço Patrimonial</i>		
<i>Linha 14 – Total do circulante</i>	<i>5.149.713,84</i>	<i>5.092.372,24</i>
<i>Ficha 39A – Passivo Balanço Patrimonial</i>		
<i>Linha 12 – Total do circulante</i>	<i>9.158.166,84</i>	<i>8.987.665,39</i>
<i>Linha 37 – Prejuízos Acumulados</i>	<i>2.967.795,80</i>	<i>2.854.635,92</i>

O resultado final (ficha 06 A/41) foi igual nas duas declarações. As maiores alterações ocorreram no custo das mercadorias revendidas, receita de revenda de mercadorias e nas outras receitas financeiras. Os valores declarados na 2ª retificadora estão de conformidade com o livro Diário, que foi registrado em Cartório na mesma data da declaração retificadora.

Em relação ao estoque do final do período de apuração (31/12/2002) declarado na linha 22 da ficha 04-A da 2ª retificadora ..., apuramos uma diferença de R\$ 1.839.797,11, entre os valores escriturados no livro de Registro de Inventário (soma de R\$ 1.185.462,89), com o valor declarado de R\$ 3.025.230,00. A pessoa jurídica foi intimada a esclarecer esta diferença por meio do Termo ... de 24/04/2006, e não apresentou nenhuma justificativa para o fato. Cópias das fls. do livro Registro de Inventário e do Balanço encontram-se anexas ao referido Termo.

Verificamos, também, que no dia 02/01/2003, às fls. 00004 do Diário nº 14, consta lançamento do valor de R\$ 2.370.288,57, a débito da conta 10003-0 – Caixa e a crédito da conta 10100-1 – Mercadorias, com histórico “Transf. Ref. Estoque apurado a maior em 31/12/2002”, representando contabilmente estorno de

parte do estoque anterior e ingresso de numerário na conta "Caixa".

Esse lançamento, por ter sido efetuado no exercício seguinte, demonstra que o estoque do Balanço encerrado no ano anterior não era de R\$ 3.025.230,00, e os valores do resultado final do exercício e do Ativo Realizável, constantes da escrituração daquele ano (2002), também estão distorcidos, não representando a realidade dos fatos. Além disso, o lançamento possibilitou o registro de entrada fictícia de numerário na conta "Caixa", no montante de R\$ 2.370.288,57, na data de 02/01/2003.

As expressivas alterações de valores em contas de resultado e patrimoniais e o lançamento posterior ao encerramento do exercício alterando o valor do estoque, conforme acima exposto, permitem deduzir que os dados constantes da declaração original (1ª Retificadora) foram extraídos de escrituração diferente da que deu origem à 2ª declaração retificadora, cuja entrega foi feita na mesma data do registro em Cartório do livro Diário contendo a escrituração do ano-calendário de 2002.

Em relação ao ano-calendário de 2003, verifica-se pela DIPJ retificadora que as principais alterações ocorreram nos campos abaixo:

Campo da declaração	Original	Retificadora
Ficha 04A/19 – Estoques do Início do PA	39.114.774,72	3.025.230,00
Ficha 04A/22 – Estoques no Final do PA	48.001.959,32	9.542.126,03

Constatamos, também, que a soma mensal da receita da revenda de mercadorias declarada na demonstração da base de cálculo do PIS e da COFINS, fichas 21 e 26, no valor total de R\$ 20.478.601,87, é diferente do total da receita da revenda de mercadorias declarada na ficha 06A – Demonstração do Resultado, no valor de R\$ 19.821.699,77. Por meio do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de 24/04/2006 a fiscalizada foi intimada a esclarecer a origem da diferença, no montante de R\$ 656.902,10, e não apresentou nenhuma justificativa para o fato.

Em razão das inconsistências não justificadas entre os valores escriturados na contabilidade com os valores declarados e depois retificados, e considerando que a contribuinte não se encontrava espontânea em relação às declarações retificadoras entregues em 24/10/2004, para efeito das análises fiscais foram utilizados os valores constantes das declarações apresentadas antes do início da fiscalização.

Relativamente aos Livros Fiscais e Contábeis, descreve a fiscalização que os seguintes livros contábeis, apresentados em 10 de novembro de 2004, foram registrados em data posterior ao início da fiscalização: O Diário nº 13, contendo a escrituração do ano-calendário 2002, e o Diário nº 14, com a escrituração do ano-calendário de 2003, ambos autenticados em 21/10/2004.

Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2936

*Quanto aos livros fiscais, informa terem sido apresentados em 03/12/2004 e em 28/02/2005, sendo que os livros fiscais de Registros de Sairas, contendo a escrituração dos anos-calendário de 2002 e 2003 não estão autenticados ou registrados em qualquer órgão. Na seqüência, refere-se aos Termos de Retenção de livros de Registro de Inventário e de Termos de solicitação de outros livros: Diário, Razão e Lalur que relaciona.*

*Quanto ao pagamento de IRPJ e CSLL, relata que, pelas declarações, verifica-se não ter ocorrido pagamento em relação ao ano-calendário de 2002 e ter sido apurado lucro real de R\$ 151.589,20 para o ano-calendário 2003, com valores a pagar de R\$ 22.738,38 de IRPJ e R\$ 13.643,03 de CSLL.*

*No item 6 de seu Termo (fls. 2.411), a fiscalização reporta-se a diferenças na escrituração contábil e fiscal de valores de Notas Fiscais de vendas, já constatadas de forma sistemática em relação aos anos de 2000 e 2001, descrevendo terem sido solicitadas notas fiscais de vendas de 2002 e 2003 diretamente à fiscalizada, sendo que, após prorrogação de prazo e reintimações, apresentou, do total de 1.150 notas do estabelecimento 0004, somente 139, que representam 12% do total das notas solicitadas e em relação às quais observou o autuante: “constatamos que a sua numeração não tem a mesma seqüência das constantes da intimação fiscal, em relação ao mesmo ano e mesmo estabelecimento, motivo pelo qual presume-se que a contribuinte tenha selecionado, entre as solicitadas, somente as que foram corretamente registradas, ou apresentavam pequenas divergências. Em razão disso, por ser mais consistente, utilizaremos no presente trabalho fiscal somente os dados conclusivos resultante da análise da escrituração das notas fiscais de vendas obtidas diretamente dos compradores, conforme exposto a seguir”*

*Acerca das notas fiscais solicitadas diretamente a clientes, esclarece o autuante ter intimado pessoas jurídicas que relaciona, escolhidas aleatoriamente entre as clientes da fiscalizada, a apresentar relação e cópia de notas fiscais emitidas pela J. Ruetta (matriz e filial) nos anos de 2002 e 2003, e que, em resposta, foram apresentadas relação das notas fiscais de aquisição, acompanhadas das cópias das notas fiscais das compras efetuadas, que se encontram nos ANEXOS IX e X, constatando que:*

*“Examinando o registro contábil e fiscal dessas notas fiscais, apuramos expressiva diferença entre o valor de emissão e o de registro, conforme os demonstrativos abaixo, mediante os quais constatamos que, na soma geral anual, deixaram de ser escrituradas nos livros fiscais e contábeis vendas correspondentes a 54,91% do valor total das notas fiscais emitidas em 2002 e a 66,84% do valor total das notas fiscais emitidas no ano de 2003. Deve ser destacado, ainda, que as diferenças ocorreram em relação a todos clientes que atenderam a intimação fiscal.*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2937

*PLANILHA 1 – Notas Fiscais emitidas no ano-calendário de 2002*

<i>Adquirente</i>	<i>Total das notas</i>	<i>Valor registrado</i>	<i>Diferença</i>	<i>%</i>
<i>52.202.744/0001-92</i>	<i>720.639,49</i>	<i>95.972,29</i>	<i>624.667,23</i>	<i>88,68</i>

*Por meio de Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de 24/04/2006 (fls. 2.219/2.247), a fiscalização levou o fato a conhecimento da fiscalizada, intimando-a a se manifestar sobre ele, tendo obtido em resposta:*

*“... a fiscalizada informou, primeiramente, que desconhecia as divergências apontadas, para em seguida dizer o seguinte: “No entanto, ao investigar a origem dos valores apresentados no Termo de Constatação e de Intimação supracitado, a Contribuinte localizou em seus arquivos a correspondência anexa, emitida pela empresa PROSOFT CAMPINAS, responsável pela manutenção e gerenciamento dos sistemas de informática utilizados pela contribuinte, no qual a referida prestadora de serviços atesta que nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, foram identificados problemas de ordem técnica no sistema informatizado utilizado pela Contribuinte para a realização de seus registros contábeis e fiscais. No relatório, a prestadora de serviços constatou que houve erro no registro das notas fiscais da Contribuinte, ocasionando “em função da gravação de 2 ou mais informações ao mesmo tempo dentro do arquivo de notas fiscais e duplicatas a receber do sistema da Prosoft”, problema este que se agravava com o “aumento do número de máquinas colocadas em rede para digitar as notas fiscais e também de acordo com a movimentação que a empresa possuiu””.*

*Ao final da correspondência a contribuinte alega: “Como se vê, as divergências apontadas nas planilhas foram ocasionadas pelo erro constatado no sistema de informática utilizado pela Contribuinte, fato este que inclusive pode justificar a diferença de valores verificada em alguns meses, nos quais a importância escriturada pelo sistema foi superior ao valor total da nota fiscal correspondente.*

*Analisando a resposta da contribuinte, verificamos que as diferenças verificadas em alguns meses em que os valores foram superiores ao valor total da nota fiscal correspondente. não justifica a soma das diferenças apuradas, em razão de que o cálculo foi feito considerando a soma aritmética das diferenças de cada nota, considerando, inclusive, as decorrentes de registro de valor a maior, conforme se verifica pela relação anexa ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, datado de 24/04/2006. [fls. 2.221/2.247]*

*Também é inadmissível que, devido ao alegado erro no sistema informatizado, as diferenças anuais não tenham sido constatadas em qualquer análise fiscal e contábil ou auditoria interna*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2938

*mediante o simples confronto da escrituração contábil e fiscal com os controles internos de vendas, caixa, bancos e duplicatas a receber, principalmente se considerarmos a relevância das diferenças apuradas e que o fato ocorreu reiteradamente nos quatro anos examinados, já que o mesmo havia sido constatado nos encerramentos parciais da fiscalização dos anos de 2000 e 2001, conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal, datado de 12/12/2005, e no Termo de Verificação Fiscal – Encerramento Parcial de Fiscalização, datado de 29/03/2006, em que foi constatado, também por amostragem, a omissão de escrituração de vendas de 67,36% dos valores reais das notas do ano-calendário de 2000, e omissão de escrituração de vendas de 67,36% dos valores reais das notas do ano-calendário de 2001. [Para 2001 a diferença apurada no processo 13839.001049/2006-72 foi de 71,64% conforme Termo juntado às de fls. 2.154]*

*Portanto, as amostragens efetuadas indicam que o procedimento da contribuinte de efetuar o registro a menor das suas receitas operacionais foi sistemático, não justificado por falhas técnicas no sistema informatizado adotado por ela, e indicam, também, em razão dos valores relevantes das diferenças apuradas sistematicamente em quatro anos analisados e de outros fatores expostos no presente termo fiscal, que o controle dos valores reais das vendas, dos recebimentos efetuados e saldos de duplicatas a receber foram feitos por meio de contabilidade paralela.*

*Na seqüência (item 7, fls. 2.415), passa o autuante a analisar os extratos bancários, descrevendo inicialmente que a pessoa jurídica foi intimada a apresentar todos os extratos de contas correntes bancárias e de aplicações financeiras movimentadas durante o período de 01/01/2000 a 31/12/2003, e, devido a falta de atendimento no prazo determinado no termo de início de fiscalização, foram emitidas Requisições sobre Movimentação Financeira (RMF), datadas de 05/10/2004, solicitando a apresentação dos extratos bancários, aos bancos que relaciona.*

*Os extratos fornecidos pelas instituições financeiras foram confrontados com aqueles ofertados espontaneamente pela contribuinte, constatando a fiscalização que esta última deixou de apresentar extratos que relaciona, comunicando-lhe tal fato pelo Termo de 15/02/2005.*

*Analisando a escrituração das contas bancárias, descreve a fiscalização (item 8, fls. 2.417) ter constatado “a falta de contabilização da movimentação financeira realizada na conta corrente n.º 2.700-6, agência 2748-0, do Bradesco referente ao período de 03/01/2000 a 07/11/2002, verificando, somente, o registro na data de 03/01/2000 de saque em cheque, no valor de R\$ 2.624,72 ...” e que, comunicado o fato à contribuinte, com intimação para sua manifestação por meio dos Termos n.º 002 de 15/02/2005 e n.º 004 de 21/03/2005, a fiscalizada limitou-se a informar o abaixo transcrito, sem apresentar qualquer documento comprobatório dos fatos ou a indicação das datas e*



valores de registros contábeis que, segundo ela, teriam sido efetuados:

“Em resposta ao item 2, do referido Termo de Intimação Fiscal n.º 004, temos a informar que a falta de contabilização de alguns períodos, de determinadas contas bancárias, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal n.º 002, de 15/02/2005, ocorreu por falha do nosso departamento contábil, uma vez que o mesmo não observou e registrou a movimentação bancária referida. Verificando os extratos anexados ao Termo de Constatação Fiscal n.º 002, pudemos observar que a grande maioria dos lançamentos dizem respeito a recebimento de clientes e débitos que se referem a pagamentos de despesas e outros custos, que estão contabilizados através da conta contábil “Caixa”.”

Da natureza dos créditos constantes dos extratos bancários, analisada pelo “histórico da operação”, informa a fiscalização (item 9, fls. 2.417) ter verificado que a maioria desses créditos refere-se a “cobrança” e “desconto”, rubricas normalmente utilizadas nas operações relativas a recebimento de vendas a prazo através de duplicatas e/ou outros títulos de crédito, verificando, também, créditos provenientes de “depósitos em cheque e/ou dinheiro”, “TED”, “DOC” e outros similares. Em consequência, a fiscalizada foi intimada a comprovar a origem dos recursos que possibilitaram a efetivação desses créditos em suas contas bancárias, mediante Termos n.º 009, de 12/08/2005 e 010, de 06/10/2005, transcritos no item 9 de fls. 2.417/2.421, dos quais destacam-se:

... identificar na sua escrituração contábil, período de 01/01/2002 a 31/12/2002, com citação de livro, fls., contas devedoras e credoras, os lançamentos referentes a tais valores .... Caso entenda, ainda que de forma parcial, que não se refiram à sua atividade normal, comprovar com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a origem dos numerários que possibilitaram a realização desses créditos, identificando ainda as operações que lhe deram causa.

No item 9.3 do Termo de Verificação descreve a fiscalização que, considerando a grande discrepância entre a movimentação financeira bancária e as receitas declaradas, bem como com as receitas escrituradas em seus livros fiscais e contábeis – tal fato foi demonstrado à contribuinte através do item 18 do termo de 06/10/2005, e complementa:

“Em relação ao ano-calendário de 2002, a análise preliminar demonstrou a seguinte situação:

<b>EXERCÍCIO 2003/ANO-CALENDÁRIO 2002 .....</b>	<b>Valores</b>
Soma dos depósitos/créditos bancários – intimação fiscal	57.895.167,74
Menos: receita de revenda e mercadoria (linha 07 ficha 06A)	(14.316.343,11)
<b>Diferença</b>	<b>43.578.824,63</b>



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2940

<b>EXERCÍCIO 2004/ANO-CALENDÁRIO 2003 .....</b>	<b>Valores</b>
<i>Soma dos depósitos/créditos bancários – intimação fiscal</i>	<i>68.253.636,96</i>
<i>Menos: receita de revenda e mercadoria (linha 07 ficha 06A)</i>	<i>(19.821.699,77)</i>
<b>Diferença</b>	<b>48.431.937,19</b>

No item 10 de seu Termo (fls. 2.422), reporta-se a fiscalização à consolidação das intimações, constatações e respostas por meio dos Termos de 06/10/2005, 21/11/2005 e 08/03/2006, observando que:

“...referentemente à resposta ... protocolizada..., em 19/08/2005 em que a pessoa jurídica afirmou o seguinte: “que o sistema de contabilização por ele adotado, por partidas mensais e operações globalizadas, praticamente inviabiliza o tipo de identificação pretendida pelo fisco, uma vez que também o livro Razão acompanha a mesma sistemática do livro Diário, ou seja, de lançamentos globalizados mensalmente”, foi destacado no item 19 do Termo de .... 06/10/2005, que, de acordo com o artigo 264 do RIR/99, o fato de o contribuinte não manter em ordem os livros, documentos e papéis relativos às suas atividades, não comprovar os fatos registrados em sua escrituração contábil, de omitir registros contábeis de fatos econômicos e não manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conforme previsto nos artigos 251 e 923, do RIR/99, torna, neste caso, a inversão do ônus da prova. Finalmente, no item 21 do referido Termo, foi também dado conhecimento à fiscalizada que caberia a esta comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, que a origem dos depósitos e/ou créditos relacionados nos Termos de Intimações fiscais, que proporcionaram o ingresso de novos valores nos cofres da empresa, não provieram de vendas de mercadorias.

Em relação à movimentação financeira dos anos-calendário de 2002 e 2003, as respostas e referências aos documentos apresentados pela contribuinte foram consolidadas no Termo de Constatação Fiscal nº 004, de 08/03/2006, no qual foram relacionados individualmente todos os valores comprovados ou não até aquela data e mediante o qual a pessoa jurídica foi também cientificada de que não haviam sido apresentados, até aquele momento, nenhum documento ou justificativa consistente, comprovando que a origem dos numerários relativos aos créditos bancários relacionados com “cobrança”, fossem provenientes de outros recursos que não os originários das suas vendas de mercadorias.

O referido termo foi submetido à apreciação da fiscalizada, com a intimação para se manifestar no caso de possuir elementos que justificassem, contestassem, modificassem ou complementassem os fatos ali especificados, o que não ocorreu até o presente momento.

Após as exclusões dos créditos depósitos comprovados – a maioria relacionada a transferências entre contas do mesmo titular e a empréstimos bancários, os valores remanescentes –



*não comprovados – foram relacionados individualmente, por Banco, nº da conta, data, valor e descrição do histórico do lançamento no extrato, nos “Demonstrativos de Créditos Bancários”, também identificados por tipo de crédito e conta bancária ... Também foi elaborado o “Demonstrativo Mensal dos Créditos de origem não comprovada” em anexo, do qual foi extraída a soma anual dos créditos não comprovados, ... resumidos nos quadros abaixo:*

Mês	Ano-calendário 2002	Ano-calendário 2003
Janeiro	4.182.349,32	4.053.125,18
<b>Soma</b>	<b>56.883.018,99</b>	<b>63.471.357,27</b>

*Considerando que as características da maioria dos créditos bancários não comprovados (cobrança, desconto, etc) demonstram que os mesmos tiveram origem no faturamento da contribuinte, fato não contestado por ela, conforme exposto no presente termo e nos demais termos fiscais ..., conclui-se que os valores dos depósitos, cujas origens não foram comprovadas tiveram origens em recursos financeiros provenientes da atividade da pessoa jurídica – revenda de mercadorias, compondo, desta forma, a receita bruta operacional efetivamente auferida, conforme definido no artigo 279, do RIR ... c/c artigo 31 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não totalmente declarada, conforme demonstrado nos quadros abaixo e mediante os quais apuramos o montante da receita omitida pela pessoa jurídica.*

*No item 10, passa a demonstrar a receita omitida, como segue:*

**a) Apuração da receita omitida no ano-calendário de 2002:**

AC2002	Receita auferida	(-) Receita declarada	(=) Receita omitida
Jan	4.182.349,32	800.323,38	3.382.025,91
...			
<b>Soma</b>	<b>56.883.018,99</b>	<b>15.067.728,13</b>	<b>41.815.290,86</b>
%	100%	26,49%	73,51%

*Adotamos como receita declarada os valores informados nas fichas 19 e 20, da DIPJ (1ª Retificadora) ... que serviu de base de cálculo do PIS e COFINS, em razão de divergências entre os valores da receita de revenda de mercadorias informada na ficha 06 A da mesma DIPJ (R\$ 15.003.074,26), com os valores escriturados nos livros fiscais (R\$ 14.316.370,61).*

**b) Apuração da receita omitida no ano-calendário de 2003:**

AC2003	Receita auferida	(-) Receita declarada	(=) Receita omitida
Jan	4.053.125,18	1.555.419,03	2.497.706,15
...			
<b>Soma</b>	<b>63.471.357,27</b>	<b>20.476.601,87</b>	<b>42.992.755,40</b>
%	100%	32,26%	67,74%

Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2942

*Havendo divergência de valores da receita de revenda de mercadorias entre a base de cálculo do PIS e COFINS (fichas 21 e 26A) e a base de cálculo do IRPJ/CSLL (ficha 06A), que foi inclusive questionada e não esclarecida (Termo ... de 24/04/2006), e considerando a informação prestada pela própria pessoa jurídica na DIPJ, adota-se aqui como receita declarada o valor da receita de revenda de mercadorias informando nas fichas 21 e 26A, da DIPJ (original), ..., que inclusive, serviu de base ao recolhimento das contribuições para o PIS e COFINS.*

*Assim, de conformidade com o disposto no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996 ..., constatou-se que a pessoa jurídica omitiu receita no valor total de R\$ 41.815.290,86, no ano-calendário de 2002, e no valor total de R\$ 42.992.755,40, no ano-calendário de 2003, correspondente a 73,51% e 67,74%, respectivamente, do total da receita bruta efetivamente auferida.*

### **COMPARAÇÃO DA RECEITA OMITIDA COM A ESCRITURAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE VENDAS**

*Comparando-se os percentuais das receitas omitidas, conforme foi acima demonstrado, com os percentuais representativos da diferença a menor no registro de notas fiscais de vendas, apurados por amostragem, encontramos a seguinte situação:*

Ano-calendário	Receitas Omitidas	Diferença a menor no registro de notas fiscais (item 6)
2002	73,51%	54,91%
2003	68,77%	66,84%

*Portanto, com base nos números acima apontados, podemos concluir que a omissão de receita apurada em razão da falta de comprovação das origens dos recursos utilizados nos depósitos/créditos bancários, tem relacionamento direto com a escrituração a menor das notas fiscais de vendas, já que a proporcionalidade dos valores omitidos em relação ao total, em ambas as formas de apuração, são relevantes, chegando, no caso do ano-calendário de 2003, a serem quase semelhantes.*

*Reforça a conclusão acima, ainda, o fato de que a maioria dos ingressos de recursos nas contas bancárias da contribuinte foi proveniente de créditos relativos a "cobrança" e "desconto", característicos de recebimentos de vendas a prazo, efetuados através dos bancos mediante os chamados "boletos", "borderôs" ou avisos de cobrança, que não foram apresentados à fiscalização para exame, embora a pessoa jurídica tenha sido reiteradamente intimada a fazê-lo e, também, pelo fato de que não foi comprovado, em momento algum, que as origens dos recursos utilizados nesses créditos bancários, provieram de outras fontes que não as vendas de mercadorias.*

*Acerca da Escrituração Contábil da movimentação financeira bancária, a qual é "nitidamente superior às receitas declaradas", esclarece a fiscalização ter constatado que a pessoa jurídica adotou sistematicamente em todos os anos-*



*calendário examinados, a prática de registrar a maioria dos créditos bancários (cobrança, desconto, depósitos, etc.) debitando a conta "Bancos" e creditando a conta "Caixa", e a maioria dos débitos bancários (cheques, débitos em conta, etc) debitando a conta "Caixa" e creditando a conta "Bancos", sem que houvesse, separadamente, na mesma data ou em data posterior, em valores equivalentes, o registro contábil das operações que deram origem a esses débitos e créditos bancários. Na seqüência, passa a transcrever, a título de exemplo, às fls. 2.427/2.430, alguns lançamentos relativos a escrituração das operações bancárias e complementa:*

*"Para melhor visualização dos lançamentos contábeis da movimentação financeira feitos pela contribuinte, e também para servir de prova, extraímos do livro RAZÃO ANALÍTICO, de 2002 e 2003, cópias das contas "Caixa", "Bancos" e "Duplicatas a Receber", que foram juntadas ao processo administrativo fiscal no ANEXO VIII.*

*A forma de escrituração da movimentação bancária, como acima exemplificada, em que foram ocultados fatos administrativos reais, ocorreu invariavelmente em relação à grande maioria das operações de créditos e débitos ocorridos nas contas bancárias, durante os anos-calendário de 2002 e 2003, objetos desta análise, e é facilmente constatada pelo confronto da soma dos recursos financeiros ingressados nessas contas bancárias com as receitas escrituradas, constantes da Demonstração de Resultado do Exercício e das declarações da contribuinte, bem como através do exame dos constantes do Balanço Patrimonial (Ativo e Passivo).*

*Outro fato que reforça a conclusão acima se constata pela análise do registro contábil dos inúmeros cheques de elevados valores, nominativos à própria (J. Ruelle), que presumidamente teriam sido sacados diretamente no caixa do Banco, normalmente contabilizados à débito da conta "Caixa" e a crédito da conta "Bancos", conforme o exemplo nº 4 acima.*

*Considerando que a soma desses cheques é muito superior à soma dos pagamentos registrados na contabilidade, é evidente que o saque apenas a título de "reforço de caixa", sem que houvesse, em contrapartida, registro de pagamentos em valores correspondentes, implicaria na elevação do saldo contábil da conta "Caixa", o que não ocorre em razão da escrituração dos créditos bancários (depósitos, cobranças, descontos, etc), também sem o correspondente registro de todas as operações reais que ensejaram esses créditos bancários. Dessa forma, o saldo da conta "Caixa" não fica elevado e tampouco apresenta saldo negativo. Resumidamente: a falta de escrituração das reais operações de pagamentos feitas por cheques nominais à própria emitente ou mediante outros tipos de débitos bancários, foi compensada pela falta de escrituração das reais operações de recebimentos feitos por meio dos depósitos e créditos bancários.*



*Assim, ficou demonstrado que o método adotado pela pessoa jurídica na escrituração da sua movimentação financeira bancária, ensejou que fossem registradas parcialmente suas reais operações, corroborando, assim, a constatação da omissão de registro do valor real das notas de vendas, demonstrada no item 6, que deu origem a elevada omissão de receita proveniente da falta de comprovação dos créditos e depósitos bancários.*

*Os fatos acima comprovam que a escrituração da pessoa jurídica não obedeceu aos preceitos da legislação comercial (Art. 177 da Lei 6.404/76), aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, ..., e tampouco obedeceu às determinações legais previstas nos artigos 251 § único, 257 e 258 e §§, do RIR .../99, que determinam, entre outras, a obrigatoriedade de que a escrituração deverá abranger TODAS AS OPERAÇÕES DO CONTRIBUINTE ...*

*Em razão do que apurado, a fiscalização arbitrou o lucro da fiscalizada, por considerar imprestável a escrituração, assim justificando no item 12 de seu Termo:*

*Para fins de apuração dos tributos devidos, relativamente aos anos-calendário 2002 e 2003, o lucro da pessoa jurídica será arbitrado, em razão dos fatos descritos nos itens 10 e 11 do presente termo, que demonstram a imprestabilidade da sua contabilidade, cuja escrituração contém vícios, erros e deficiências, que impossibilitam a identificação correta dos atos e fatos administrativos e, conseqüentemente, impossibilitam a determinação correta do lucro real, com inobservância ao disposto no artigo 251, do RIR, ..., de 1999, que estabelece ....*

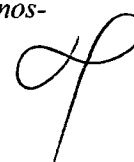
*Além do acima exposto, também concorrem para a desclassificação da escrita os fatos abaixo relacionados:*

*a) Escrituração efetuada em livro Diário autenticado em data posterior ao início da fiscalização, com falta de registros contábeis de contas correntes bancárias com movimentação financeira, conforme demonstrado nos itens 4 e 8 deste termo;*

*b) Discrepâncias no registro dos estoques existentes ao final do ano de 2002 e reiteradas retificações das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), sem justificativas plausíveis, conforme demonstrado nos itens 2 e 3 deste termo;*

*c) Falta de atendimento total às intimações fiscais, conforme devidamente relatado nos vários termos de constatações emitidos no decorrer da ação fiscal, e em razão das quais procurou-se corrigir os defeitos da escrituração, apurando-se corretamente a base de cálculo do IRPJ e CSLL, e que o próprio contribuinte isto não possibilitou.*

*Portanto, diante do exposto, comprovou-se que a escrituração mantida pela pessoa jurídica contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para determinar o lucro real e, em razão disso, o lucro da pessoa jurídica, relativamente aos anos-*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2945

*calendário de 2002 e 2003, será arbitrado, em conformidade com o disposto nos artigos ...., aplicando-se sobre a receita bruta conhecida o percentual de 9,6% para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, conforme disposto .... e, por reflexo, o percentual de 12% para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme disposto no art. 20 da Lei 9.424/95.”*

*Relativamente à apuração do Lucro Arbitrado, esclarece a fiscalização que “a receita bruta conhecida é o resultado da soma da receita operacional omitida com a receita operacional declarada, conforme demonstrado no item 10, a saber:*

<i>Ano-calendário</i>	<i>Receita bruta conhecida – R\$</i>
<i>2002</i>	<i>56.883.018,99</i>
<i>2003</i>	<i>63.471.357,27</i>

*E acrescenta que:*

- sobre o lucro arbitrado, serão calculados IRPJ e CSLL;*
- de acordo com o disposto no § 2º do art. 24 da Lei 9.249/95, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo da CSLL, da Cofins e da contribuição ao PIS;*
- serão considerados os valores recolhidos de IRPJ e CSLL sobre o lucro real do ano-calendário de 2003, deduzindo-os do apurado pelo lucro arbitrado, ainda que não declarados em DCTF, o que deverá ser regularizado pelo contribuinte;*
- o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis, a teor do art. 538 do RIR/99;*
- sobre a parcela da receita bruta informada na DIPJ, o arbitramento será feito de conformidade com o disposto no art. 532 do RIR/99, e aplicada a multa de 75%.*

*Acerca da aplicação de multa qualificada, descreve, no item 14 de seu Termo:*

*A conduta da contribuinte de omitir receitas na contabilidade e nas Declarações ... (DIPJ), proveniente de créditos em contas bancárias de origens não comprovadas, em montantes nitidamente superiores às receitas declaradas, e sendo tais omissões relacionadas à prática sistemática de escriturar a menor o valor real das notas fiscais de vendas de mercadorias e, também, pelo fato de manter escrituração sem obediência às leis comerciais e fiscais, contendo vícios, erros e deficiências, com a evidente intenção de ocultar o seu real faturamento e o lucro tributável e, conseqüentemente, reduzir o pagamento dos impostos e contribuições devidos, caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do disposto no .... (Artigo 44, II, da Lei 9.430/96), sendo, portanto, exigível a multa de 150% ... a ser aplicada sobre a receita omitida.*

Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2946

*No Termo de Constatação – Verificações Obrigatórias, de fls. 2395/2397, entre outras infrações, descreve a fiscalização as irregularidades que ensejaram o lançamento de multa isolada de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2004 e 2005 e diferença de IRPJ devido no ajuste anual de 2005, como segue:*

*“a) MULTA ISOLADA – Referente ao ano-calendário de 2004*

*A pessoa jurídica declarou nas fichas 11 e 16 da DIPJ/2005 ..., débitos de estimativas mensais do IRPJ e CSLL a pagar referente ao mês Dezembro/2004.*

*Os débitos não foram declarados na DCTF do 4º Trim/2004, original, entregue em 15/02/2005 e não foram recolhidos no prazo legalmente estabelecido na legislação e, ainda que os tenham sido declarados na DCTF retificadora, apresentada somente em 07/10/2005, período em que se encontrava sob ação fiscal, cabe o lançamento da multa de ofício isolada de que trata o artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, calculada em 50% de acordo com alterações pela MP 303/2006, que embora tenha perdido sua eficácia, prevalece em função do disposto no art. 106, II, “c” do CTN.”*

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolada em 22 de dezembro de 2006, em cujo arrazoado de fls. 2.566/2.601 contesta integralmente os lançamentos.

Em 23 de março de 2007 foi prolatado o Acórdão nº 05-16.800, da 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas, fls. 2.755/2.802, que considerou procedente em parte o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

*“Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005.*

*NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. MPF. PERÍODOS A SEREM FISCALIZADOS. A legislação que rege o MPF prevê a possibilidade de nele ser fixado o período de apuração dos tributos ou contribuições a serem fiscalizados, não impedindo que sejam abrangidos fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos de sua emissão. As contribuições (CSLL, PIS e Cofins), em relação às quais foram apuradas infrações decorrentes daquelas relativas ao IRPJ previsto no MPF, são consideradas incluídas no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.*

*VÍCIOS NO MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento de controle administrativo. Eventual irregularidade em sua emissão, o que não restou comprovado, não acarreta nulidade de lançamento.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002, 2003*



*DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*ARBITRAMENTO. Demonstrada a imprestabilidade da escrituração apresentada, justifica-se o arbitramento. A receita bruta conhecida, declarada e efetiva, gozam de igualdade, ainda que de forma presuntiva, prevalecendo sobre as demais alternativas de determinação do lucro.*

*DEDUÇÃO DE VALORES LANÇADOS. Não prospera a pretensão de deduzir da base de cálculo da exigência os valores das contribuições lançadas se adotada a tributação com base no lucro arbitrado.*

*APURAÇÃO. IRPJ e CSLL. A identificação, para cada um dos trimestres autuados, do principal exigido em função da receita declarada e em função da receita omitida, com aplicação da multa agravada somente sobre o segundo valor, não configura obrigações tributárias distintas em cada período e não constitui ofensa aos critérios de apuração previstos em lei.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Tratando-se de lançamentos decorrentes, embasados nos mesmos fatos que ensejaram o lançamento de IRPJ, aplica-se, às exigências reflexas, igual orientação decisória adotada para a exigência principal.*

*PIS. COFINS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. Não apresentada documentação capaz de identificar a origem dos recursos, injustificável a pretensão de exclusão, da base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS, de valores que seriam provenientes de receitas de vendas ao exterior.*

*DEDUÇÃO DE ICMS. Imprópria a pretensão de deduzir valores de ICMS da base de cálculo das contribuições, se não há previsão legal para tanto e nem mesmo provas de que valores a este título integravam as receitas omitidas.*

*MULTA DE OFÍCIO. Evidenciadas pela fiscalização circunstâncias que denotam intuito de fraude, mantém-se a multa qualificada.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2004, 2005*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2948

**IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA**

*Fato gerador 31/12/2004. Tendo optado pela forma de tributação dos lucros com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações do Imposto de Renda e CSLL mensais por estimativa. O não-recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96.*

*Fatos geradores 31/08/2005, 30/09/2005, 31/10/2005. Comprovada a entrega de DCOMP anteriormente ao vencimento das estimativas questionadas, afasta-se a exigência da multa isolada bem como do ajuste anual de IRPJ decorrente da desconsideração das estimativas.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96*

*Lançamento Procedente em Parte”.*

Cientificada em 26 de abril de 2007, AR de fls. 2.812, e novamente irresignada com o Acórdão de Primeira Instância, apresenta seu recurso voluntário protocolado em 25 de maio de 2007, em cujo arrazoado de fls. 2.813/2.858, alega, em apertada síntese, o seguinte:

Em Preliminar:

1- a nulidade do lançamento por impropriedade e desrespeito ao Mandado de Procedimento Fiscal, quanto aos tributos e períodos a serem fiscalizados, sendo estendida a verificação do cumprimento de obrigações principais para ano-calendário não estabelecido pela autoridade administrativa superior, extrapolando o limite de sua competência, lançando a CSL que não havia sido indicada como tributo a ser auditado;

2- a inobservância das regras fixadas pelos art. 2º e 4º do Decreto nº 3.724/01. Nos Termos lavrados não há referência ao mencionado Decreto. Os dados contidos nos extratos foram manuseados pelo Auditor-Fiscal sem a autorização prévia do Senhor Delegado. O fato de o contribuinte, com receio de criar embaraços à fiscalização e em atendimento à intimação, ter apresentado extratos exigidos, não afasta a ilicitude da prova;

3- a Portaria SRF nº 1.265/99 e as posteriores que tratam do MPF, não são meramente instrumentos de controle como afirma o acórdão vergastado, pois não só criam e delimitam os poderes da fiscalização, como também criam direitos aos contribuintes na medida em que dá a eles a possibilidade de tomar conhecimento da motivação e dos limites do Fisco;

4- as alterações efetuadas no MPF, decorrentes de inclusão de tributos a serem examinados e período de apuração, devem respeitar procedimento específico definido no art. 10 da Portaria nº 1.265/99;

5- não foram observadas as regras fixadas pelo Decreto nº 3.724/01, artigos 2º, 3º e 4º, que estabelecem os critérios para o exame das informações constantes nos



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2949

documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidade a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, desde que tais exames sejam considerados indispensáveis;

6- o acesso aos extratos bancários não é de livre disposição da Administração Tributária. Tais informações precisam ser, comprovadamente, consideradas indispensáveis, listadas no artigo 3º do Decreto nº 3.724/01, só se justificando diante de uma situação potencialmente grave;

7- caso o agente fiscal entender que a situação constatada enquadra-se numa das hipóteses de indispensabilidade previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/01, essa situação deve constar do relatório submetido à avaliação do Delegado, resultando dessa avaliação a autorização (ou não) para o acesso aos referidos extratos bancários;

8- no caso presente esse rito não foi observado;

9- não há que se falar na aplicação do art. 3º, VII, do Decreto nº 3.724/2001 ao caso vertente, a uma porque a Recorrente foi praticamente conduzida a não respeitar à exigência fiscal no prazo concedido pela autoridade autuante, a duas porque em momento algum restou caracterizada, durante a fiscalização, quaisquer das hipóteses indicadas no art. 33, I, da Lei nº 9.430/96, que culminariam da declaração de embarço à fiscalização.

No Mérito:

1- os depósitos bancários não sustentam a presunção legal de omissão de receitas;

2- a presunção legal contida no art. 42 da Lei 9.430/96 encontra obstáculos técnicos para sua instituição e sua concreção, por não resultar de experiência anterior e pela impossibilidade de correlação segura e direta entre montante de depósitos e a omissão de rendimentos;

3- inexistente uma correlação lógica possível de se materializar a presunção legal instituída na Lei em referência, por razões óbvias: em primeiro, porque não há correlação natural e segura entre depósitos e rendimentos omitidos, considerando-se ainda que a movimentação bancária não materializa o fato gerador do imposto de renda, pois juridicamente o depósito bancário não corresponde a fluxo, e somente este tem a conotação de acréscimo patrimonial;

4- em segundo, porque os depósitos bancários não trazem consigo informações indispensáveis para a correta delimitação da base tributável, não caracterizando, por si só, sinal exterior de riqueza, mas servindo apenas como marco inicial da irrenunciável investigação do Fisco;

5- ao aplicar o percentual previsto para a apuração do Lucro Arbitrado sobre a totalidade de depósitos bancários, a autoridade fiscal efetuou sim a tributação dos depósitos em si, sem desconsiderar (e investigar) os dispêndios que deveriam ser excluídos, em obediência ao princípio da verdade material;

6- a existência da presunção legal leva o fisco a abandonar a investigação, mesmo quando tal investigação revela-se imperativa, como ocorreu no presente caso, no qual



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2950

há provas plenas da origem dos recursos transitados pelas contas bancárias, provas não colhidas pelo Fisco que, fiando-se na discutida presunção legal, abdicou da verdade material, transferindo toda carga probatória para a autuada;

7- depósito bancário não é motivo para o agravamento da penalidade, por não existir presunção de fraude;

8- o fisco agravou a penalidade por meio da presunção de que os depósitos bancários seriam receitas operacionais e que, conseqüentemente, o contribuinte teria praticado sub-registros nos livros, mas o art. 42 da Lei nº 9.430/96 não enseja a criação de novas presunções, principalmente de que o contribuinte teria intenção de ocultar o seu real faturamento ou seu lucro tributável;

9- a imprestabilidade da escrituração, motivadora do arbitramento do lucro, não restou comprovada, não havendo que se falar em presunção de fraude;

10- não reconhecendo a farta documentação apresentada como sendo apta a confirmar a origem dos rendimentos, competia à fiscalização questionar e/ou desconstituir as provas juntadas pela Recorrente, não sendo admissível apreciação subjetiva desqualificando documentos hábeis e de notória idoneidade para comprovação da atividade da fiscalizada;

11- no tocante às diferenças na escrituração de notas fiscais, foi informado à fiscalização, no curso do procedimento, a respeito da correspondência emitida pela empresa de informática Prosoft Campinas dando conta da ocorrência de erro de sistema, de ordem técnica e física, (“erro 1285”) na gravação das notas fiscais da recorrente no período fiscalizado, erro este não imputável à empresa e que afasta qualquer alegação de má-fé;

12- diversas notas fiscais foram registradas na contabilidade em valores superiores aos constantes nos próprios documentos fiscais emitidos pela recorrente, conforme evidencia o demonstrativo elaborado pela própria fiscalização, Termo de Intimação de fls. 2219. Tal fato demonstra que o erro no sistema ocorria de forma aleatória, aumentando os valores registrados, sem qualquer tipo de intervenção ou participação da empresa, o que afasta a acusação de procedimento sistemático e de existência de contabilidade paralela;

13- não se trata de alegação de existência de alguns registros a maior, mas sim da efetiva constatação da ocorrência de falha no sistema informatizado da Recorrente, que resultou no registro de valores superiores aos constantes nas notas fiscais de saída;

14- as contas bancárias não foram registradas individualizadamente, mas a correspondente movimentação financeira encontrava-se contabilizada no contexto da movimentação escriturada na conta contábil “Caixa”;

15- é contraditória a descrição da fiscalização acerca de saques de cheques nominativos a própria empresa para demonstração de movimentação operacional à margem da escrituração, pois o próprio Fisco menciona que os numerários lançados a débito na Conta Caixa são provenientes de cheques emitidos pela fiscalizada, sacados no caixa do Banco, e reconhece que os lançamentos a crédito, efetuados na mesma conta, referem-se aos depósitos e créditos bancários;



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2951

16- o arbitramento do lucro constitui medida extrema, que somente poderá ser efetuado pela autoridade administrativa nas hipóteses previstas no art. 47 da Lei nº 8.981/95;

17- existe contradição da fiscalização ao considerar inidônea e imprestável a escrituração, por vícios, deficiências e erros impeditivos da determinação do lucro nos anos-calendário de 2002 e 2003, se, em relação ao mesmo período, no processo 13839.004922/2006-89, tomou como idônea a referida escrituração para fins de verificação obrigatória dos valores registrados nos livros fiscais e para comparação com os informados nas Declarações enviadas à SRF;

18- prova disso é que o Livro Registro de Inventário foi considerado idôneo o bastante para motivar divergências alegadas pelo Fisco em relação aos estoques informados na DIPJ/2003, conforme restou consignado no Termo de Verificação Fiscal – Encerramento da Fiscalização;

19- o simples fato de a Recorrente ter efetuado a autenticação do Livro Diário em data posterior ao início da fiscalização não constituiu causa de arbitramento, uma vez que, até mesmo o atraso na escrita não justificaria o arbitramento, conforme entendimento da Súmula nº 76 do antigo Tribunal Federal de Recursos;

20- as divergências entre os valores constantes das Notas Fiscais de venda emitidas pela Recorrente e os valores escriturados nos Livros de Registro de Saída, não justificam o arbitramento do lucro tributável;

21- tais divergências foram causadas por erro, de ordem técnica e física, no sistema informatizado, sem qualquer participação ou intenção da empresa;

22- não restou comprovada e sequer mencionada a realização de operações de venda sem emissão e registro das respectivas Notas Fiscais, tanto que não houve acusação de ausência de escrituração de qualquer documento e nem de venda sem emissão de nota fiscal que a acobertasse;

23- se a fiscalização possui documentos suficientes para corrigir a escrituração da empresa, deveria considerar a verdade material e realizar a apuração pelo lucro real;

24- respondeu a todas as intimações, ainda que para informar a indisponibilidade do documento solicitado, não se justificando o arbitramento pela falta de apresentação dos documentos não localizados, mas que existiam e foram obtidos pelo Fisco junto aos clientes da pessoa jurídica;

25- a apuração das bases de cálculo e da determinação do IRPJ, adicional, e CSL estão incorretas;

26- a aplicação do percentual de 9,6% sobre as receitas apuradas resultou de equivocada adoção do art. 532 do RIR/99, que trata do lucro arbitrado quando conhecida a receita bruta, mas, se a receita operacional omitida foi apurada com base na movimentação bancária, não é conhecida, mas presumida;



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2952

27- o fisco também tomou como base de cálculo do lucro arbitrado a receita declarada pelo contribuinte, o que significa dizer que o próprio Fisco considerou correta a receita que foi apurada pela Recorrente com base em seus livros e registros contábeis, que foram considerados, contraditoriamente, como imprestáveis pela fiscalização;

28- como a receita bruta não é conhecida, mas presumida, e a receita declarada pela Recorrente foi calculada com base em escrituração considerada imprestável, deveria então a autoridade fiscal ter apurado o lucro a ser arbitrado com base no artigo 535 do RJR/99, que contém alternativas para a hipótese de a receita bruta não ser conhecida;

29- não pode a autoridade autuante distorcer o conceito de receita presumida admitido pela legislação tributária a ponto de considerá-la como receita conhecida, pois tal interpretação resultaria na adoção simultânea de conceitos excludentes, em ofensa ao art. 51 da Lei 8.981/95;

30- tendo o fisco obtido junto aos clientes da empresa as notas fiscais de vendas por ela emitidas, conforme Anexos IX e X dos autos, e não tendo acusado o contribuinte de efetuar operações de venda sem emissão de nota fiscal, nem de deixar de escriturar os referidos documentos, então a base de cálculo do IRPJ deveria corresponder ao valor total das notas emitidas em 2002 e 2003, pois somente este montante pode ser classificado como receita bruta conhecida;

31- não há dispositivo legal prevendo a separação da base de cálculo dos impostos em função das espécies de receita (omitida e declarada), como fez a fiscalização que, com seu procedimento, consumou o nascimento de duas obrigações tributárias distintas em cada trimestre, sujeitas a penalidades diferentes, escolhendo excluir o adicional de uma das parcelas;

32- não pode o fisco criar metodologias esdrúxulas, mesmo que com isso pense estar beneficiando o contribuinte, pois os critérios de apuração dos impostos são rigidamente definidos em lei, em cumprimento ao estrito princípio da legalidade;

33- indevida a multa isolada referente ao ano-calendário de 2004, porque as estimativas foram liquidadas mediante envio de Declarações de Compensação, com créditos de COFINS de outubro e novembro/2004, contribuição recolhida anteriormente ao vencimento das estimativas;

34- existe incorreção na apuração do PIS e da COFINS;

35- os demonstrativos constantes do item 10 do Termo de Verificação Fiscal indicam títulos genéricos de “cobrança”, “descontos”, “diversos” e “créditos bancários diversos”, sem discriminar o histórico exato das operações o que dificulta a defesa do contribuinte, vez que os históricos estão discriminados apenas nos extratos bancários, sem qualquer seqüência lógica;

36- sob os títulos genéricos, estão somados valores referentes a liquidação de contrato de câmbio, conforme exemplo extraído dos extratos bancários, mas as receitas provenientes de exportação deveriam ser excluídas da base de cálculo das mencionadas contribuições, pois estas não incidem sobre valores decorrentes de vendas ao exterior, por expressa determinação constitucional;



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2953

37- ocorreu inclusão indevida na base de cálculo da receita omitida, de créditos bancários relativos a transferências realizadas entre contas bancárias da fiscalizada, contrariando o disposto no art. 42, § 3º, I, da Lei 9.430/96;

38- inexistente motivo para agravamento da penalidade, pois o fisco não logrou comprovar o evidente intuito de fraude, requisito essencial para aplicação da multa de 150%;

39- a impossibilidade da aplicação da multa qualificada na hipótese de presunção de omissão de receita, por configurar dupla presunção;

40- a movimentação financeira não representa ingresso de novas receitas e a tributação de seus valores fere o disposto no art. 43 do CTN;

41- considerar como renda a movimentação financeira, sem qualquer atenção aos dispêndios, é exigir tributo onde não há renda, afrontando a estrutura da regra de incidência do imposto de renda;

42- são nulas as exigências fiscais do PIS e da COFINS, porque foram apuradas sobre base de cálculo majorada pela indevida inclusão dos débitos de ICMS;

43- os valores de PIS e COFINS dos anos-calendário 2002 a 2004, devem ser deduzidos, com acréscimos de juros, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão de o lucro tributável ser obtido do lucro líquido após dedução das contribuições para o PIS e COFINS, e das despesas de juros;

44- por falta de embasamento legal, é impossível a aplicação de juros Selic sobre a multa de ofício.

É o Relatório.



**Voto**

Conselheiro NELSON LOSSO FILHO, Relator

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

As matérias ainda em litígio, após a exoneração processada pela Turma Julgadora de Primeira Instância, dizem respeito à preliminar de nulidade do auto de infração, motivada por irregularidades na execução do Mandado de Procedimento Fiscal, MPF-F e afronta as regras do sigilo fiscal determinadas pelo Decreto nº 3.724/01 e, no mérito, à inconsistência do lançamento com base na presunção de depósitos bancários de origem não justificada, ao indevido arbitramento do lucro tributável, ao erro no cálculo do IRPJ e CSLL e adicional, à impossibilidade de qualificação da multa de ofício quando a exigência é efetuada com base em presunção, à indevida cobrança da multa isolada, à incorreta base de cálculo do PIS e da COFINS e à impossibilidade da incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício.

Incabível a preliminar de nulidade do auto de infração, argüida tendo como base irregularidades na execução do Mandado de Procedimento Fiscal, MPF-F.

Esta Câmara já analisou a questão de irregularidades no MPF, no Acórdão 108-07.708, se manifestando no sentido de que tais incorreções não têm o condão de causar a nulidade do auto de infração. Este posicionamento está firmemente fundamentado na Declaração de Voto do ilustre Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias, da qual extraio o seguinte excerto:

*“Acompanhei o Senhor Relator tanto na questão preliminar quanto no mérito do recurso voluntário.*

*Permito-me, no entanto, aditar algumas considerações acerca da alegada nulidade do auto de infração, em razão de vícios no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, apontados pelo sujeito passivo.*

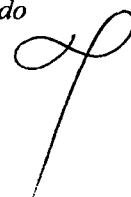
*É sabido que o Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte.*

*Objetiva o Mandado de Procedimento Fiscal assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais e que o agente fiscal indicado recebeu ordem da Administração Tributária para executar a ação fiscal.*

*Nesse sentido, o Senhor Secretário da Receita Federal baixou a Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, disciplinando a execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições por ela administrados.*

*Eis as principais diretrizes estabelecidas:*

*1. do MPF será dada ciência ao sujeito passivo, por ocasião do início do procedimento fiscal;*



2. o MPF será emitido, caso a caso, pelas seguintes autoridades:  
a) Coordenador--Geral de Fiscalização; b) Coordenador-Geral de Administração Aduaneira; c) Superintendente da Receita Federal; d) Delegado da Receita Federal etc;

3. do MPF conterão: a) a numeração de identificação e controle, composta de dezessete dígitos; b) os dados identificadores do sujeito passivo; c) a natureza do procedimento fiscal a ser executado; d) o prazo para a realização do procedimento fiscal; e) o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado etc;

4. o MPF indicará, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência), podendo ser fixado o período de apuração correspondente etc;

5. o MPF (para fiscalização) terá prazo máximo de validade de 120 (cento e vinte) dias, podendo ser prorrogado pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, mediante emissão de MPF Complementar;

6. o MPF se extingue pela conclusão do procedimento fiscal ou pelo decurso do prazo, sendo que, nessa segunda hipótese, na emissão de novo MPF não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do MPF extinto.

Alegou a recorrente que a fiscalização levada a efeito pela Receita Federal deixou de observar as normas emanadas da referida portaria, uma vez que: 1. do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF-F emitido em 26/07/00, com validade até 23/11/00, somente tomou ciência em 08/08/00; 2. do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar – MPF-C emitido em 22/11/00, com validade até 22/03/01, somente tomou ciência em 29/11/00; 3. do MPF-C emitido em 23/03/01, com validade até 21/07/01, somente tomou ciência em 09/04/01; e 4. do MPF-C emitido em 19/07/01, com validade até 18/08/01, somente tomou ciência em 20/07/01.

Sustenta o sujeito passivo que “admitir a continuidade do trabalho fiscalizatório, sem que seja, de imediato, dada ciência ao contribuinte, é o mesmo que aceitar a fiscalização por Agentes Fiscais sem a ordem específica, o que é vedado pela Portaria nº 1.265/99, em seu art. 2º”.

Não tem razão a recorrente.

Como já salientado, o Mandado de Procedimento Fiscal criado pelo aludido ato administrativo visa primordialmente informar ao contribuinte que o procedimento fiscal que estiver sendo executado por auditor-fiscal é de conhecimento da Administração Tributária e por ela foi autorizado.

A ciência tardia das prorrogações dos mandados de procedimento de fiscalização não trouxe qualquer insegurança para o contribuinte fiscalizado, bastando se observar a cronologia das prorrogações para se concluir que os trabalhos



*de fiscalização tinham o consentimento da Senhora Delegada da Receita Federal em Santo André (SP).*

*E mais: ainda que os MPF-C somente tivessem sido emitidos após extinto o MPF-F, por decurso de prazo, não haveria que se falar em vício ou nulidade, uma vez que a emissão do MPF-C supre a finalidade do referido ato administrativo, qual seja, a de que o agente fiscal seja autorizado a prosseguir os trabalhos de fiscalização já iniciados.*

*A prevalecer o entendimento do sujeito passivo, aí sim, teríamos que admitir que eventual inobservância de uma norma infra-legal (Portaria SRF n.º 1265/99) teria o condão de gerar nulidades no procedimento, assim entendido o caminho para consecução do ato do lançamento, a chamada fase meramente fiscalizatória.*

*Ocorre que é matéria reservada à lei o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, assim entendido tanto a fase do procedimento (preparatório do ato do lançamento), quanto a fase do processo (iniciada com a impugnação do lançamento).*

*No âmbito federal, é o Decreto n.º 70.235/72, lei em sentido material, que regula a matéria, dispondo inclusive de capítulo próprio relativo ao tema das nulidades.*

*Estabelece o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 as duas hipóteses de nulidades passíveis de serem declaradas pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*No âmbito do procedimento, em princípio, é válido todo e qualquer ato praticado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, em exercício nas Divisões de Fiscalização e integrante de Equipe de Fiscalização, não havendo que se falar em pessoa incompetente.*

*Nesse sentido, reafirma a recente Medida Provisória n.º 46/2002 a competência privativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal para executar procedimentos de fiscalização, bem assim, constituir, mediante lançamento, crédito tributário em favor da União (art. 6º, I, "a" e "c").*

*Assim, na hipótese de MPF-F ou MPF-C tardiamente cientificado ao contribuinte, que seja do conhecimento do Delegado da Receita Federal ou do Chefe de Divisão de Fiscalização, e que essas autoridades administrativas não tenham sequer suscitado eventual incompetência do agente fiscal, revela-se absolutamente despropositado, data venia, o entendimento, de julgador de primeiro ou de segundo grau, que vier a acolher tese no sentido da incompetência do AFRF, uma vez que própria Administração Tributária, por meio de autoridade administrativa, teria ratificado essa competência.*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2957

*Nos presentes autos, frise-se também, não há que se cogitar de eventual preterição do direito de defesa do contribuinte, seja porque por ele não suscitada, seja porque a referida ciência tardia do MPF-F ou dos MPF-C não lhe acarretou qualquer insegurança quanto à validade da fiscalização que lhe foi imposta.*

*Qualquer outra interpretação da comentada portaria, que não seja a teleológica, pode gerar graves prejuízos para o Erário Público e ir de encontro aos princípios constitucionais do interesse público e da justiça fiscal, além de ferir o princípio de direito de que a nulidade, salvo se absoluta, não deve ser declarada se a parte interessada não demonstrar a existência de prejuízo, uma vez que esse é da essência daquela.*

*Por fim, ressalto que compete exclusivamente à autoridade administrativa verificar eventual inobservância de norma de controle administrativo e promover a sua apuração imediata, mediante sindicância ou processo administrativo disciplinar, nos termos da Lei n.º 8.212, de 11 de dezembro de 1990."*

Pelo exposto, não se sustenta a alegação de nulidade do auto de infração motivada por vícios na execução do Mandado de Procedimento Fiscal.

Rejeito a preliminar de nulidade suscitada com base em cerceamento do direito de defesa, por não ter ocorrido nenhuma das hipóteses de nulidade do lançamento elencadas de forma expressa no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72.

Pela análise dos autos, nas razões de impugnação e recurso, percebe-se que a empresa entendeu perfeitamente a infração que lhe estava sendo imputada, demonstrando conhecer os fatos descritos no auto de infração, rebatendo a matéria ali constante, não sendo a incongruência na instrução processual apontada pela recorrente motivadora do cerceamento do direito de defesa, não acontecendo, portanto, a inobservância dos preceitos tributários contidos no Decreto n.º 3.724/01, que de forma alguma revogou os ditames do Decreto n.º 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal.

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 a Lei Complementar n.º 105, de 11 de janeiro de 2001, e Lei n.º 10.174, de 10 de janeiro de 2001, que alterou a redação do artigo 11, § 3º, da Lei n.º 9.311/96, no que diz respeito às requisições de informações às instituições financeiras.

O acórdão de primeira instância assim se manifestou a respeito da matéria:

*"8. A impugnante argumenta também, como causa de nulidade, que não teriam sido observadas regras do Decreto n.º 3.724/2001.*

*8.1. Inicialmente observe-se que, regulamentando o art. 6º da Lei Complementar 105/2001, o referido Decreto estabelece:*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2958

*Art.1º - Este Decreto dispõe, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, sobre requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal e seus agentes, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, em conformidade com o art. 1º, §§1º e 2º, da mencionada Lei, bem assim estabelece procedimentos para preservar o sigilo das informações obtidas.*

*Art. 2º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.*

*[...]§ 5º Para fins deste artigo, o MPF deverá observar o que se segue:*

*I - a autoridade fiscal competente para expedir o MPF será ocupante do cargo de Coordenador-Geral, Superintendente, Delegado ou Inspetor, integrante da estrutura de cargos e funções da Secretaria da Receita Federal;*

*[...]Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no caput do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.*

*§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) [...]8.2. E, consoante se verifica nos documentos de fls.323 a 341, foram emitidas requisições de informações sobre movimentação financeira, remetidas a estabelecimentos bancários, assinadas pela Delegada da Receita Federal em Jundiaí - autoridade competente para expedição do MPF e da RMF.*

*8.3. Quanto à indispensabilidade das informações, consignou a autoridade fiscal, no Termo que instrui o Auto de Infração, ter intimado a pessoa jurídica fiscalizada a apresentar documentos atinentes à movimentação bancária relativamente aos anos-calendário de 2000 a 2003, sendo emitidas RMF devido a falta de atendimento no prazo determinado - hipótese arrolada no art. 3º do Decreto 3.724/2001 e inciso I do seu parágrafo 2º, combinado com art. 33 da Lei 9.430/96:*

*“Art. 3º. Os exames referidos no caput do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:*

*...*

*VII – previstas no art. 33 da Lei 9.430, de 1996;*

*...”*



8.4. Por sua vez, o art. 33 da Lei 9.430, de 1996, contempla as seguintes hipóteses:

*I-embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;*

*II-resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;*

*III-evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;*

*IV-realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;*

*V-prática reiterada de infração da legislação tributária;*

*VI-comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;*

*VII-incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária. (destaques incluídos)*

8.5. Como se vê, a falta de atendimento da intimação para apresentação dos extratos bancários, mencionada na autuação, está prevista no dispositivo legal citado e foi considerada suficiente pela autoridade competente para caracterizar a indispensabilidade das informações requisitadas.

8.6. Assim, a fiscalização observou a legislação vigente, na medida em que, respaldada em MPF emitido e assinado pela Delegada da Receita Federal em Jundiá, lavrou Termo de Início intimando a contribuinte a apresentar, entre outros, a documentação bancária, sendo que a falta de atendimento no prazo concedido (como descrito no Termo de Constatação, houve apresentação apenas parcial dos extratos) ensejou a adoção dos procedimentos de requisição de informação a instituições financeiras, devidamente motivado, como acima demonstrado, e formalizado mediante RMF assinadas pela autoridade competente – Delegado da Receita Federal – designada pela legislação.”

Sem reparos o posicionamento adotado pela Turma Julgadora, porque após regularmente intimada a contribuinte deixou de apresentar os extratos bancários solicitados, o que levou o Fisco adotar os procedimentos necessários, com respeito à legislação vigente.



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2960

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.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade 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 2002 e 2003, com o consequente arbitramento do lucro tributável, pelas irregularidades na escrituração contábil e fiscal, vícios, erros e deficiências, e a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa no mês de dezembro de 2004.

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.

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, 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 – Encerramento de Fiscalização, apenas tentando desqualificar a determinação do valor tributável exigido.

O fato apurado pela auditoria fiscal independe de contabilização adotada pela empresa, pois foi suportado 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.

O artigo 42 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.*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2961

§ 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.

A constatação de omissão de receitas em vultosa quantia e a falta de escrituração de movimentação financeira ou sua escrituração irregular por meio de registros contábeis que não respeitaram os princípios de contabilidade geralmente aceitos, inclusive com o livro Diário escriturado em partidas mensais e operações globalizadas, conforme descrito nos itens 10 e 11 do Termo de Verificação Fiscal, inviabilizam a apuração pelo Lucro Real, restando como única opção o arbitramento do lucro tributável no período auditado.

Do Termo de Verificação Fiscal – Encerramento da Fiscalização de fls. 2.408/2.435, transcrevo o texto a seguir, que justifica o arbitramento do lucro tributável:

*“Para fins de apuração dos tributos devidos, relativamente aos anos-calendário 2002 e 2003, o lucro da pessoa jurídica será arbitrado, em razão dos fatos descritos nos itens 10 e 11 do presente termo, que demonstram a imprestabilidade da sua contabilidade, cuja escrituração contém vícios, erros e deficiências, que impossibilitam a identificação correta dos atos e fatos administrativos e, conseqüentemente, impossibilitam a determinação correta do lucro real, com inobservância ao disposto no artigo 251, do RIR, ..., de 1999, que estabelece ....*

*Além do acima exposto, também concorrem para a desclassificação da escrita os fatos abaixo relacionados:*

*a) Escrituração efetuada em livro Diário autenticado em data posterior ao início da fiscalização, com falta de registros contábeis de contas correntes bancárias com movimentação financeira, conforme demonstrado nos itens 4 e 8 deste termo;*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2962

b) *Discrepâncias no registro dos estoques existentes ao final do ano de 2002 e reiteradas retificações das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), sem justificativas plausíveis, conforme demonstrado nos itens 2 e 3 deste termo;*

c) *Falta de atendimento total às intimações fiscais, conforme devidamente relatado nos vários termos de constatações emitidos no decorrer da ação fiscal, e em razão das quais procurou-se corrigir os defeitos da escrituração, apurando-se corretamente a base de cálculo do IRPJ e CSLL, e que o próprio contribuinte isto não possibilitou.*

*Portanto, diante do exposto, comprovou-se que a escrituração mantida pela pessoa jurídica contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para determinar o lucro real e, em razão disso, o lucro da pessoa jurídica, relativamente aos anos-calendário de 2002 e 2003, será arbitrado, em conformidade com o disposto nos artigos ...., aplicando-se sobre a receita bruta conhecida o percentual de 9,6% para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa jurídica, conforme disposto .... e, por reflexo, o percentual de 12% para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme disposto no art. 20 da Lei 9.424/95."*

Do acórdão de primeira instância, extraio o seguinte excerto que reflete o posicionamento da Turma Julgadora a respeito do arbitramento do lucro tributável:

*"12. Por outro lado, a constatação acima, cumulada com a prática sistemática de efetuar a menor o registro contábil e fiscal de valores reais de notas fiscais, além de irregularidades como a autenticação de livros, efetuada somente após o início da ação fiscal; discrepâncias no registro dos estoques do ano de 2002; reiteradas retificações das DIPJ sem justificativas plausíveis e a falta de atendimento integral de intimações, inviabilizando a regularização da escrituração e a apuração do correto resultado, como descrito no item 12 do Termo de Verificação (fls. 2.431), constituem circunstâncias que evidenciam a imprestabilidade da escrituração, justificando o arbitramento do lucro.*

*12.1. A defesa pretende descaracterizar tais fatos como causa de arbitramento, alegando, primeiramente, que a fiscalização teria considerado idônea a escrituração, no processo 13839.004922/2006-89, para fins de verificação obrigatória dos valores registrados nos livros fiscais e comparação com os informados nas Declarações enviadas à SRF, tanto que teria acatado o Livro de Inventário ao apontar divergência entre registro nele contido e o valor informado na DIPJ/2003.*

*12.2. Contudo, equivoca-se a impugnante. O processo 13839.004922/2003-89 abrange autuação de PIS e Cofins de períodos de 1997, 2003 e 2004 e de PIS de 2002 e, relativamente a períodos dos anos de 2002 e 2003 (anos-calendário cujo resultado foi arbitrado no presente processo*



13839.004921/2006-34), as irregularidades detectadas integram o Termo de Constatação Fiscal – Verificações Obrigatórias de fls. 2395/2402, do qual se extrai:

“ ...

*Durante os trabalhos fiscais relativos às verificações, ativemo-nos a efetuar o confronto dos valores escriturados nos livros contábeis os débitos de tributos e contribuições federais declarados em DCTF e/ou recolhidos por DARF, sem entrar no mérito da integridade da base de cálculo dos tributos apurada pelo contribuinte e análise de possíveis compensações feitas por DCOMP.*

*(Omissis)*

*12.3. As constatações acima transcritas evidenciam que as exigências formalizadas no processo 13839.004922/2006-89 relativas a PIS e Cofins de períodos integrantes dos anos-calendário 2002 e 2003, decorrem de verificações obrigatórias e restringem-se a diferenças entre valores declarados em DIPJ e/ou DACON e valores recolhidos/declarados em DCTF. Como salientou a fiscalização, referidas verificações foram procedidas “sem entrar no mérito da integridade da base de cálculo dos tributos apurada pelo contribuinte”.*

*12.4. Logo, não se sustenta a alegação de que teria sido acatada como idônea a escrituração dos anos-calendário de 2002 e 2003, pois a análise de sua correção sequer foi objeto do referido processo 13839.004922/2006-89.*

*12.5. Quanto a divergências nas informações de estoques na DIPJ/2003, foi assim descrita pela fiscalização no Termo de fls. 2.409/2.410:*

*Em relação ao estoque do final do período de apuração (31/12/2002) declarado na linha 22 da ficha 04-A da 2ª retificadora ..., apuramos uma diferença de R\$ 1.839.797,11, entre os valores escriturados no livro de Registro de Inventário (soma de R\$ 1.185.462,89), com o valor declarado de R\$ 3.025.230,00. A pessoa jurídica foi intimada a esclarecer esta diferença por meio do Termo ... de 24/04/2006, e não apresentou nenhuma justificativa para o fato. Cópias das fls. do livro Registro de Inventário e do Balanço encontram-se anexas ao referido Termo.*

*Verificamos, também, que no dia 02/01/2003, às fls. 00004 do Diário nº 14, consta lançamento do valor de R\$ 2.370.288,57, a débito da conta 10003-0 – Caixa e a crédito da conta 10100-1 – Mercadorias, com histórico “Transf.Ref.Estoque apurado a maior em 31/12/2002”, representando contabilmente estorno de parte do estoque anterior e ingresso de numerário na conta “Caixa”.*

*Esse lançamento, por ter sido efetuado no exercício seguinte, demonstra que o estoque do Balanço encerrado no ano anterior*



*não era de R\$ 3.025.230,00, e os valores do resultado final do exercício e do Ativo Realizável, constantes da escrituração daquele ano (2002), também estão distorcidos, não representando a realidade dos fatos. Além disso, o lançamento possibilitou o registro de entrada fictícia de numerário na conta "Caixa", no montante de R\$ 2.370.288,57, na data de 02/01/200.*

*As expressivas alterações de valores em contas de resultado e patrimoniais e o lançamento posterior ao encerramento do exercício alterando o valor do estoque, conforme acima exposto, permitem deduzir que os dados constantes da declaração original (1ª Retificadora) foram extraídos de escrituração diferente da que deu origem à 2ª declaração retificadora, cuja entrega foi feita na mesma data do registro em Cartório do livro Diário contendo a escrituração do ano-calendário de 2002.*

*12.6. Das constatações transcritas, verifica-se que, distintamente do que alega a impugnante, a fiscalização não considerou idônea a escrituração do Livro de Inventário, mas apontou divergências entre ele e os valores declarados, bem como detectou lançamentos no Livro Diário posteriores ao encerramento do período, com alteração do valor dos estoques, inferindo que dados da última declaração apresentada sob a égide da espontaneidade foram extraídos de escrituração diferente da que deu origem à 2ª declaração retificadora. As inconsistências descritas reforçam a conclusão fiscal de imprestabilidade da escrituração, restando afastada a alegação de que a fiscalização teria incorrido em contradição ao assim considerá-la.*

*12.7. Também na tentativa de afastar a possibilidade de arbitramento, alega a impugnante que a autenticação do Livro Diário posteriormente ao início do procedimento fiscal, não constituiu causa para adoção de tal sistemática.*

*12.8. Todavia, ao justificar a adoção da apuração do resultado pelo arbitramento, a fiscalização, no item 12 de seu Termo (fls. 2.431), reporta-se aos fatos descritos nos itens 10 e 11 e, ainda, consigna que concorrem para a desclassificação da escrita, entre outros aspectos que elenca, a "escrituração efetuada em livro Diário autenticado em data posterior ao início da fiscalização, com falta de registro contábil de contas bancárias". Assim, imprópria é a defesa ao abordar individualizadamente a tardia autenticação de Livros Diário.*

*12.9. No tocante às divergências entre as notas fiscais e os valores escriturados, alega a impugnante que não justificariam o arbitramento por terem sido causadas por erro de ordem técnica e física no sistema informatizado e por não restar comprovada a realização de operações de venda sem emissão e registro de Notas Fiscais.*

*12.10. Quanto à alegação de que teria ocorrido apenas "erro" no programa de informática, embasada na cópia simples de*



*correspondência de empresa que lhe teria prestado serviços, trata-se de reiteração de argumento de defesa já apreciado e, como visto, não é hábil a justificar as significativas e reincidentes diferenças detectadas durante diversos anos.*

*12.11. Quanto à mera alegação de inexistência de operações sem emissão e registro de notas fiscais, na medida em que ausente qualquer justificativa para os depósitos bancários de origem não contabilizada, não é capaz de afastar a constatação de contabilização de valores inferiores aos das notas fiscais emitidas e nem de suprir a ausência e os vícios da escrituração da movimentação bancária.*

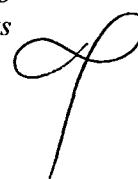
*12.12. O fato de não ter sido expressamente imputada ao contribuinte a realização de operações de venda sem emissão de notas fiscais, não permite concluir que todas as notas fiscais estavam disponíveis à fiscalização para identificação dos valores não contabilizados.*

*12.13. A fiscalização descreve que foram solicitadas notas fiscais de vendas de 2002 e 2003 diretamente à fiscalizada, das quais apenas 12% foram apresentadas e, ainda, com as seguintes irregularidades observadas pelo autuante: “constatamos que a sua numeração não tem a mesma seqüência das constantes da intimação fiscal, em relação ao mesmo ano e mesmo estabelecimento, motivo pelo qual presume-se que a contribuinte tenha selecionado, entre as solicitadas, somente as que foram corretamente registradas, ou apresentavam pequenas divergências. Em razão disso, por ser mais consistente, utilizaremos no presente trabalho fiscal somente os dados conclusivos resultante da análise da escrituração das notas fiscais de vendas obtidas diretamente dos compradores, conforme exposto a seguir”.*

*12.14. Contudo, ante a baixa expressividade das informações obtidas a partir das notas fiscais de vendas apresentadas, não poderia a fiscalização se valer tão-só da circularização de clientes para determinar a receita omitida, tendo tal procedimento se prestado apenas para indicar a existência de divergências no valor das notas escrituradas.*

*12.15. Recorde-se, ainda, que o autuante intimou a empresa a justificar as diferenças identificadas na circularização de parte de seus clientes e na movimentação bancária, sem que, em qualquer resposta, fosse estabelecido o vínculo direto entre estas diferenças e as notas fiscais de venda, motivo pelo qual a fiscalização se conduziu pelo vínculo presumido estabelecido em razão da natureza dos depósitos bancários, e adotou como valor da receita omitida a diferença entre tais depósitos e a receita declarada.*

*12.16. Em face desta omissão da contribuinte no curso da fiscalização, em nada lhe aproveitaria demonstrar que todas as vendas foram suportadas por notas fiscais emitidas se estas não foram contabilizadas. Ao contrário, tal demonstração apenas*



*reafirmaria a imprestabilidade da escrituração porque mantida, à sua margem, significativa parcela das operações comerciais.*

*12.17. Da mesma forma, a obtenção de informações junto a clientes da fiscalizada mediante circularização, não permitiria concluir que a fiscalização poderia corrigir os defeitos da escrituração da contribuinte e determinar o resultado pelo lucro real. No presente caso, as irregularidades apuradas, especialmente as omissões e vícios na contabilização da movimentação bancária, justificam a conclusão fiscal de impossibilidade de identificação dos atos e fatos administrativos e a correta determinação do lucro real.*

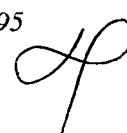
*12.18. Acerca da alegação de que todas as intimações foram respondidas, ainda que para informar a indisponibilidade do documento solicitado, apenas confirma que a contribuinte não forneceu à fiscalização os elementos necessários à apuração do resultado pelo lucro real.*

*12.19. Tanto que, no item 10 de seu Termo, (fls. 2.422), consignou a fiscalização:*

*referentemente à resposta ... protocolizada ,, em 19/08/2005 em que a pessoa jurídica afirmou o seguinte: “que o sistema de contabilização por ele adotado, por partidas mensais e operações globalizadas, praticamente inviabiliza o tipo de identificação pretendida pelo fisco, uma vez que também o livro Razão acompanha a mesma sistemática do livro Diário, ou seja, de lançamentos globalizados mensalmente”, foi destacado no item 19 do Termo de .... 06/10/2005, que, de acordo com o artigo 264 do RIR/99, o fato de o contribuinte não manter em ordem os livros, documentos e papéis relativos às suas atividades, não comprovar os fatos registrados em sua escrituração contábil, de omitir registros contábeis de fatos econômicos e não manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conforme previsto nos artigos 251 e 923, do RIR/99, torna, neste caso, a inversão do ônus da prova. Finalmente, no item 21 do referido Termo, foi também dado conhecimento à fiscalizada que caberia a esta comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, que a origem dos depósitos e/ou créditos relacionados nos Termos de Intimações fiscais, que proporcionaram o ingresso de novos valores nos cofres da empresa, não provieram de vendas de mercadorias.*

*12.20. E, relativamente à constatação de impossibilidade de identificação da origem dos recursos ingressados e de elucidação dos registros contábeis, nada acrescenta a impugnante.*

*12.21. Assim, afastadas as tentativas de descaracterizar os fatos apontados pela fiscalização como causa de arbitramento, cumpre apenas acrescentar que, ainda que se trate de critério excepcional, correta sua utilização se presente hipótese que o justifique. De fato, tal procedimento foi fundamentado no art. 530 do RIR/99, o qual, com base legal no art. 47 da Lei 8.981/95*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2967

*e no art. 1º da Lei 9.430/96, prevê que “o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando:*

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

*II- a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestáveis para:*

*a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real;*

*...”*

*12.22. Demonstrada a ocorrência de circunstâncias previstas na lei, injustificável a oposição à utilização do arbitramento.”*

Irretocáveis os fundamentos do acórdão de primeira instância quanto ao arbitramento do lucro, uma vez que a empresa ao ser tributada pelo regime do Lucro Real deveria, para apresentar o resultado 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, fato que não ocorreu, haja vista as inconsistências detectadas pela fiscalização.

A falta de apresentação de livros e documentos em perfeita sintonia com a legislação de regência, após regular intimação procedida pelo Fisco, ao impossibilitar a 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 J Ruelle Comercial Importadora e Exportadora Ltda.

No que concerne à imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, vejo que foi perfeitamente aplicada à infração descrita no auto de infração, haja vista a conduta dolosa da contribuinte ao omitir receitas durante períodos consecutivos, declarando sistematicamente montantes inferiores aos efetivamente realizados, utilizando para tal fim registros contábeis incorretos, bem como a emissão de notas fiscais irregulares.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 está assim redigido:

*“Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*(Omissis)*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2968

*II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”*

Fica claro, que a infração submetida à hipótese da multa do inciso II do artigo 44 é a ação ou omissão com intenção de retardar ou impedir o pagamento do tributo, cujo fato gerador tenha ocorrido.

Alberto Xavier traduz com clareza, apoiado em Rubens Gomes de Sousa, a noção deste instituto:

*“Não cabe dúvida que a definição se inspirou nas lições de Rubens Gomes de Sousa, quando ensinava no seu ‘Compêndio de Legislação Tributária’ que a fraude fiscal – uma das infrações tributárias simples, por oposição aos crimes e contravenção em matéria tributária – podia ser definida como toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento de um tributo devido, ou a pagar tributo menor que o devido. Em face desta noção desenhava-se bem simples a distinção entre a fraude fiscal e a evasão de imposto. Ambas seriam ações ou omissões destinadas a evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, mas enquanto a fraude fiscal pressupõe a ocorrência do fato gerador, isto é, uma obrigação tributária já existente, constituindo uma infração, a evasão coloca-se em momento anterior ao da ocorrência do fato gerador, antes pois do nascimento da obrigação do imposto, pelo que não caberia no caso falar-se em ato ilícito.”*

O artigo 72 da Lei nº 4.502/64 traz a definição de fraude citada no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

*“Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”*

Ao definir que fraude é a ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, o legislador entendeu que tal procedimento seria motivado por artifício engendrado para impossibilitar a exteriorização completa de um fato que efetivamente aconteceu ou vai acontecer na hipótese de incidência tributária.

Novamente Alberto Xavier, com apoio em Galvão Teles, define assim o conceito do dolo no campo tributário:

*“Ensina Galvão Teles – com a clareza que é de seu timbre – que ‘dolo, na acepção com que lhe dá a linguagem dos juristas, é a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva’ (Dos Contratos em Geral, 2ª ed., 1962, pág. 45). Não*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2969

*pode falar-se em fraude à lei sem que exista dolo e não pode falar-se em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como 'intenção fraudulenta.'*

Por pertinente, do Termo de Verificação Fiscal, fls. 2.433, transcrevo os seguintes fundamentos que levaram o autuante a qualificar a multa para o percentual de 150%:

*“ MULTA QUALIFICADA*

*A conduta da contribuinte em omitir receitas na contabilidade e nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), proveniente de créditos em contas bancárias de origens não comprovadas, em montantes nitidamente superiores às receitas declaradas, e sendo tais omissões relacionadas à prática sistemática de escriturar a menor o valor real das notas fiscais de vendas de mercadorias e, também, pelo fato de manter escrituração sem obediência às leis comerciais e fiscais, contendo vícios, erros e deficiências, com a evidente intenção de ocultar o seu real faturamento e o lucro tributável e, conseqüentemente, reduzir o pagamento dos impostos e contribuições devidos, caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do disposto no artigo 957, II, do RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99 (Artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96) sendo, portanto, exigível a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), a ser aplicada sobre a receita omitida..”*

As irregularidades apuradas pelo Fisco conforme descrito acima, justificam a imposição da multa qualificada, quando a empresa omitiu receitas e reduziu sistematicamente durante períodos consecutivos a receita declarada.

Assim, não conseguindo a recorrente demonstrar a inconsistência do lançamento fiscal, não trazendo à colação nenhuma prova que descaracterize a infração que lhe está sendo imputada, fica denotada a intenção de reduzir o pagamento do tributo por artifício doloso, sendo aplicável a multa qualificada de 150%.

A imposição da multa isolada do IRPJ e da CSL, em virtude da insuficiência de recolhimento de estimativa, está sustentada no art. 44 § 1º IV da Lei nº 9.430/96.

Este dispositivo legal está assim redigido:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*(Omissis)*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2970

(Omissis)''

Por sua vez, o artigo segundo trata do recolhimento por estimativa, *in verbis*:

*“Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

(Omissis)''

A Lei nº 9.430/96 alterou para trimestral o período de apuração do IRPJ e da CSL. Manteve, no entanto, a possibilidade de a empresa sujeita à tributação com base no lucro real continuar efetuando pagamentos mensais por estimativa que, nesse caso, devem ser confrontados com o IRPJ e a CSL apurado no final do ano.

O artigo 1º da citada Lei está assim redigido:

*“Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.*

(Omissis).”

O referido enquadramento legal determina a imposição de penalidade quando a contribuinte, sujeita à tributação pelo lucro real anual e ao pagamento mensal do tributo com base no valor estimado, deixa de fazê-lo. Assim, apesar de definida a base de cálculo do tributo após a entrega da declaração de rendimentos, mesmo quando apurado prejuízo ou base negativa no período, deve ser efetuado o lançamento da multa isolada em relação às parcelas estimadas não pagas.

A recorrente, optante pela tributação do Imposto de Renda pelo Lucro Real anual nos anos-calendário fiscalizados, conforme comprovam suas declarações de rendimentos pessoa jurídica, não efetuando recolhimentos com base na estimativa em relação aos valores do IRPJ e CSL fica sujeita à multa isolada, estando perfeitamente caracterizada a situação prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, supracitado.

As alegações apresentadas pelo recorrente a respeito da inaplicabilidade da taxa SELIC incidente como juros de mora sobre a multa de ofício não têm fundamento.

Ao teor dos arts. 43, parágrafo único, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, por se tratar de débitos da União, incide sobre a multa de ofício os juros de mora, com base na taxa SELIC, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do seu pagamento.



Processo n.º 13839.004921/2006-34  
Acórdão n.º 108-09.782

CC01/C08  
Fls. 2971

Melhor sorte não tem a recorrente quanto às alegações de erro no cálculo dos tributos lançados.

Não se sustenta a alegação da recorrente de que haveria incorreção na base de cálculo do IRPJ e da CSL apurada por arbitramento, em virtude de ter sido arbitrado o lucro trimestralmente, tendo como base a receita bruta declarada e a omitida, determinada por presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, pois a base para arbitramento é a receita bruta conhecida, no caso a declarada pelo contribuinte regularmente à Receita Federal e aquela conhecida por presunção legal, sendo correta a imputação de penalidade mais agravada ao montante relativo à omissão de receitas, resultante de procedimentos irregulares adotados pela fiscalizada.

Inadmissível, também, por falta de previsão legal, a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSL, no regime do lucro arbitrado, dos valores do PIS e da COFINS como pretendido pela empresa. O lucro arbitrado incide sobre a receita bruta conhecida, não se admitindo dedução alguma a título de despesa.

Em relação ao cálculo do PIS e da COFINS, não existe na legislação tributária previsão de exclusão do ICMS de suas bases de cálculo, Lei nº 9.718/98.

Além disso, não restou provado nos autos que os valores de ICMS, que pretende a empresa ver deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS, tivessem os requisitos para a dedutibilidade: integraram a receita bruta omitida, foram escriturados e pagos pela autuada.

**Lançamentos Decorrentes:**  
**CSL – PIS e COFINS**

Os lançamentos da Contribuição Social sobre o Lucro, do PIS e da COFINS em questão tiveram 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 rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

  
NELSON LOSSO FILHO