



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

Processo nº 13851.000476/2006-75
Recurso nº 173.080 Voluntário
Acórdão nº **1401-00.680 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de outubro de 2011
Matéria Auto de infração IRPJ e reflexos - Omissão de receitas
Recorrente SYSTECH EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS E DE INFORMÁTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, caracterizam-se como omissão de receitas.

LUCRO ARBITRADO. NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS.

O fato de o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de escrituração comercial e fiscal, apesar de sucessivas e reiteradas intimações, autoriza o arbitramento do lucro. No caso dos autos, mesmo tendo optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido, o contribuinte não apresentou os livros Caixa e Registro de Inventário.

MULTA DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. PERCENTUAL APLICÁVEL.

Estando devidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, justifica-se a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) (art.44, II, da Lei nº 9.430/96, redação à época dos fatos geradores).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995 é legítima a utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios (Súmula CARF nº 4).

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E COFINS.

O decidido no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ é aplicável aos autos de infração reflexos em face da relação de causa e efeito entre eles existente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. ATO DE CONTROLE INTERNO. LANÇAMENTO. VALIDADE.

A emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é um ato meramente administrativo, de controle interno da Administração Tributária. Impropriedades na sua emissão não invalidam o procedimento fiscal e não levam à nulidade de auto de infração regularmente lavrado.

NORMAS VEICULADAS EM LEI. IMPOSSIBILIDADE DE SEREM AFASTADAS SOB FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado ao órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art.26-A do Decreto nº 70.235/72; Súmula CARF nº 2).

AMPLA DEFESA. CERCEAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de direito de defesa quando todas as razões de fato e de direito que interessam às autuações foram devidamente explicitadas nos autos de infração e Termo de Verificação Fiscal cientificados ao contribuinte.

AÇÃO FISCAL. CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DE CONTRIBUINTES. ATRIBUIÇÃO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A seleção de determinado contribuinte para a verificação do cumprimento de suas obrigações tributárias cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil, que decide por deflagrar a ação fiscal no momento que considere oportuno.

IMPEDIMENTO. AUDITOR-FISCAL. ABUSO DE AUTORIDADE.

À mingua de provas, não se acolhem as alegações de defesa relacionadas a suposto impedimento de agentes fazendários que participaram da ação fiscal, bem como ao suscitado abuso de autoridade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso, sendo que, especificamente com relação à multa qualificada e à decadência, a decisão foi por maioria, pelo voto de qualidade. Vencidos os Conselheiros Maurício Pereira Faro, Meigan Sack Rodrigues e Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, que desqualificavam a multa e reconheciam por consequência a decadência parcial em função do art. 150, parágrafo 4º, do CTN.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Meigan Sack Rodrigues e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

Relatório

Trata-se de julgamento de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 14-19.686, de 27/06/2008, proferido pela Quinta Turma da DRJ – Ribeirão Preto (SP) (fls.1.885/1.919), em que os lançamentos foram considerados procedentes em parte e recebeu a seguinte ementa:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. Caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DE LUCRO. NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES. Sujeita-se ao arbitramento de lucro o contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, quando optante pela apuração do lucro presumido.

DECADÊNCIA. FRAUDE. Na presença de fraude, aplica-se a regra contida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, que estabelece prazo de cinco anos a partir do primeiro dia em que o lançamento poderia ter sido efetuado para que a Fazenda Pública proceda a constituição do crédito tributário respectivo.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. PIS. COFINS. Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e à Cofins.

MULTA QUALIFICADA. Cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, quando apurado que o sujeito passivo valeu-se de artifício doloso, materializado na prática reiterada de infrações tributárias visando sonegação fiscal.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário). Cabe ao Fisco simplesmente provar a ocorrência do fato indiciário; e ao contribuinte cumprir provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não têm o condão de anular o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

Por bem retratar as ocorrências, adota-se o relatório de tal decisão de primeira instância, com alguns grifos que não constam do original. *In verbis*:

“Contra empresa acima identificada foram lavrados autos de infração que lhe exigiram Imposto de Renda (IRPJ) no valor de R\$119.719,34 (fl.314), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) de R\$51.231,16 (fl.329), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de R\$ 236.452,41 (fl.342) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$85.122,80 (fl.355), acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%, totalizando crédito tributário de R\$1.478.979,08, consolidados no demonstrativo de fl.03.

O procedimento fiscal iniciou-se em 01/09/2005 com a ciência do Termo de fl.04 por meio do qual a contribuinte foi intimada a apresentar, no prazo de cinco dias, os livros contábeis e fiscais relativos ao período de 01/01/2001 a 31/12/2004 (Registro de Entrada e Saídas, Registro de Utilização de Documentos Fiscais e de Termos de Ocorrências, Diário e Razão, Registro de Inventário e Contrato Social), e, de imediato, as notas fiscais de entradas.

Em 14/09/2005 a empresa, por meio do advogado Dr. André Renato Servidoni (Procuração de fl. 08, 30/32), alegou que parte dos documentos solicitados havia sido extraviada e/ou apreendida, inclusive a prisão do sócio da empresa, razão pela qual solicitou a concessão de mais noventa dias para entrega das notas fiscais e dos livros (fl. 06).

Em 19/09/2005 foi lavrado o Termo de Constatação e de intimação (fls. 22/23), no qual a autoridade fiscal informou que a empresa apresentou tão-somente as notas fiscais solicitadas e quanto aos demais documentos, por tratar-se de livros fiscais e contábeis de períodos já encerrados, não necessitaria de maior prazo para apresentação, motivo pelo qual intimou novamente a empresa a apresentá-los no prazo de 05 (cinco) dias.

Em 10/10/2005 (ciência em 13/10/2005) foi lavrado o Termo de Constatação e de Intimação de fl. 25, no qual a autoridade fiscal, após informar que a empresa já havia apresentado os livros Registro de Entrada e Saídas (2001 a 2004), livros Registro de Utilização de Documentos Fiscais e de Termos de Ocorrências nº 001, livro de Apuração de ICMS (2003 e 2004), Contrato Social e alterações, intimou-a a apresentar o livro Caixa contendo a movimentação financeira e bancária (2001 a 2004) e o livro de Registro de Inventário (2001 a 2004).

Em 14/11/2005 (ciência em 21/11/2005) foi lavrado o Termo de re-intimação fiscal (fl.33) solicitando que a empresa apresentasse, no prazo de 20 (vinte) dias, os livros anteriormente requeridos (livro Caixa contendo a movimentação financeira e bancária e o livro de Registro de Inventário), esclarecendo que o não atendimento implicaria no agravamento da multa em 50% no caso de haver lançamento de ofício.

Em 05/12/2005 foi a empresa intimada (fl.35) a apresentar relação das contas correntes bancárias e extratos das contas relativamente ao período de 01/01/2001 a 31/12/2004.

Em atendimento, a empresa informou (fls.37/38), em 12/12/2005, as contas bancárias de sua titularidade mantidas nos Banco Bradesco, Banco Itaú e Banco do Brasil e esclareceu que o livro Caixa e o livro de Registro de Inventário estariam sendo escriturados.

Em 21/12/2005, a empresa apresentou os extratos bancários solicitados (fls. 39/150).

Em 01/02/2006 foi lavrado o Termo de Constatação e de Intimação (fls.151/152, ciência em 07/02/2006 - AR fl.173) no qual a autoridade fiscal ressaltou que a empresa apresentou suas declarações de imposto de renda (DIPJ) relativas aos anos-calendário de 2001 a 2004 pela modalidade de Lucro Presumido (fls. 186 a 309), ficando, assim, obrigada a escriturar e manter em boa guarda, ao menos o livro Caixa e o livro de Registro de Inventário, e que até aquele momento não havia apresentado referidos livros. Diante disso, foi empresa novamente intimada a apresentar os referidos livros, bem assim a comprovar a origem dos recursos depositados nas contas bancárias, conforme discriminado no anexo à intimação (lis. 153/172).

Em resposta (fl.174/175), a empresa informou, em 02/03/2006, que em razão da apreensão de documentos feitos pela Polícia Federal não tinha condições de apresentar os livros Caixa e de Inventário, bem assim de comprovar a origem dos recursos depositados nas contas bancárias constantes do anexo (fls. 153/172).

*Em 02/03/2006 foi lavrado o Termo de constatação e intimação de fls.176/177 (ciência em 06/03/2006), por meio do qual fora **intimada a informar quais os documentos que foram apreendidos pela Polícia Federal, bem assim a justificar a origem dos depósitos bancários.** Em resposta (fl.179/180), alegou que em virtude dos fatos ocorridos não teria, naquele momento, condições materiais de apresentar o Livro Caixa e o Livro de Inventário, assim como não detinha a documentação suficiente para o fim de comprovar datas, valores e origem dos recursos constantes dos extratos bancários apresentados à Fiscalização.*

*Em 23/03/2006 foi novamente intimada (fls.181/182) para o mesmo fim e alertada de que a não apresentação do livro Caixa e do livro de Inventário implicaria o arbitramento do lucro da empresa nos termos dos arts. 527, 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. **Mais uma vez a empresa limitou-se a afirmar que não tinha condições de atender a solicitação.***

*Diante disso, a fiscalização lavrou o auto de infração para exigência do IRPJ (fls.314/328), **tributando os valores dos depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada**, com fulcro nos arts. 27, I, e 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e nos arts. 532 e 537 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Acha-se registrado no Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal que o arbitramento do lucro nos períodos de 2001 a 2004 deu-se em virtude de a contribuinte, notificada a apresentar o livro Caixa e o Livro de Inventário, deixou de apresentá-los. Em decorrência, foram lavrados os autos de infração para exigência dos tributos antes relatados, em razão de insuficiência na base de cálculo das contribuições. A fundamentação constou dos respectivos autos de infração.*

*Sobre os valores dos tributos e contribuições lançados **foi aplicada a multa qualificada de 150%**, com fulcro na Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, II, **por entender a fiscalização que a empresa, ao deixar de escriturar a movimentação de três contas bancárias no período de 2001 a 2004, teria agido como intuito de fraudar o Fisco.***

Consta ainda dos autos, às fls.370/376, o Termo de descrição dos fatos, no qual o Auditor-Fiscal relata o procedimento fiscal e salienta que ao proceder à análise dos extratos bancários constatou que nos anos de 2001 a 2004 houve ingressos de recursos nas contas correntes da contribuinte no montante de R\$ 7.800.000,00 e que, por ocasião dessa análise, elaborou planilha

intitulada "Anexo do Termo de Intimação" na qual constam todos os créditos efetuados nas três contas da empresa, no período de 2001 a 2004, de valor igual ou maior que R\$ 1.000,00, tendo sido, ainda, excluídos de tais créditos os valores relativos a cheques devolvidos, empréstimos, resgates de aplicações financeiras e estornos.

*Destacou que a contribuinte, mesmo intimada por mais de uma vez, não comprovou a origem dos recursos depositados nas contas bancárias, razão pela qual foram os depósitos considerados receita omitida, com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. E, em razão da não apresentação dos livros Caixa e de Registro de Inventário, o lançamento foi efetuado, em relação ao IRPJ e a CSLL, com base no **lucro arbitrado**.*

No mesmo Termo, o autor do procedimento fiscal salientou que ao analisar os livros fiscais da empresa (livro de Entradas e de Saídas e Apuração de ICMS) constatou que a contribuinte registrava algumas compras e vendas, porém, talvez devido à enorme discrepância entre os valores registrados e a sua movimentação bancária, deixou de escriturar seus livros contábeis. Acrescentou que, desse modo, apesar das formalidades intrínsecas e extrínsecas dos livros fiscais, os registros contábeis não mereciam fé, pois não refletiam a real situação dos fatos econômicos, além de a empresa não ter apresentado os livros de escrituração obrigatória (Caixa e de Inventário), apesar do considerável prazo concedido para tanto (cerca de 7 meses).

Diante do que se apurou, foi feita representação fiscal para fins penais em virtude de a contribuinte, em tese, ter incorrido em crime contra a ordem tributária, definido na Lei nº 8.137 de 1990, art.1º, conforme autos do processo nº 13851.000481/2006-88.

*Inconformada, a empresa apresentou **impugnação**, uma para cada auto de infração (IRPJ - fls.382/407, CSLL - fls.543/568; Cofins - fls.702/727 e PIS - fls.861/886), nas quais procurou, inicialmente, justificar os diversos pedidos de prorrogação de prazos alegando que a mega-operação envolvendo a Polícia Federal, Ministério Público Federal e Receita Federal, que levou à apreensão de documentos da empresa, inclusive prisão do proprietário-gerente, gerou sérios problemas em sua organização, refletindo na necessidade de tempo e compreensão das autoridades para atender às exigências fiscais, sendo que os prazos estipulados pela fiscalização para atendimento das exigências foram demasiadamente exíguos.*

Acrescentou que, diante desses fatos, deveria a fiscalização ter concedido maior prazo à empresa de modo a permitir organizar e oferecer toda sua contabilidade, sendo certo que a maneira como agiu a autoridade tributária macula todo o procedimento fiscal por ter-lhe cerceado o seu direito de defesa, impondo-se, assim, a sua nulidade.

Alegou que por ser uma pequena empresa não estava obrigada a escriturar os livros requisitados; ademais a fiscalização teve acesso e analisou os livros fiscais da empresa (Entradas, Saídas, e Apuração de ICMS) tendo ficado evidenciado que obedeciam a todas as formalidades e, no entanto, a fiscalização desconsiderou os livros e, pautando-se nos extratos bancários, arbitrou, equivocadamente, fatos geradores e valores estranhos ao cotidiano da empresa.

Mais adiante voltou a impugnante ressaltar que o Auditor-Fiscal tinha elementos suficientes (Livros de Entradas, Saídas, e de Apuração de ICMS) para averiguar o faturamento da empresa e a presunção articulada pela fiscalização, no ensejo de arbitrar valores devidos, carece de um critério jurídico e eficaz a respaldar tal conduta.

Tomando-se por base a Súmula 182 do Tribunal Regional Federal (TRF) e Acórdãos do Conselho de Contribuintes, além de posicionamentos doutrinários, procurou demonstrar a improcedência do lançamento com os seguintes argumentos:

- a) os lançamentos teriam sido lavrados com base exclusivamente em depósitos bancários, em detrimento de documentos colocados à disposição da fiscalização como os livros de Entrada e de Saída de Mercadorias;*
- b) a fiscalização teria sido omissa em relação aos créditos decorrentes de transferência de valores entre contas da autuada;*
- c) a fiscalização não teria verificado as notas fiscais de compra de mercadorias de modo a confirmar qualquer irregularidade que comprometesse a idoneidade dos livros de entrada e de saída de mercadorias;*
- d) a fiscalização não teria levado em conta os pagamentos efetuados pela empresa, mês a mês, no período autuado;*
- e) foi computado como crédito em 26/03/2002 o valor de R\$ 8.744,10 quando, na verdade, corresponde a um débito (dois débitos e um crédito de igual valor) a ser extirpado da base apurada.*

Acrescentou que ao fiscal não é permitido utilizar-se de dois critérios diferentes diante da mesma situação fática, ou seja, caso tome os extratos bancários como válidos para apurar valores tributáveis, não lhe resta alternativa, senão reputar como válido (sic), também, os pagamentos de tributos constantes destes mesmos extratos bancários.

Alegou que a multa aplicada com fulcro no art. 42, II, da Lei nº 9.430, de 1996, fere o art. 150, IV, da Constituição Federal, que prevê o não-confisco, afronta a garantia constitucional do direito à propriedade uma vez que expropria o patrimônio do sujeito passivo, e que a jurisprudência administrativa vem, reiteradamente, prescrevendo pelo não cabimento da aplicação da multa de 150%.

Contestou a taxa Selic com a alegação de que o art. 13 da Lei nº 9.069 de 1995 que a instituiu para cálculo de juros de mora padece de inconstitucionalidade; aduziu que os juros deveriam ser calculados a taxa de 1% ao mês.

Requeru a realização de perícia para o fim de provar o alegado e apresentou os seguintes quesitos:

- a) montante dos valores das mercadorias que ingressaram na empresa;*
- b) montante de valores das mercadorias que saíram da empresa, nos períodos respectivos aos apurados.*

Por fim, solicitou que:

- a) seja o auto de infração julgado nulo;*
- b) protestou pela realização de perícia;*
- c) solicitou que sejam excluídos dos valores exigidos as quantias referentes aos tributos já pagos no período autuado (comprovantes anexados aos autos);*
- d) se não providas as teses alegadas, que sejam excluídos os juros de mora e a multa.*

Vindos os autos do processo para esta Delegacia de Julgamento, verificou-se que apesar da existência de relação dos depósitos, anexada às fls.152/172, não havia demonstrativo informando, mês a mês, o total dos depósitos considerados como omissão de receita de modo a confrontar com os valores constantes dos autos de infração; tampouco havia informação se foram levadas em consideração transferências de valores de contas bancárias do mesmo titular. Inexistia, também, informação sobre o tratamento dado às receitas declaradas em DIPJ, uma vez que, a princípio, não haviam sido computadas para fins do arbitramento do lucro da empresa, nem teriam sido levados em consideração os valores dos tributos recolhidos pela empresa.

Diante disso, a Quinta Turma, por unanimidade de votos, decidiu por converter o julgamento em diligência para que o autor do procedimento fiscal ou outro servidor designado para tanto manifestasse sobre os fatos apontados, inclusive quanto ao valor de R\$8.744,10 alegado pela defesa, e, se fôsse o caso, que procedesse à devida retificação dos autos de infração, cientificando a interessada e reabrindo-lhe prazo para manifestação.

Em atendimento, o autor do procedimento fiscal emitiu a informação de fls.1133/1136, esclarecendo, inicialmente, que o lucro da empresa não fora arbitrado com base nos extratos bancários e que a apuração do IRPJ e CSLL foi efetuada na forma de lucro arbitrado em virtude de omissão de receita caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e que o arbitramento se deu em virtude da fiscalizada não ter apresentado os livros Caixa e de Registro de

Inventário, obrigatórios para empresas que optam pela apuração do resultado pela sistemática de lucro presumido. Dessa forma, o argumento de que estaria dispensada da competente escrituração por tratar-se de empresa de pequeno porte resta prejudicado.

Ressaltou que os valores dos depósitos considerados como omissão de receita são os constantes no "Anexo do Termo de Intimação", apurados mês a mês e que serviram de base para o cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, constante do demonstrativo de fls.330/332.

Quanto à transferência de valores entre contas do mesmo titular, afirmou que não foram consideradas na apuração da base de cálculo dos tributos lançados e, para maior clareza, foi elaborado o demonstrativo de fls.1134/1135, para comprovar que as importâncias dele constantes não foram consideradas na apuração da base de cálculo.

Em relação às receitas declaradas afirmou que não foram consideradas como componentes das receitas omitidas uma vez que não ficou comprovado que algum depósito ou crédito tivesse sido oferecido à tributação. Consignou que os valores das receitas declaradas somente serviram de base para a apuração do lucro arbitrado no que diz respeito a eventual cálculo de adicional de imposto de renda, conforme registrado nos demonstrativos de fls.321 a 326. Acrescentou que, de igual forma, os pagamentos de tributos informados não foram considerados e, conseqüentemente, não influenciaram o montante (omissão de receitas) apurado pela fiscalização.

Por fim, reconheceu que de fato o valor de R\$8.744,10 computado como crédito bancário fora computado indevidamente uma vez que se trata de estorno de pagamento de cheque.

Cientificada da Informação fiscal, a contribuinte apresentou a manifestação de fls. 1141/1185, acompanhada dos documentos de fls. 1186/1259, aduzindo, em síntese, o seguinte:

a) o Auditor-Fiscal deixou de cumprir o que havia sido determinado no voto, uma vez que se eximiu de elaborar demonstrativo, mês a mês, do total dos depósitos tidos como omissão de receita, a permitir a confrontação dos valores apresentados no auto de infração;

b) a fiscalização, após admitir que alguns valores constaram da base de cálculo equivocadamente, tenta imputar tal engano à conduta da contribuinte na época do procedimento fiscal, mas, no entanto, tal constatação só corrobora a interpretação ambígua cometida pela Auditoria na aferição de valores, conforme já argumentado na impugnação interposta;

c) improcede a conduta da autoridade fiscal de não reconhecer os valores pagos pela empresa a título de tributos, apesar de as cópias das guias comprovando os recolhimentos terem sido apresentadas, demonstrando sua vinculação com os débitos constantes dos extratos bancários.

Solicitou que em acato às prerrogativas de defesa da contribuinte, e de acordo com o art. 30, III, da Lei nº 9.784, de 1999, fossem apreciadas alegações adicionais, a seguir expostas, as quais não foram suscitadas no ato da impugnação por desconhecimento, devido ao fato de a contribuinte não ter tido acesso às informações contidas nos autos do Processo de Busca e Apreensão e seus apensos, no prazo para impugnação, o que somente veio a ocorrer em 11/07/2006, com a extração de cópias dos referidos autos, conforme petição que anexou.

Ilegalidade da conduta dos fiscais na operação de busca e apreensão

Arguiu que em 01/09/2005 a autuada sofreu fiscalização e diligência de representantes da Secretaria da Receita Federal (SRF), do Departamento de Polícia Federal (DPF) e do Ministério Público Federal (MPF), simultaneamente, em face do Mandado de Busca e Apreensão expedido pela Segunda Vara da Justiça Federal de Araraquara (fl.1187), que não estendeu aos agentes da Receita Federal a autorização para adentrar na residência dos Sr Ricardo Martins Pereira e na empresa SYSTECH e exercerem prerrogativas outorgadas pela ordem judicial, uma vez que a ação de Busca e Apreensão foi deferida apenas aos agentes da Polícia Federal. Diante de tal fato a impugnante entende que a exigência do crédito tributário não pode prosperar por ter sido constituído sob o manto da ilegalidade.

Abuso do poder

Alegou que a invasão dos agentes da SRF, tanto no estabelecimento comercial, quanto na residência do sócio da empresa, desacobertada do competente Mandado, caracterizou excesso de força e abuso de poder, acrescido do fato de que, tratando-se de diligência, deveria estar amparada por Mandado de Procedimento Fiscal-Diligência (MPF-D) e não por um Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização (MPF-F), conforme determina a Portaria SRF nº 3.007, de 2001, art. 2º, parágrafo único, razões suficientes, em seu entender, para que se decrete a nulidade de todo o procedimento fiscal.

Desvio de poder ou finalidade e falta de competência legal nas investigações

Argumentou que denúncia inepta da empresa Semp Toshiba teria dado início a um processo de investigação criminal por parte da SRF, que por sua vez, não teria atribuição legal para tanto, incorrendo na falta de competência e desvio de finalidade da instituição, pois, pela denúncia da Semp Toshiba, a empresa Systech venderia equipamentos da marca Toshiba sem sua autorização, portanto, possíveis investigações seriam de caráter

privado, da Polícia ou do Ministério Público, por se tratar de violação de direito de propriedade, não sendo esta uma atribuição da Receita Federal, motivo para que o procedimento seja declarado nulo.

Sigilo fiscal e violação

Aduziu que a SRF forneceu ao MPF informações obtidas, protegidas legalmente por sigilo fiscal, como dados da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) e valores de movimentações financeiras declaradas à Secretaria da Receita Federal, sem a devida autorização legal ou qualquer requisição por parte daquele órgão, para fundamentar as acusações de crime de descaminho, conforme Ofício SIANA nº 066/2004 (fl.27 do proc. Mandado de Busca e Apreensão), incorrendo assim, os funcionários da SRF, em crime de violação de sigilo funcional.

Decadência

Alegou, por fim, que tendo o lançamento sido lavrado e notificado à impugnante em abril de 2006, já teriam decorrido os cinco anos previstos no art. 150, §4º, do CTN, para que o Fisco constituísse o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício; portanto, o período anterior a abril de 2001 encontra-se atingido pelos efeitos da decadência.

Vindos os autos do processo para análise, constatou-se que a autoridade fiscal afirma (fls. 1133/6) que as receitas declaradas não foram consideradas como componentes das receitas omitidas e que serviram de base para apuração do lucro arbitrado relativamente a eventual cálculo de adicional de imposto de renda, conforme depreende-se do que contém os demonstrativos de fls. 321/6.

Acha-se consignado no instrumento da Resolução nº 768, de 02/02/2007, (fls.1263/4) cujo escopo foi a conversão do julgamento em diligência, proposta vazada nos seguintes termos:

"examinando a legislação pertinente, em especial o art. 537 do RIR199, cuja base legal é o art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, uma vez apurada omissão de receita, o montante omitido deverá ser computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente. Portanto, em conformidade com a legislação, a receita omitida detectada pela fiscalização deveria ser somada à receita declarada e o resultado constituiria a receita bruta que é a base para a apuração do lucro arbitrado. Tributar a receita omitida pela modalidade do lucro arbitrado e a receita declarada pela modalidade de lucro presumido constitui duas modalidades de apuração para um mesmo exercício, o que não é admissível por absoluta falta de previsão. Ademais, se apesar das formalidades intrínsecas e extrínsecas dos livros fiscais, a escrituração não foi aceita

em virtude de os lançamentos não merecerem fé, como afirmou o autuante, então a tributação da receita declarada pela modalidade de lucro presumido também não poderia ser aceita, sujeitando-se ao arbitramento juntamente com a receita omitida.

O art. 540 do mesmo Regulamento também dispõe que poderá ser deduzido do imposto apurado na forma deste Subtítulo o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo. Portanto, na apuração da exigência deverá ser deduzido os valores declarados/recolhidos pela contribuinte.”

Finaliza o arrazoado voto do relator, acolhido pelos pares, no sentido de que o lançamento carece de revisão e que em face de que poderia ocorrer agravamento da exigência, retornasse o processo à repartição de origem para que, se entendesse cabível, procedesse à revisão do lançamento.

Do lançamento complementar

Em atendimento, calcada em autorização para segundo exame dos dados fiscais (fl.1282), elaborou a autoridade fiscal responsável pelo lançamento ora controvertido auto de infração complementar, tratado no processo cadastrado sob nº 18088.000076/2007-62, objeto de apensação inicial, em seguida desapensado, posteriormente anexado, em vista de tratar-se da mesma matéria tributável (fls.1321/1371).

As importâncias lançadas contra a empresa, relativamente ao auto de infração complementar, são de Imposto de Renda (IRPJ) no valor de R\$5.010,70 (fl.1322) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$53,01 (fl.1343), acrescidos de juros de mora e multa de ofício, totalizando crédito tributário de R\$ 11.860,22 (fl.1371).

*Notificada em 15/06/2007 da imposição tributária antes referida, ingressou a contribuinte com a **impugnação** de fls. 1377/1483 em que reprisou os argumentos expendidos em impugnação anteriormente apresentada, no que diz respeito ao procedimento arbitrário da apreensão das mercadorias e documentos, que configurou abuso de direito das autoridades envolvidas no procedimento.*

No mérito, aduziu que:

a) a inexactidão na determinação do tributo devido caracteriza erro substancial, que, depois de notificado ao sujeito passivo, não admite revisão e macula de nulidade o lançamento primitivo;

b) improcede a revisão do lançamento baseada em erro de direito;

c) decaiu o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário para os fatos geradores até 30/04/2001, relativamente ao PIS e à Cofins e até 31/03/2001, relativamente ao IRPJ e à CSLL;

d) é ilegal o arbitramento do lucro;

f) houve erro da autoridade fiscal na determinação da base de cálculo;

g) inexistente ordem expressa para reexame;

h) a imposição da multa de ofício ofende os princípios do não-confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade;

i) inexistente dolo ou fraude que justifique a imposição da multa de ofício majorada;

j) a imposição tributária padece de nulidade em vista da suspeição dos agentes públicos envolvidos, auditores Fábio Eduardo Boschi e Luiz Antônio Costa de Aquino, que teriam interesse em se "promoverem diante da possibilidade de desarticular uma "grande organização criminosa";

l) improcede a cobrança dos juros com base na taxa Selic.

Sob a caracterização de vícios de origem, argüiu a impugnante que:

a) o Mandado de Procedimento Fiscal expedido para a ação de busca e apreensão nas dependências da impugnante padece de falta de motivação;

b) improcede o lançamento primitivo e, em decorrência, o complementar, em face de ter havido abuso de poder na obtenção dos extratos bancários;

c) o procedimento fiscal baseou-se no uso indevido de dados da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF);

d) houve abuso de poder, desvio de finalidade e violação do sigilo fiscal praticados pelas autoridades envolvidas na apreensão de documentos, calcada no mandado de busca e apreensão expedido para tal finalidade.

Ao final, propugnou a impugnante pela acolhida de suas alegações, bem assim pelo afastamento da correspondente Representação Fiscal para Fins Penais.

Requeru a realização de perícia, com a indicação do perito e quesito específico, bem assim que, se houvesse entendimento neste sentido, fosse deflagrado processo administrativo com vistas a apurar eventual irregularidade na conduta dos servidores envolvidos com as tarefas de fiscalização, de forma a que fossem apuradas possíveis faltas disciplinares."

Da base de cálculo, relacionada ao primeiro trimestre de 2002, foi excluída a importância de R\$8.744,10, computada indevidamente conforme reconheceu a própria fiscalização em diligência. Com relação ao lançamento complementar, reconheceu-se a decadência das exigências relacionadas aos três primeiros trimestres de 2001.

Devidamente cientificado em 28/08/08 (fl.1.929), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário em 29/09/08 (fl.1.930/2.035), em que praticamente repisa os argumentos da impugnação.

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Primeiramente serão apreciadas as alegações de defesa que podem ser consideradas como preliminares do exame meritório.

DAS PRELIMINARES

Do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF

O recorrente sustenta que foi selecionado para fiscalização sem haver Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. Questiona, ainda, qual a razão da emissão “...*exatamente 24 horas antes da diligência de Busca e Apreensão promovida pelo Fisco?*”, bem como a legitimidade da conduta da fiscalização que “...*vasculhou a vida da contribuinte e de terceiros, desde o início de 2004, se o MPF só foi emitido em 31/08/2005?*”. De acordo com o art.2º da Portaria nº 3.007/01, os procedimentos fiscais deveriam ser executados e instaurados mediante MPF individualizado para cada um dos tributos fiscalizados.

Dos autos, verifica-se a emissão regular de um MPF-F (nº 08.1.22.00-2005-00348-1) (fl.01), por meio do qual se autorizou a execução de procedimento fiscal relacionado inicialmente ao IRPJ, períodos 01/2001 a 12/2004, seguido do Termo de Início de Fiscalização (fls.04/05). Quanto aos demais tributos (CSLL, PIS e Cofins), não havia necessidade de serem mencionados quando do início da fiscalização, pois, como dito, o MPF-F era voltado apenas ao IRPJ. Acontece que ao final do procedimento, verificou-se que o principal fato que levou à autuação de IRPJ (omissão de receitas) também representava fato gerador dos demais tributos, razão pela qual a autoridade fiscal procedeu à lavratura dos autos de infração denominados reflexos.

Como esta Turma tem reiteradamente decidido, ainda que se entendesse a falta de indicação da CSLL, PIS e Cofins como uma impropriedade relacionada à emissão do MPF, não atingiriam os lançamentos tributários decorrentes da ação fiscal.

A questão resolve-se essencialmente a partir da competência **legal** conferida ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para realizá-los. Aliás, sobre isso não há necessidade de se mencionarem as respectivas normas que a regem, até mesmo porque não se instaurou controvérsia a respeito.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, de modo a não se falar em nulidade do lançamento em virtude de eventuais falhas na sua emissão ou nas sucessivas prorrogações, tese esta contemplada há muito, desde julgados dos extintos Conselhos de Contribuintes. A título exemplificativo:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADES. VALIDADE DO LANÇAMENTO. O mandado de procedimento fiscal constitui controle administrativo das ações fiscais prescindível para a validade do ato de lançamento tributário realizado por servidor competente nos termos da lei. (Acórdão nº 103-22704, Sessão de 08/11/06 (DOU de 08/01/07, Seção 1, fl.37), 1º CC, 3ª Câmara)

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. **Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.** (Acórdão nº 107-06820, de 16/10/02, 1º CC, Sétima Câmara) (destaquei).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. 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.** A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal (...). (Acórdão nº 203-08483, de 16/10/02, 2º CC, Terceira Câmara) (destaquei).

PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento (...). (Acórdão nº 201-77049, de 02/07/2003, 2º CC, 1ª Câmara).

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade do ato (...). (Acórdão nº 202-14949, de 02/07/2003, 2º CC, 2ª Câmara).

Como bem cuidou o supracitado acórdão nº 107-06820, o eventual descumprimento da norma infralegal pode desencadear a apuração de responsabilidades administrativas, nunca a invalidade do procedimento, tampouco a nulidade de autos de infração regularmente lavrados, dele decorrentes.

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, estabelece os requisitos de um auto de infração, todos contemplados no presente caso:

Art.10. O auto de infração será lavrado por **servidor competente**, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.(destaquei)

Normas que regem o MPF não modificam, até mesmo por não se revestirem em instrumento hábil, a competência da autoridade fazendária estatuída em lei. A respeito, vejamos esclarecedora decisão administrativa:

MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 1265/99 – NULIDADE – O desrespeito ao prazo previsto na Portaria SRF 1265/99 não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o art. 13 dessa Portaria não traz como consequência a nulidade do ato (...). (1º CC, Oitava Câmara, Acórdão 108-07523 de 10/09/2003).

Destaque-se, ainda, julgado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região sobre a autonomia do lançamento, em que se entendeu não haver vinculação daquele ato administrativo a outro, a exemplo do combatido Mandado de Procedimento Fiscal:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CSLL. IMPOSSIBILIDADE. TÍTULO DA DÍVIDA ATIVA LÍQUIDO E CERTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. A Apelante alega que o ano de 1999 não poderia ter sido fiscalizado pela autoridade administrativa, por não se encontrar descrito no Mandado de Procedimento Fiscal que impulsionou a fiscalização fazendária;

2. O lançamento tributário é obrigação da autoridade fiscal, ao detectar infração à legislação tributária, pois se trata de atividade administrativa vinculada, sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, do CTN;

3. Impossibilidade de se vincular lançamento tributário a outro ato de cunho meramente administrativo;

4. Inexistência de mácula no Procedimento Administrativo Fiscal, que obedeceu plenamente aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, e possui todos os demais elementos essenciais de validade. Apelação improvida.(destaquei)

(3ª Turma, AC 434330/SE, Rel. Élio Wanderley de Siqueira Filho, Julgamento em 15/05/08, DJ 31/07/08)

Afasta-se, portanto, a alegação de nulidade relacionada a supostas impropriedades na emissão do MPF.

Do impedimento da autoridade fiscal

No recurso voluntário alega-se não ter havido “*seleção impessoal da recorrente, como por exemplo a chamada ‘malha fiscal eletrônica’*”, tendo o auditor-fiscal procedido à fiscalização a partir de “*...uma reclamação da empresa SEMP TOSHIBA, alegando que a empresa recorrente estaria a vender equipamentos da marca Toshiba sem autorização daquela*”. Considerando o teor da reclamação, a competência para a apuração seria dos órgãos mencionados no art.5º da Lei nº 8.078/90, pois se relacionaria com suposta violação a direitos atinentes a relações de consumo. Ainda de acordo com o recorrente, o auditor-fiscal “*teria interesse direto na matéria*”:

“(...) Ora, se a referida reclamação não seria de competência da Receita Federal, o que levaria o Auditor Fiscal - Sr. Fábio Eduardo Boschl, a investigar a recorrente durante mais de um ano (desde 2004), procedendo a diligências ao endereço da empresa para tirar fotos (fls.) conforme ele próprio afirma (fls.), para somente depois de obter um MANDADO DE BUSCA E APREENSÃO PENAL (em 01/09/2005) contra a recorrente, dar “início” ao procedimento fiscal? Isso, depois de já ter realizado uma devassa na vida fiscal da recorrente, de seus sócios proprietários e até terceiros (fls.).”

Complementa que o auditor-fiscal responsável pela emissão do MPF, Sr. Fábio Eduardo Boschi, por estar guiado por motivos pessoais, estaria impedido de atuar administrativamente, à luz do princípio da impessoalidade e do art.18, incisos I e III, da Lei nº 9.784/99.

De início, importa esclarecer que a seleção de determinado contribuinte para a verificação do cumprimento de suas obrigações tributárias consiste em uma determinação *interna corporis* da Receita Federal do Brasil, que diante de fatos concretos decide por deflagrar a ação fiscal no momento que considere oportuno, inexistindo norma que impeça tal procedimento.

Não obstante o recorrente ter transcrito notícias de jornais relacionadas ao procedimento fiscal (*“as investigações estavam sendo realizadas pela Delegacia da Receita Federal de Araraquara havia um ano e meio”* e *“tudo foi detectado pela inteligência da Receita Federal”*), não acostou ao recurso voluntário um único elemento que demonstre ter o Delegado da Receita Federal do Brasil em Araraquara (SP) à época ter agido por razões pessoais.

Participaram do procedimento fiscal três autoridades. O MPF inicial, por exemplo, foi assinado pelo Sr. Ivan Silveira Malheiros, que em 31/08/05 era o Delegado da Receita Federal do Brasil em Araraquara. O Sr. Fábio Eduardo Boschi era o Chefe de Fiscalização daquela unidade quando do início da ação fiscal, tendo emitido a ordem escrita de reexame da escrituração e o novo MPF por ser à época a autoridade competente para a prática de tais atos. Por fim, os autos de infração foram lavrados pelo auditor-fiscal Luis Antonio Costa de Aquino, sobre o qual não recai qualquer suspeição levantada pelo recorrente.

A defesa menciona que de acordo com o art.18, I e III, da Lei nº 9.784/99 o Sr. Fábio Eduardo Boschi não poderia ter participado do procedimento fiscal. Dispõe tal dispositivo:

Art. 18. É impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que:

I - tenha interesse direto ou indireto na matéria;

.....

III - esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro.

Quanto ao inciso I, não apresentou o recorrente, repita-se, um único elemento capaz de demonstrar o interesse pessoal daquele auditor-fiscal na autuação. A respeito do inciso III, da mesma forma, ausente qualquer prova que possa confirmar a hipótese ali delineada.

O fato de a autuada ter sido selecionada para uma ação fiscal supostamente em decorrência de informações prestadas por outra sociedade por óbvio não contamina os lançamentos tributários.

Ademais, é inconteste que a Receita Federal do Brasil pode proceder a averiguações na seara tributária, podendo apreciar livros contábeis e fiscais, notas fiscais e documentos outros, não havendo em se falar em competência privativa de autoridades públicas responsáveis pela apuração de infrações no âmbito das relações de consumo, como entende o recorrente.

Por tais razões, inexistente o impedimento suscitado pelo recorrente.

Das ilicitudes na obtenção das provas

- Da coação das autoridades fiscais

Em extenso arrazoado, a defesa menciona supostas irregularidades cometida pela autoridade fiscal quando da obtenção da provas. Os argumentos podem assim ser resumidos:

- nos termos do art.5º, XII, da Constituição Federal, para que os extratos bancários pudessem ser utilizados como prova, necessária seria uma autorização judicial;
- os extratos bancários apenas teriam sido entregues pelo contribuinte em razão do “ambiente de coação” instalado, em um contexto de uma operação “...envolvendo mais de duas dezenas (cerca de 25) de Agentes Federais, dentre eles cerca de 14 agentes do Fisco Federal, em operação ostensiva e fortemente armada (ver fotos anexas)”. Em tal operação, teria sido apreendida uma “...vastidão tão grande de documentos que sequer relacionou-os, conforme manda a legislação vigente, mas utilizou-os para coagir a contribuinte”;
- “Diante de tanto abuso cometido pelo FISCO FEDERAL DE ARARAQUARA, sobre a contribuinte, não haveria como esta não atender aos pedidos do Fisco, pois temia que nova conduta violenta fosse tomada por parte da fiscalização. E assim era ameaçada verbalmente pelos agentes da fiscalização, como pode ser comprovado por testemunhas do rol anexo”;
- o direito à prova não seria absoluto, sendo inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos, nos termos do art.5º, LVI, da Constituição Federal;
- a execução do Mandado de Busca e Apreensão deveria ser cumprido apenas por servidores da Polícia Federal.

Inicialmente, é importante esclarecer que a situação fática tratada nos autos não atrai a incidência do art.62-A do Regimento Interno do CARF, que impõe o sobrestamento do julgamento sempre que houver o reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal de repercussão geral de questão constitucional versada em recurso extraordinário (art.543-A do Código de Processo Civil). No caso sob exame, os extratos foram fornecidos pelo próprio contribuinte. No recurso extraordinário nº 601.314, em que se reconheceu a repercussão geral, discute-se a constitucionalidade da possibilidade de o Fisco obter diretamente das instituições financeiras, sem prévia autorização judicial, os dados bancários. A respectiva ementa é esclarecedora:

CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA DE CONTRIBUINTES, PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, DIRETAMENTE AO FISCO, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (LEI COMPLEMENTAR 105/2001). POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI 10.174/2001 PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DE SUA VIGÊNCIA. RELEVÂNCIA JURÍDICA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Quanto à alegada coação no fornecimento dos extratos bancários, pra ser confirmada necessitar-se-ia de algum elemento concreto, não de meras insinuações fundamentadas na realização de uma operação policial, em conjunto com a Receita Federal.

No processo administrativo fiscal é imprescindível que a defesa não se limite a alegar fatos, devendo comprová-los com documentação hábil. Dispõem os artigos 15, caput, e art.16, III, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

.....

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

É relevante destacar que os extratos bancários sequer foram apreendidos em razão do tão mencionado Mandado de Busca e Apreensão, que no entender do recorrente deveria ter sido cumprido por policiais federais. Ao revés, foram disponibilizados pelo próprio contribuinte em 21/12/2005 (fl.38), em resposta a Termo de Intimação Fiscal devidamente lavrado durante o procedimento fiscal (fl.35) regularmente instaurado, não restando caracterizada, salvo prova em contrário, qualquer coação de agentes do Fisco federal, inexistindo, portanto, a alegada ilicitude quanto à obtenção de tais provas.

Do abuso de autoridade

Novamente o recorrente vale-se da alegação de que o Mandado de Busca e Apreensão não poderia ter sido requisitado pelo Fisco, mas apenas pela Polícia Federal, fato que violaria os princípios da oficialidade e autoridade, afetos à persecução penal. Aduz que teria havido desrespeito à ordem judicial quando foi cumprida por agentes da Receita Federal, o que significaria usurpação das atribuições da polícia judiciária.

Além disso, a apreensão de mercadorias de sua propriedade e de terceiros, mesmo com a apresentação de documentação a atestar a respectiva origem, já comprovaria a *“intenção abusiva da fiscalização”*. Acrescenta que o *“...fato da fiscalização, na abordagem inicial, vir com força policial, configura a ação discricionária com abuso de poder, portanto ILEGAL, pois não há possibilidade prévia de embaraço, recusa, ou desacato à autoridade sem que se tenha feito o primeiro contato com a fiscalizada”*. A força excessiva empregada, caracterizada pela atuação de pelo menos treze agentes fiscais e dez policiais federais diante de mera suspeita de irregularidades, já evidenciaria o abuso.

Conclui a defesa que, de acordo com a Lei nº 9.784/99, a Administração deveria obedecer aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade e proporcionalidade. Em conformidade com a Portaria SRF nº 3.007/01, em procedimentos fiscais não se poderia comprometer mais de vinte por cento da força de trabalho alocada em atividade de fiscalização, razão pela qual a diligência teria sido abusiva por ultrapassar tal limite.

Como posto no próprio recurso voluntário, o fato de o Chefe da Fiscalização da DRF-Araraquara (SP) ter remetido informações que entendeu relevantes ao Ministério Público Federal não se confunde com o que o sujeito passivo entendeu ser uma requisição de Mandado de Busca e Apreensão. No documento transcrito na peça recursal (fls.2.013/2.014), resta evidente que tal providência, como não poderia ser diferente, foi requerida pelo Ministério Público Federal no exercício de suas atribuições constitucionais.

Na realidade, a insurgência do recorrente em sua essência diz respeito à forma de cumprimento de uma ordem judicial de busca e apreensão (v.g., qual autoridade deveria executá-la; legitimidade do auxílio de força policial; necessidade de contato prévio com a fiscalizada e efetivo de pessoal envolvido na operação, em especial agentes fiscais), **o que no caso concreto não tem qualquer relevância, pois a autuação decorreu da constatação de omissão de receitas, tendo por base extratos bancários espontaneamente entregues pelo contribuinte, ou seja, as provas que lastrearam os autos de infração não foram apreendidas por determinação judicial**. Pela mesma razão, também se mostra irrelevante identificar a origem de determinadas mercadorias.

Mais uma vez, verifica-se que não trouxe o recorrente um único elemento a demonstrar o suposto abuso de autoridade perpetrado por algum agente fazendário, razão pela qual também não se acolhe tal preliminar.

Do art.83 da Lei nº 9.430/96

Repisa a defesa que apenas com a reclamação da Semp Toshiba, instaurou-se o procedimento fiscal contra a Systech e seu sócio proprietário, tendo o Fisco remetido indevidamente, em razão de diversos dispositivos legais que visam a preservar o sigilo fiscal, informações fiscais e de movimentação de cartões de crédito ao Ministério Público Federal e ao Banco Central do Brasil, exatamente para que fosse obtido um Mandado de Busca e Apreensão. A fiscalização apenas poderia fornecer informações ao *parquet* federal mediante uma Representação Fiscal para Fins Penais, regulamentada pelo art.83 da Lei nº 9.430/96, *“...que prescreve que a referida representação, somente será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”*. Ilegal, portanto, sob a ótica do recorrente, a instauração sem o devido processo legal de uma persecução penal contra o sujeito passivo.

Ainda de acordo com o recorrente, o pedido de busca e apreensão teria sido instruído exclusivamente com provas colhidas à margem da lei, sem autorização judicial. Acrescenta que faturas mensais emitidas pelos Correios, referentes a seus gastos com remessa de mercadorias via SEDEX, teriam sido obtidas ilicitamente. Conclui no sentido “...*de se reconhecer como provas ilícitas, todas as informações fiscais, de movimentação financeira e de cartões de crédito, e das Faturas dos Correios, utilizadas ilegalmente pelo AUDITOR FISCAL para a instrução do Mandado de Busca e Apreensão, viciando-o de nulidade insanável, e consequentemente tornando NULA a própria ação fiscal e o processo fiscal dele resultante, pois como amplamente comprovado, a ação fiscal foi violenta, abusiva e arbitrária*”.

Como exposto no subitem anterior, as provas que fundamentaram os autos de infração não foram apreendidas por ordem judicial. Além disso, a discussão sobre a possibilidade de a Receita Federal do Brasil remeter dados a órgãos outros passa à margem do que se discute no presente processo fiscal, não sendo possível, a partir das colocações de defesa, identificar qualquer ilegalidade durante o procedimento fiscal ou no curso do processo.

Quanto à Representação Fiscal para Fins Penais apenas poder ser encaminhada ao Ministério Público Federal após a conclusão do processo administrativo, não influencia na solução da controvérsia. Se a ideia do recorrente era demonstrar suposta ilegalidade na obtenção do tão mencionado mandado de busca e apreensão, volta-se à conclusão anterior, de que os lançamentos dele não decorreram.

Indefere-se mais essa preliminar de nulidade.

Das declarações dos agentes fiscais

Não obstante reconheça que os fatos narrados neste item da defesa não estejam diretamente relacionados com o litígio, o recorrente requer ao colegiado que não deixem de ser apreciados, pois corroborariam a “*intenção abusiva e maliciosa*” do fisco federal.

Todos os agentes fiscais com participação neste processo fiscal, incluindo o signatário dos autos de infração teriam participado ativamente da diligência de busca e apreensão. Houve a desqualificação sumária de notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, que demonstrariam a origem de equipamentos eletrônicos. No entanto, tais agentes teriam falsamente informado à Polícia Federal “...*que nenhuma documentação comprobatória da origem da mercadoria teria sido apresentada, o que subsidiou a Polícia Federal na lavratura do Auto de Prisão em Flagrante*”. Somente quase dois anos após a impugnação apresentada contra a apreensão das mercadorias a Receita Federal teria proferido a decisão final, tendo concluído que as notas fiscais não mencionavam os números de série dos produtos nelas discriminados. Também assevera a defesa que a exigência fiscal estaria eivada de ilegalidades, “...*sendo pois lavrada e deflagrada pelos mesmos agentes fiscais que participaram da diligência que verdadeiramente FORJOU uma situação flagrancial para o sócio-proprietário da recorrente*”.

Uma vez mais, o recorrente tenta desqualificar um procedimento de busca e apreensão, que não teve qualquer relação com o procedimento fiscal voltado a apurar irregularidades no âmbito da legislação tributária, que culminou com a lavratura de autos de infração por autoridade competente e revestido das formalidades legais.

Como alertado no próprio recurso voluntário, tais argumentos não se relacionam com o litígio posto à apreciação desta Primeira Turma Ordinária, razão pela qual não merecem acolhida.

Da decadência e da qualificação da multa de ofício

De acordo com a decisão de primeira instância, “...a contribuinte, optante pela sistemática de apuração do lucro presumido, efetuou recolhimentos no decorrer do primeiro trimestre de 2001”. No entanto, em razão de restar configurado, segundo entendeu a Quinta Turma da DRJ – Ribeirão Preto (SP), de forma dolosa a conduta tipificada no art.71 da Lei nº 4.502/64 e art.1º da Lei nº 8.137/90, aplicou-se na contagem do prazo decadencial a regra estatuída no art.173, I, do Código Tributário Nacional - CTN.

Especificamente quanto à decadência, no recurso voluntário sustenta-se:

- a) inexistência de dolo, fraude ou simulação, de forma que a regra aplicável deveria ser a do art.150, §4º, do CTN;
- b) considerando que as constatações fiscais derivaram de documentação entregue pela própria contribuinte, teria havido simples irregularidade a ser sancionada com a multa no percentual de 75%, nos termos do Enunciado nº 15 do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes;
- c) o Fisco apenas se valeu de “*meras alegações e afirmações genéricas do tipo que a ‘atitude foi nitidamente dolosa’*”, deixando de trazer aos autos elementos que comprovasse qualquer conduta fraudulenta;
- d) em casos similares seria vasto o acervo de decisões no sentido da desqualificação da multa de ofício.

Da análise do termo confeccionado pela fiscalização, denominado de “*Descrição dos Fatos*” (fls.370/376), verifica-se que a autoridade fazendária bem caracterizou a falta de comprovação pelo contribuinte da origem dos depósitos, após sucessivas intimações, assim como a não entrega do livros Caixa e Registro de Inventário, o que levou ao arbitramento do lucro. O dolo, no sentido de livre e conscientemente ter omitido receitas, foi tomado no contexto do “*evidente intuito de fraude*” que levou à qualificação da multa.

A DRJ, ao também remeter a apreciação do dolo ao “*tópico correspondente à multa de ofício*”, assim fundamentou a manutenção do percentual de 150%:

“(...) Como se verifica, o dolo é “animus”, vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo. É momento subjetivo.

Entende-se que esse "animus", vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e provado nos autos, pois, durante os anos-calendário de 2001 a 2004 a autuada deixou de escriturar e de comprovar a origem de diversos depósitos bancários, mediante utilização de conta-corrente bancária cuja movimentação foi subtraída à regular escrituração e ao conhecimento do Fisco, dado que as DIPJ não retratam tais fatos contábeis, situação que, por presunção legal, configura omissão de receita.

Os atos praticados pela autuada demonstram o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializando a hipótese prevista no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964.

É importante observar, em desabono da impugnante, que não se trata de ato isolado, mas reiteradamente praticado durante o interregno de quatro anos, que ao final denotam omissão de receita presumida no montante de R\$ 7.881.743,00 (fl.1136), enquanto o valor declarado ao Fisco, via DIPJ revela a quantia de R\$1.648.882,37 (fls.188/9, 210/1, 242/5, 277/80).

Discutível seria o caso se estivéssemos diante de uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta, não reincidente; neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que, como dito antes, durante os anos-calendário de 2001 a 2004, a autuada deixou de escriturar e de comprovar a origem de diversos depósitos bancários, cuja movimentação foi subtraída à regular escrituração."

Considerando-se a repercussão na contagem do prazo decadencial, vale apreciar primeiro se a qualificação a multa de ofício procede. A respeito, a fiscalização assim se pronunciou:

"(...) Quanto à aplicação da multa de ofício, pelo fato do contribuinte ter mantido, durante todo o período sob ação fiscal (anos-calendário de 2001 a 2004), três contas-correntes sem escrituração (não houve a apresentação do livro caixa) e com movimentação bem acima do declarado ao fisco por meio de suas DIPJ - Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, aplicamos a multa qualificada de 150%, por entendermos ter ficado caracterizado o intuito do contribuinte em fraudar o fisco mediante a omissão de seu real faturamento, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

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

...

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifei)

1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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, o ano-calendário correspondente;

A definição de fraude encontra-se no artigo 72 da Lei nº 4.502/64: "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 suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir seu pagamento."

Cabe salientar, também, que analisando os livros fiscais da empresa (Entradas, Saídas e Apuração de ICMS), verifica-se que o contribuinte registrava, de certa forma, algumas compras e vendas (obviamente, em valores compatíveis entre si), o que denota, a priori, uma intenção de demonstrar, a terceiros, que a empresa cumpria com suas obrigações tributárias. Por outro lado, talvez devido a enorme discrepância de valores de sua movimentação bancária, a empresa nem sequer escriturou seus livros contábeis (a título probatório e exemplificativo anexamos às fls. 310/313 cópias de algumas folhas de tais livros onde constam os valores de compras/vendas registrados em alguns meses).

Peguemos, por exemplo, os meses de janeiro de 2003 e de 2004:

- O contribuinte registrou o seguinte:

Janeiro/2003:

Entradas (compras): R\$ 9.955,00

Saídas (vendas): R\$10.800,95

**Depósitos bancários não contabilizados (omissão de receitas):
R\$ 94.258,00.**

Janeiro/2004:

Entradas (compras): R\$26.830,20

Saídas (vendas): R\$31.543,13

**Depósitos bancários não contabilizados (omissão de receitas):
R\$ 139.498,83.**

Ora, como podemos observar, a diferença entre os valores registrados nos livros fiscais (entradas e saídas) e o apurado pela fiscalização por meio dos extratos bancários da empresa é bastante relevante.

Tal situação se repete por todo o período de 2001 a 2004, ocasionando, ao final, um montante extremamente elevado, conforme já mencionamos neste relatório.”

Por sua vez, o recorrente afirma que a decisão *a quo* deixara de apreciar suas argumentações no sentido de que a multa qualificada violaria o direito de propriedade e a sua capacidade econômica. No seu entender a penalidade, mesmo no percentual de 75%, representaria um verdadeiro confisco, ferindo ainda os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e liberdade de profissão. Ainda que os patrimônios da sociedade e dos sócios fossem vendidos, faltariam recursos para honrar o crédito tributário. Arremata que o percentual de 20% seria o aceitável no caso vertente.

Considerando a descrição acima, não é verdade que a fiscalização valeu-se de meras alegações para caracterizar o evidente intuito fraudulento do contribuinte, como exigia a redação do art.44, II, da Lei nº 9.430/96.

O relato fiscal é explícito quando conclui por uma sistemática omissão de receitas ao longo de 2001 a 2004. Levando-se em consideração que as receitas declaradas (R\$1.648.882,37) não se referem àquelas apuradas pela fiscalização (R\$7.881.743,00), até mesmo porque o contribuinte, regularmente intimado, não conseguiu comprovar minimamente tal vinculação, o que foi oferecido à tributação e informado ao fisco federal por meio das DIPJ representa pouco mais de dezessete por cento do total auferido.

Isto posto, não há se falar em mero erro, pois é bastante improvável que, à vista de depósitos em valores tão expressivos, cuja ausência de comprovação a lei considera os respectivos valores como receitas omitidas, a sociedade tenha deixado de oferecê-las à tributação em quatro anos-calendário sucessivos senão por vontade livre e consciente de subtraí-las do conhecimento das autoridades fiscais.

Em diversos julgamentos, tenho firmado entendimento de que aquela fraude reclamada pela redação anterior do art.44, II, da Lei nº 9.430/96 consubstancia-se no ardil, no embuste, empregados como meios para impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. O fato gerador ocorre e o contribuinte, mediante artifícios, tenta impedir de alguma forma, ou mesmo retardar, que a autoridade o detecte.

Como bem posto na decisão *a quo*, ao subtrair a movimentação bancária da regular escrituração, o procedimento do contribuinte evidencia “*consciente intuito de não pagar ou pagar menos tributos*” enquadrando-se, por exemplo, na conduta descrita no art.71 da Lei nº 4.502/64.

É possível inferir das provas que alicerçaram a ação fiscal que o contribuinte agiu no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, da ocorrência do fato gerador. Como entender diferentemente se deixou de sistematicamente escriturar **depósitos bancários que totalizaram mais de 7 milhões de reais**, tendo declarado ao Fisco pouco mais de dezessete por cento das receitas consideradas?

Se restou caracterizado o evidente intuito de fraude, não há se falar na aplicação do Enunciado nº 14 da Súmula de jurisprudência dominante no CARF (“*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”).

Não é demasiado lembrar que a qualificação da penalidade não decorreu da falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas bancárias ou da falta de apresentação dos livros Caixa e Registro de Inventário, ou mesmo de impropriedades na escrituração, razões que levaram respectivamente à caracterização da omissão de receitas e ao arbitramento do lucro, mas da falta de declaração ao fisco da maior parte das receitas auferidas ao longo de quatro anos-calendário.

O ordenamento jurídico por vezes exemplifica ações consideradas fraudulentas. A Lei nº 8.137, de 27/12/90, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, é um bom e pertinente exemplo:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

.....

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo (...);(destaquei)

Depreende-se, então, que a fraude pode mesmo ser caracterizada com a omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal, ou mesmo omissão de declaração sobre rendas, bens ou fatos.

Andou bem, portanto, a fiscalização ao qualificar a multa de ofício.

Restando caracterizada a fraude, não se conta o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, como requer a defesa, haja vista a regra de exceção prevista na parte final do art.150, §4º, do Código Tributário Nacional. A contagem inicia-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, *ex-vi* art.173, I, do CTN.

Considerando os períodos de apuração mais remotos, relacionados ao créditos tributários constituídos - primeiro trimestre de 2001 (IRPJ e CSLL) e janeiro de 2001 (PIS e Cofins) -, poderia a fiscalização ter realizado os respectivos lançamentos até o final de 2006. Tendo sido a ciência dos autos de infração efetivada em **08/05/2006 (fl.381)**, **não se reconhece a decadência suscitada.**

Quanto aos **autos de infração complementares** de IRPJ e CSLL, a ciência do sujeito passivo ocorreu em **15/06/2007 (fl.1.376)**, razão pela qual a decadência alcançou apenas os três primeiros trimestres de 2001, conforme já reconhecido na primeira instância. Por exemplo, com relação ao quarto trimestre de 2001, como o lançamento poderia ser realizado apenas em 2002, o prazo decadencial iniciou-se em 2003 e os créditos tributários, por conseguinte, poderiam ter sido constituídos até o final de 2007.

Assim, quanto à decadência, não há reparos a fazer na decisão recorrida.

Da autorização para reexame da escrita fiscal

De acordo com a recorrente, a autorização prevista no art.906 do RIR/99, “...e nos precisos termos do art.7º, §2º, da Lei nº 2.354/54 e artigo 34 da Lei 3.470/58”, não poderia ser suprida pela simples emissão de MPF, conforme já se decidiu no âmbito do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão nº 101-94.262, de 02/07/03). Assim, um segundo exame da escrituração, com relação ao mesmo exercício, apenas seria possível mediante ordem escrita da autoridade tributária da jurisdição.

Dispõe o art.906 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR 99:

Art.906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art.7º, §2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art.34)

Por sua vez, as leis das quais o art.906 do RIR/99 extrai fundamento estabelecem:

Lei nº 2.354/54

Art. 7º Suprimam-se na Seção I, do Capítulo II, do Título II, os artigos 124, 136 [...VETADO...] do decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947, e acrescentem-se os seguintes:

*“Art. A fiscalização do imposto de renda compete às repartições encarregadas do lançamento desse tributo e, especialmente aos agentes fiscais do imposto de renda, **mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes**”*

“Art. A ação fiscal direta, externa e permanente consiste no comparecimento do agente fiscal do imposto de renda ao domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento dos seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando quando fôr o caso, o competente termo”.

“Art. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos agentes fiscais do imposto de renda no exercício das suas funções, sendo tais declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante.”

“Art. Os agentes fiscais do imposto de renda procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações.”

“§ 1º Iniciada a perícia contábil, nos termos deste artigo, os agentes fiscais do imposto de renda ficam obrigados a fazer a necessária comunicação à repartição a que estiverem jurisdicionados dentro do prazo de 10 (dez) dias.”

*“§ 2º **Em relação ao mesmo exercício só é possível um segundo exame da escrita mediante ordem escrita dos delegados seccional ou regional ou do diretor da Divisão do Imposto de Renda.**”*

Lei nº 3.470/58

Art 34. Os inspetores chefes das Inspetorias do Imposto de Renda poderão:

*I - designar os agentes fiscais do Imposto de Renda para procederem ao **exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes;***

II - aplicar as multas previstas na legislação do imposto de renda; e

III - determinar o lançamento "ex officio".

De acordo com tais dispositivos, para um segundo exame da escrita contábil e fiscal do contribuinte exige-se uma ordem escrita da autoridade competente. No caso dos autos, do Delegado da Receita Federal do Brasil de Araraquara (SP). Tal requisito foi suprido nos termos do despacho de fl.1284, que não trata de um Mandado de Procedimento Fiscal, como entende o recorrente, mas de uma autorização específica. *In verbis*:

“(...) Sr. Delegado,

Solicito autorização para o segundo exame dos dados fiscais do contribuinte em epígrafe, em relação aos anos-calendário de 2001 a 2004, haja vista a Resolução DRJ/RPO N° 768, de 02 de fevereiro de 2007, fls.1263/1264, que determinou a baixa dos presentes autos para diligência com proposta de revisão do lançamento de ofício formalizado por meio deste processo.

.....

*Considerando a solicitação supra e nos termos do art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto no 3.000, de 26/03/99 (publicado no D.O.U. de 29/03/99 e retificado no D.O.U. de 17/06/99), **AUTORIZO** o reexame dos anos-calendário de 2001 a 2004, conforme proposto na referida Resolução.*

ARARAQUARA, 28 de Março de 2007.

FÁBIO EDUARDO BOSCHI

DELEGADO SUBSTITUTO DA DRF/ARARAQUARA/SP

Suprido o requisito previsto no art.906 do RIR/99, indefere-se a preliminar de nulidade, suscitada em razão de suposta ausência de ordem escrita de reexame com relação a ano-calendário objeto de fiscalização anterior.

DO MÉRITO

Da impossibilidade de alteração de critério jurídico – lançamento complementar

De acordo com o recorrente, uma vez devidamente formalizado o lançamento seria impossível, após a apresentação da impugnação, alterar-se a capitulação jurídica dos fatos e o critério de apuração com relação ao mesmo período de apuração. Afirma que “*Quando a fiscalização procedeu ao lançamento de ofício, tributando os valores constantes nos extratos bancários pela modalidade de lucro arbitrado, não extirpando destes, os valores declarados em DIRPJ, que permaneceram sendo tributados pela modalidade de lucro presumido, cometeu outra ilegalidade além da ocorrência de bi-tributação de valores*”. Acrescenta que teria havido flagrante violação dos artigos 537 e 540 do RIR/99, não subsistindo a lavratura de um lançamento complementar quando a fiscalização constata equívocos no auto de infração primitivo. Conforme decisão proferida pela Sétima Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão nº 107-06.757), erro no cálculo do montante do tributo devido caracterizaria “*vício substancial*”, não apenas vício formal, pois diria respeito a elemento intrínseco, fundamental do lançamento. A autuação posterior, com vistas a convalidar o lançamento primitivo, dificultaria a correta compreensão dos fatos e o exercício da ampla defesa, além de não ter o condão de complementar algo que já nascera ilegal.

A defesa também sustenta que de acordo com Súmula nº 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos, “*a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento*”. O art.145 do Código Tributário Nacional consagraria o princípio da inalterabilidade do lançamento. O lançamento original estaria defeituoso como admitira a própria DRJ na Resolução nº 768. No caso concreto, “*parte da mesma base de cálculo foi tributada pelo método de lucro presumido e parte pelo método de lucro arbitrado, o que se confirmou ilegal*”. O princípio da vedação da “*reformatio in pejus*” não permitiria a prática de ato mais gravoso a partir da iniciativa do recorrente.

No concernente às receitas declaradas em DIRPJ, a recorrente observa que a fiscalização não as teria abatido do total de receitas apuradas por presunção. Seria “*...no mínimo plausível admitir, precipuamente em caso de dúvida, que os valores constantes nas declarações de DIRPJ e nos livros de apuração do ICMS, estão inseridos dentro dos valores obtidos pelos extratos bancários*”. À luz do art.142 do Código Tributário Nacional deveriam ser aplicados os princípios “*in dubio pro reo*” e “*interpretatio in bonam partem*”. Decisão do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão nº 103-21.576) não permitiria a bitributação.

Faz-se necessário historiar os principais fatos.

Inicialmente, foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, decorrentes de omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários não escriturados. Não foram incluídas nas bases de cálculo as transferências interbancárias, conforme informação de fls.1.133/1.136. Com relação ao IRPJ e à CSLL, o lucro foi arbitrado em razão da não apresentação dos livros Caixa e Registro de Inventário, obrigatórios para sociedades que optam pela apuração com base no lucro presumido. As receitas declaradas em DIPJ somente foram consideradas no cálculo do adicional do imposto de renda

Importa dizer que as guias de recolhimento entregues com a impugnação dizem respeito aos débitos apurados pelo contribuinte e já declarados à Receita Federal, não se referindo à apuração decorrente da omissão identificada pela fiscalização, razão pela qual não poderiam ter sido consideradas inicialmente na redução do *quantum* dos créditos tributários constituídos de ofício. Não se pode olvidar que o contribuinte, quando poderia fazê-lo, não comprovou a origem dos valores depositados, de sorte que impossibilitou uma vinculação entre as receitas declaradas e aquelas omitidas. No dizer da autoridade fiscal:

“(...) Para que eventual valor fosse excluído do montante apurado (omissão de receita), seria necessário que houvesse um documento, por exemplo, uma nota fiscal de venda, que coincidissem, em data e valor, com determinado depósito ou crédito, ou seja, deveria haver uma comprovação por parte do fiscalizado, conforme preceitua o art. 42, da Lei nº 9.430/96. Fato que não consta dos autos.”

Após ter tido conhecimento de ocorrências relatadas pela DRJ - Ribeirão Preto (SP), por meio da Resolução nº 768, de 02/02/07, fls.1.263/1.264, a fiscalização lavrou autos de infração complementares de IRPJ e CSLL (fls.1.322/1.370), de forma a incluir na apuração do lucro arbitrado as receitas já declaradas em DIPJ nos anos-calendário 2001 a 2004. Desta feita, no cálculo final foram levados em conta, de forma a reduzir os tributos devidos, os valores anteriormente constituídos de ofício, bem como os respectivos tributos declarados em DCTF, decorrentes da apuração realizada pelo contribuinte com base no lucro presumido, não se podendo falar em tributação em duplicidade. Com bem explicado na Descrição dos Fatos:

“(...) o presente lançamento consiste, basicamente, em complementar o anterior em relação às diferenças de IRPJ e CSLL que não foram lançadas em virtude de não haver sido considerado no lançamento anterior, para fins de apuração da base de cálculo do Lucro Arbitrado, as receitas declaradas pelo fiscalizado em suas DIPJ.

.....

Assim, para apurarmos o valor do presente Auto de Infração Complementar, refizemos os cálculos devidos, apurando-se o IRPJ e CSLL com base na receita conhecida do contribuinte que compreende a soma das receitas declaradas com as receitas omitidas (depósitos bancários de origem não comprovada) e excluímos/deduzimos os valores de IRPJ e CSLL lançados nos autos originais, bem como os valores de IRPJ e CSLL declarados pelo fiscalizado em suas DCTF (...)”

Assim, na realidade, os autos de infração complementares serviram para a formalização de diferenças que deixaram de ser constituídas quando dos lançamentos originários, o que não se confunde com uma revisão destes, que permaneceram incólumes.

Não há se falar em *reformatio in pejus*. A autoridade fiscal, no exercício de sua competência, tão-somente constituiu novos créditos tributários, como determina o art.142 do CTN, tendo franqueado ao sujeito passivo a apresentação de impugnação. Reforma em prejuízo do recorrente haveria, por exemplo, caso esta Turma restabelecesse as exigências que a DRJ afastou. Como visto alhures, a própria legislação autoriza o reexame da escrituração com relação a um período de apuração que já foi objeto de auditoria, o que inclui, naturalmente, formalizar crédito tributário que antes deixou de ser exigido.

Com relação à alegação de alteração de critério jurídico, a supostamente impossibilitar o lançamento com relação aos mesmos fatos geradores considerados nos autos de infração primitivos, como dispõe o art.146 do CTN, também não é o caso, pois, repita-se, o que em última análise ocorreu foi a realização de um cálculo inicial indevido. Note-se que nos lançamentos complementares manteve-se a forma de apuração do lucro pela sistemática do arbitramento. Caso receba guarida a tese de defesa, o fisco teria uma única chance para constituir os créditos tributários. Seria tudo ou nada! Mas não se pense que a balança pende eternamente para o lado da Administração Tributária, vez que está sempre premida, caso detecte, por exemplo, erro na apuração da base de cálculo, como na presente hipótese, pelo transcurso do prazo decadencial.

A respeito da alegação de defesa no sentido de que erro no *quantum* consubstanciaria um erro substancial, que conduziria à nulidade do auto de infração, não se sustenta por ir de encontro ao que o próprio CTN dispõe em seu artigo 145, quando autoriza a sua alteração em razão, por exemplo, da impugnação do sujeito passivo (inciso I). Repita-se que os lançamentos complementares não objetivaram sanear os primeiros autos de infração, mas apenas, com relação a um mesmo período de apuração, formalizar exigências que não foram objeto da autuação inicial. Também não há se falar em prejuízo ao contraditório e à ampla defesa, vez que o recorrente foi devidamente cientificado dos autos de infração complementares, tendo sido a impugnação e recurso voluntário devidamente conhecidos, quando poderia ter produzido todas as provas que entendeu necessárias ao deslinde da controvérsia.

A propósito, o contribuinte, mesmo após regular intimação, deixou de comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, o que levou à fiscalização a concluir acertadamente pela omissão de receitas, haja vista a presunção estabelecida no art.42 da Lei nº 9.430/96:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§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.

§5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

O que deveria ser excluído da base de cálculo dos lançamentos originais, valor de R\$8.744,10 relativo a março/2002, já foi providenciado pela decisão *a quo*.

Do arbitramento do lucro

O recorrente sustenta que não seria cabível o arbitramento do lucro, em razão das seguintes razões, abaixo resumidas:

- o art.532 do RIR/99 teria estabelecido que a incidência do acréscimo de vinte por cento nos percentuais aplicáveis para a obtenção do lucro arbitrado seria cabível apenas para as categorias previstas no art.519;
- a norma do art.532 do RIR/99, por ser mais benéfica, derogaria aquela veiculada no art.16 da Lei nº 9.249/95;
- considerando que a redação do art.532 seria, no mínimo, confusa e duvidosa, incidiria o art.112 do Código Tributário Nacional;
- a fiscalização “...sequer se deu ao labor de verificar o livro de apuração do ICMS da recorrente para extirpar dos depósitos bancários os valores dele constantes”;
- por ser medida excepcional, o arbitramento do lucro, que não significa uma penalidade, apenas poderia ser adotado caso restasse demonstrada, com elementos concretos, a sua necessidade, quando impossível a apuração dos resultados tributáveis.

Consoante “*Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)*”, o arbitramento baseou-se no art. 530, III, do RIR 99:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art.47, e Lei nº 9.430, de 1996, art.1º):

.....

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art.527;

Ali se registrou:

“Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os seguintes livros e/ou documentos de escrituração obrigatória, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los:

- LIVRO CAIXA;

- LIVRO DE REGISTRO DE INVENTÁRIO.

Enquadramento Legal:

A partir de 01/04/1999

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

A fiscalização narrou que em várias oportunidades intimou o contribuinte a apresentar os livros Caixa e Registro de Inventário, “...que, à luz da legislação do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/99, são de escrituração obrigatória para quem opta pela tributação com base no Lucro Presumido, forma esta adotada pela empresa”. Arremata que “...a empresa não apresentou nenhum documento ou esclarecimento que pudesse justificar ou comprovar tanto a falta dos livros contábeis obrigatórios quanto os créditos efetuados em suas contas-correntes”.

Para quem opta pelo regime de tributação com base no lucro presumido, a legislação estabelece que deve manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, obrigação esta que pode ser substituída pela manutenção de livro Caixa em que esteja escriturada a movimentação financeira, inclusive bancária; sendo obrigado o contribuinte também a escriturar livro Registro de Inventário e a manter documentos e papéis que lastrearam a escrituração, tudo nos termos do art.527 do RIR/99:

Art.527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art.45):

I – escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III – em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

À luz de tal quadro, a fiscalização acertadamente procedeu ao arbitramento do lucro diante da não manutenção dos livros Caixa e Registro de Inventário, tendo se valido, portanto, ao contrário do que alega a defesa, de elementos concretos.

Neste sentido, a jurisprudência administrativa há muito corrobora tal procedimento, conforme alguns julgados do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. À guisa de exemplo:

“IRPJ – ARBITRAMENTO DE LUCRO - A/C 1995 - O Contribuinte que, não escriturou a movimentação bancária no Livro Caixa, não se beneficia da forma presumida de apuração dos lucros. Inexistindo escrita regular, o arbitramento é o caminho que a lei oferece para cumprimento da obrigação tributária. IRPJ – ARBITRAMENTO DE LUCRO – A/C 1994 - Somente a partir da Lei 8.981/95, tornou-se obrigatória a inclusão no livro caixa da movimentação bancária da pessoa jurídica optante pela apuração dos lucros na forma presumida (...)”. (8ª Câmara, Acórdão nº 108-07008, Sessão de 20/06/02)

“(…) ARBITRAMENTO - LUCRO PRESUMIDO - NECESSIDADE DA ESCRITURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA, INCLUSIVE BANCÁRIA - A teor do art. 45 da Lei nº 8.981/95, a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido deve manter escrituração de toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária, seja em livro Caixa, ou mediante escrituração com base na legislação comercial. Não o fazendo, cabível o arbitramento do lucro (...)” (3ª Câmara, Acórdão nº 103-21269, Sessão de 12/06/03)

“(…) ARBITRAMENTO - CONTA BANCÁRIA NÃO CONTABILIZADA - A existência de conta bancária mantida à margem dos registros da escrituração autoriza o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica (...)”. (3ª Câmara, Acórdão nº 103-21263, Sessão de 11/06/03)

O comando que emerge do supracitado artigo 530 do RIR 99 autoriza sim na espécie a adoção dos critérios do lucro arbitrado.

Quanto aos percentuais aplicáveis, dispõe a legislação:

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do **percentual de oito por cento** sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento. (destaquei)

RIR/99

Art.518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o §7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art.519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

§ 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no caput.

§3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §2º).

§4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§6º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o §5º, para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido.

§7º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorreu o excesso.

.....

Art.532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, §11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

O recorrente sustenta que a redação do art.532 do RIR/99, em razão de apenas mencionar os percentuais fixados no art.519 do mesmo Regulamento, implicaria em não se acrescer, na determinação do lucro arbitrado, o acréscimo de vinte por cento quando, na apuração da base de cálculo fosse aplicável o percentual de oito por cento sobre a receita bruta, previsto no art.518 do RIR/99.

Na verdade, apesar de a técnica de redação talvez não ser das melhores, não haveria necessidade de o art.532 do RIR/99 também mencionar o seu art.518, vez que a este o art.519 faz expressa menção.

Mesmo que assim não se entenda, considerando-se que os diplomas normativos supostamente em confronto são de diferentes estaturas, sendo que o Decreto extrai o seu fundamento de existência e validade na respectiva Lei que o justificou, na espécie, nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.249/95, não se pode falar em revogação destes dispositivos. O caso não se soluciona pelas regras atinentes à solução de antinomias normativas temporais. Na hipótese de dúvida sobre o alcance de algum dispositivo do Regulamento, deve-se buscar a respectiva matriz legal vigente.

Logo, à luz do artigo 16 da Lei nº 9.249/95, não merecem ser acolhidas as alegações do recorrente, vez que ali se estabeleceu que o mencionado acréscimo de vinte por cento incide também na hipótese de determinação da base de cálculo mediante a aplicação de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente (art.15, caput). Por tal razão, não resiste a pretensão de defesa quanto à incidência do art.112 do CTN no caso concreto, pois não se está diante de dúvida quanto à capitulação legal, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Por fim, quanto à alegação voltada à suposta obrigatoriedade de se extraírem da base de cálculo os valores a título de ICMS, por óbvio não têm relação com a decisão do Fisco de arbitrar o lucro. Como visto no item anterior, a autuação foi com base em presunção de omissão de receitas, cabendo ao contribuinte, para infirmá-la, comprovar a origem dos depósitos em suas contas correntes, o que não logrou fazê-lo.

Do percentual da multa de ofício

Em preliminar, em item reservado à apreciação das alegações afetas à decadência, concluiu-se que correta foi a aplicação do percentual de 150% no cálculo da multa de ofício, estando em conformidade com expressa imposição legal.

O recorrente sustenta, como já relatado, que a decisão *a quo* deixara de apreciar suas argumentações no sentido de que a multa qualificada ofenderia o direito de propriedade e a sua capacidade econômica. No seu entender a penalidade, mesmo no percentual de 75%, representaria um verdadeiro confisco, ferindo ainda os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e liberdade de profissão. Ainda que os patrimônios da sociedade e dos sócios fossem vendidos, faltariam recursos para honrar o crédito tributário. Arremata que o percentual de 20% seria o aceitável no caso vertente

Entendo que não houve qualquer omissão na decisão de primeira instância, pois ao acatar a tese de que à autoridade fiscal cabe prestigiar a lei, em certa medida prestigiou a interpretação de que não caberia qualquer valoração à luz de princípios constitucionais, fundamento que aqui também se adota. A propósito, cabe lembrar que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art.142, parágrafo único, do CTN).

Nesse contexto, ressalte-se que nem mesmo sob fundamento de inconstitucionalidade, a aplicação da lei pode ser afastada, nos termos do Decreto nº 70.235/72 e de entendimento já consolidado neste Conselho:

Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

Quanto à pretensão de aplicação do percentual de vinte por cento, é desprovida de fundamento legal.

Da taxa SELIC

Por fim, quando à aplicação da taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios, a jurisprudência consolidou-se no sentido do seu cabimento, conforme o enunciado abaixo, o que é suficiente para não se acolherem as razões de defesa:

***Súmula CARF nº 4:** A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Acerca das decisões judiciais e administrativas mencionadas no recurso voluntário, até mesmo na hipótese de seus termos terem sido mantidos nas instâncias superiores, cabe dizer que, mesmo que haja semelhança com o caso tratado neste processo, seus efeitos restringem-se às partes envolvidas nos respectivos litígios.

Por fim, vale fixar que o que foi decidido com relação ao lançamento do IRPJ estende aos lançamentos reflexos, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Pelo exposto, VOTO no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro