



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

Processo n° 13855.723390/2011-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1803-002.169 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria LUCRO PRESUMIDO
Recorrente ANA CELIA COSTA JACINTO VEÍCULOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009,2010,2011

NULIDADE. DEVER DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na atribuição do exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

PRODUÇÃO DE PROVAS. ASPECTO TEMPORAL.

A peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses de defesa e instruída com os todos os documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais.

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA.

A multa de ofício proporcional qualificada é uma penalidade pecuniária aplicada em razão de inadimplemento de obrigações tributárias apuradas em lançamento direto com a comprovação da conduta dolosa.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Os lançamentos de PIS, de COFINS e de CSLL sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aqueles que foram dados à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Meigan Sack Rodrigues, Sérgio Rodrigues Mendes, Victor Humberto da Silva Maizman, Artur José André Neto e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

I - Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 04-43, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$166.517,57 a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime de tributação com base no lucro presumido referente aos quatro trimestres dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010.

O lançamento se fundamenta na omissão de receitas de receitas da atividade, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) a título de receita bruta de venda de veículos, fls. 113-155, e aqueles informados pelas fontes pagadoras instituições financeiras nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), fls. 222-254, bem como com as Notas Fiscais de Entrada e Notas Fiscais de Saída escrituradas no Livro Caixa, já que não foram considerados os valores recebidos a título de receita bruta de comissões de prestação de serviços, fls. 178-218, em conformidade com o Relatório Fiscal, fls. 94-112. Para fins de apuração do lucro presumido, a receita bruta de venda de veículos o coeficiente é de 8% e a receita bruta de comissões de prestação de serviços o coeficiente é de 32%.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e art. 518 e art. 519, do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelos lançamentos formalizados neste processo:

II – O Auto de Infração às fls. 44-54 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$145.695,41 a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 2º, art. 3º, e art. 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 24 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 41 da Lei nº 11.196, de 21.11.2005 e art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

III – O Auto de Infração às fls. 55-83 a exigência do crédito tributário no valor de R\$139.427,80 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, art. 24 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 17 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

IV - O Auto de Infração às fls. 84-93 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$31.567,39 a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 2º, art. 8º e art. 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 1º e art. 3º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 2º e art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Cientificada, a Recorrente apresenta a impugnação, fls. 648-658, com as alegações abaixo transcritas.

Faz um relato sobre a ação fiscal e suscita que o lançamento é nulo:

Com o devido respeito NULO é o AUTO DE INFRAÇÃO ora impugnado, em face da sua manifesta impropriedade, especialmente por INEXISTÊNCIA DE JUSTA CAUSA para a sua lavratura contra a impugnante, ante a inoccorrência de qualquer ilicitude, muito menos a acusação contida na peça em exame. Na verdade, é da Constituição Pátria, a garantia dos cidadãos que além do exercício ao sagrado direito de defesa, tanto na fase administrativa como na judicial, não podem ser submetidos a investidas ilegais. [...]

Portanto, na inexistência de justa causa para a lavratura do auto de infração sob impugnação, ilegítimo e nulo se apresenta a proposta de lançamento, cuja pretensão está eivada de NULIDADE ABSOLUTA, imprestável, desta feita, a exação fiscal. A impugnante não vulnerou os dispositivos legais inseridos no AUTO DE INFRAÇÃO, que deve ser ANULADO desde seu nascedouro em face da sua impropriedade como lançamento. Ora, a impropriedade é notável já que no período de 2008, 2009 e 2010 apresentou notas fiscais de entradas e saídas e cópia da DIPJ, manifestando assim as atividades exercidas pela empresa.

CÓPIA

Desta feita, com fundamento na mencionada assertiva, competia àquela Autoridade Fiscal, apurar e comprovar que a documentação apresentada não correspondia à totalidade das atividades praticadas pela empresa, e que o fato de receber em seu nome comissões de instituições financeiras conforme documentação apresentada por elas (informadas em DIRF) não sustenta que obrigatoriamente sejam percebimento de receita tributável, no entanto, nada disso se verifica dos autos, mormente porque a lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO se deu com base em seus próprios argumentos e fundamentos, ou seja, UNILATERALMENTE examinou e interpretou a tese de defesa da autuada ao seu "modo" e a seu "favor". Não teve a CAUTELA necessária para apurar, inclusive junto aos Bancos e Financeiras, que de fato os valores "lançados" na(s) conta(s) corrente(s) da autuada não lhe pertenciam em sua totalidade, mormente porque ali existem repasses em sua integralidade, ou seja, 100% (cem por cento). Ora, se "HÁ EM DETERMINADO LANÇAMENTO UM REPASSE TOTAL, NÃO HÁ SE FALAR, NESTE CASO, EM RECEITA OU LUCRO, por esta mesma razão NÃO HÁ SE FALAR EM OMISSÃO DE RECEITA", como entendeu a Autoridade Fiscal, visto que, NÃO TEVE O CUIDADO E A CAUTELA NECESSÁRIA PARA APURAR A REALIDADE DA ATIVIDADE DA AUTUADA, o que resultou em todo esse desconforto.

Ora, a mera passagem de recursos pela contabilidade e/ou conta corrente bancária da autuada, em face de certo contrato, no caso com Bancos e Financeiras, não tem o condão de se caracterizar PERCEBIMENTO DE RECEITA TRIBUTÁVEL na empresa autuada. O confronto entre a movimentação bancária contabilizada e a receita auferida, principalmente no caso da autuada quando reconhecidamente existe o "CHAMADO REPASSE INTEGRAL" para atendimento à clientela, quer seja, pessoa física ou pessoa jurídica, NÃO É SUFICIENTE para caracterizar o DESVIO DE RECEITA, sendo necessário MAIOR APROFUNDAMENTO na investigação PARA COMPROVAÇÃO da OMISSÃO, sob PENA de a TRIBUTAÇÃO ocorrer MERAMENTE SOBRE DEPÓSITOS BANCÁRIOS, e não necessariamente SOBRE A EFETIVA RECEITA, o que se verifica no presente caso.

Inaceitável, portanto, o procedimento fiscal, posto que, redundou em uma VERDADEIRA INCOERÊNCIA E INJUSTIÇA, sem considerar o DANO/PREJUÍZO DE DIFÍCIL REPARAÇÃO, diga-se.

Assim, em síntese, para se chegar aos valores contidos no AUTO DE INFRAÇÃO, a título de SUPOSTA OMISSÃO DE RECEITA, necessário se faz uma apuração detalhada, minuciosa, sem atropelos, o que NADA DISSO SE VIU da autuação, MORMENTE PORQUE a Autoridade Fiscal AGIU DE FORMA TOTALMENTE CONTRÁRIA, assim, também por esse prisma, marca de NULIDADE ABSOLUTA a pretensão punitiva, diga-se.

NULA é, portanto, a exação, não há como prosperar, - desta feita, a pretensão da Autoridade Fiscal, que pela AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA para a instauração da ação fiscal, quer, sobretudo, pela IMPROPRIEDADE de que está revestido o ato formal, que direcionado no sentido da exigência, desamparada da indispensável GARANTIA LEGAL. No caso, pela ilegitimidade da lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO, cuja irrogação de conduta ilícita, não passa de equívocos de interpretação, cujos dispositivos oferecidos não possibilitam o entendimento esposado na exação, tampouco abre espaço ou possibilidade para o apenamento pretendido, tem-se como ILEGÍTIMA A AUTUAÇÃO, devendo por isso, ser DECLARADA NULA PARA TODOS OS FINS, dando-se baixa dos registros

pertinentes, com o conseqüente ARQUIVAMENTO DO PROCESSO, que lhe propiciou origem.

No que se refere ao mérito aduz que:

A imaginária infração que teria cometido a autuada estaria apoiada nos artigos 1º e 2º, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Do mesmo modo apoiou-se a fiscalização para impor à autuada sanções previstas no RIR, Dec. 3.000, de 26 de março de 1999. Optamos pelo nosso sagrado direito à ampla defesa como preconizado pela Carta Magna, posto que, data venia, discordamos da ação fiscal.

DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Caracteriza-se OMISSÃO DE RECEITA ou de RENDIMENTOS, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação. Entretanto, não só no caso dos autos, como em vários outros, o que se verifica, são Abusos da Autoridade Fiscalizadora, ao extrapolar os critérios previstos na legislação para proceder ao lançamento.

É assente o entendimento de que improcede a autuação com base em OMISSÃO DE RECEITAS por existência de depósitos bancários não contabilizados quando a fiscalização não logra demonstrar cabalmente a existência da omissão. Ou seja, não cabe autuação baseada em meros indícios. Para efeito de determinação da receita omitida, neste caso, os créditos devem ser analisados individualmente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica.

Como anteriormente salientado, competia à Autoridade Fiscal, apurar e comprovar que a documentação apresentada da impugnante não correspondia à verdade dos fatos. Sabe-se que a lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO se deu com base em seus próprios argumentos e fundamentos, ou seja, UNILATERALMENTE examinou e interpretou a tese de defesa da autuada ao seu "modo" e a seu "favor", ou seja, não teve a CAUTELA necessária para apurar, inclusive junto aos Bancos e Financeiras, que de fato os valores "lançados" na(s) conta(s) corrente(s) da autuada não lhe pertenciam em sua totalidade, mormente porque ali existiam repasses em sua integralidade, ou seja, 100% (cem por cento). Ora, se "HÀ EM DETERMINADO LANÇAMENTO UM REPASSE TOTAL, NÃO HÁ SE FALAR, NESTE CASO, EM RECEITA OU LUCRO, por esta mesma razão NÃO HÁ SE FALAR EM OMISSÃO DE RECEITA", como entendeu a Autoridade Fiscal, visto que, ao se utilizar desta argumentação, torna-se perceptível que, NÃO TEVE O CUIDADO E CAUTELA NECESSÁRIA PARA APURAR A REALIDADE DA ATIVIDADE DA AUTUADA, o que resultou em todo esse desconforto.

Repise-se, que, especialmente no presente caso, a mera passagem de recursos pela contabilidade e/ou conta corrente bancária da autuada, em face de certo contrato, no caso com Bancos e Financeiras, não haveria de se caracterizar PERCEBIMENTO DE RECEITA TRIBUTÁVEL na empresa autuada. É de ser observado que o confronto entre a movimentação bancária contabilizada e a receita auferida, principalmente no caso da autuada quando reconhecidamente existe o "CHAMADO REPASSE INTEGRAL" para atendimento à clientela, quer seja, pessoa física ou pessoa jurídica, NÃO É SUFICIENTE para caracterizar o DESVIO DE RECEITA, sendo necessário MAIOR APROFUNDAMENTO na investigação

PARA COMPROVAÇÃO da OMISSÃO, sob PENA de a TRIBUTAÇÃO ocorrer MERAMENTE SOBRE DEPÓSITOS BANCÁRIOS, e não necessariamente SOBRE A EFETIVA RECEITA, o que se verifica no presente caso. Ou seja, uma VERDADEIRA INCOERÊNCIA E INJUSTIÇA, sem considerar o DANO, e o PREJUÍZO DE DIFÍCIL REPARAÇÃO, diga-se. [...]

A exegese que se extrai dos autos, não oferece nenhuma dúvida, que a defendente cumpriu com suas obrigações tanto que os valores TRANSITARAM por suas contas bancárias, embora nem todos lhe pertencesse, A mera passagem de recursos pela contabilidade e/ou conta corrente bancária, em face de certo contrato, nó caso com Bancos e Financeiras, não pode, data venia, caracterizar PERCEBIMENTO DE RECEITA TRIBUTÁVEL na empresa autuada. O confronto entre a movimentação bancária contabilizada e a receita auferida, quando reconhecidamente existente o "CHAMADO REPASSE INTEGRAL" para atendimento à clientela, quer seja, pessoa física ou pessoa jurídica, NÃO É SUFICIENTE para caracterizar o DESVIO ou OMISSÃO de RECEITA, sendo necessário MAIOR APROFUNDAMENTO na investigação PARA COMPROVAÇÃO DA SUPOSTA OMISSÃO, sob PENA de a TRIBUTAÇÃO ocorrer MERAMENTE SOBRE DEPÓSITO BANCÁRIOS, e não necessariamente SOBRE A EFETIVA RECEITA, o que se verifica nos autos. Ou seja, uma VERDADEIRA INCOERÊNCIA E INJUSTIÇA, sem considerar o DANO, e o PREJUÍZO DE DIFÍCIL REPARAÇÃO, diga-se!

No que pertine à suposta OMISSÃO DE RECEITA apurada e referida na Ação Fiscal, escapou da obrigação da empresa e passou a ser obrigação da Autoridade Fiscal a APURAÇÃO MINUCIOSA da suposta RECEITA OMITIDA. Apuração essa que deveria ser realizada de forma PORMENORIZADA junto à contabilidade da autuada e das Instituições Bancárias e Financeiras, em DEMONSTRATIVOS MINUCIOSOS pela Autoridade Fiscal elaborados, dando-se ciência da referida apuração à impugnante e aos terceiros, para sua concordância, para poder produzir a prova material do alegado, no entanto, não é o que se vê. Nessa apuração da RECEITA OMITIDA ter-se-ia que obrigatoriamente mencionar a COMPOSIÇÃO DOS VALORES INTEGRANTES DA MOVIMENTAÇÃO CONTÁBIL/BANCÁRIA/FINANCEIRA, da autuada, com discriminação, e especificação que permitisse a perfeita identificação das SUPOSTAS RECEITAS OMITIDAS. Ressalte-se que essa especificação exigida para se apurar a LUCROS/RECEITAS/LUCROS, também se exige para dar validade legal aos LANÇAMENTOS FISCAIS.

Pois bem.

O fato é, que tudo isso, da maneira como se realizou, tornou-se obra do acaso, ficta, imaginária da Autoridade Fiscal da RECEITA FEDERAL DO BRASIL, eis que não foram procedidos os REAIS E VERDADEIROS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS/BANCÁRIOS da autuada, para dar sustentação de validade (PROVA MATERIAL) aos DEMONSTRATIVOS que acompanham a AÇÃO FISCAL; e, na inexistência dessa apuração, NÃO SE PODE DAR VALOR LEGAL À AÇÃO FISCAL. Com efeito, a Autoridade ao oferecer as INCERTEZAS de que trata o Auto de Infração sob exame, MACULOU sua pretensa obra, porquanto da forma como foi realizada, não enseja a autuada a chegar a um RACIOCÍNIO LÓGICO DA SUPOSTA INFRAÇÃO COMETIDA, porquanto, referida Ação Fiscal, realizou-se de forma EQUIVOCADA, eis que os DEMONSTRATIVOS que poderiam oferecer suporte ao Auto de Infração nenhuma validade jurídica possuem. [...]

Embora sendo incontestável a obrigatoriedade do lançamento de ofício, nos termos do parágrafo único, do art. 142, do CTN, essa obrigação ; legal indiscutível há de estar regrada pelos princípios da legalidade, moralidade e eficiência, como disciplinados no caput do art. 37, da Constituição Pátria. Não vulnerou a autuada quaisquer normas da legislação tributária federal, muito menos cometeu atos irregulares, para sujeitar-se às cominações que se lhe venha impingir o Auto de Infração em referência, como já sobejamente demonstrado, pela INVALIDADE de como se deu a referida Ação Fiscal. Toda ação fiscal há de ser instaurada em consonância com os princípios da moralidade , legalidade e eficiência, que devem reger os atos da administração pública direta, indireta e fundacional, nos termos estabelecidos no caput do art. 37, do Pacto Fundamental, respeitando os direitos individuais, toda matéria tributária traçada pela Constituição Federal. Nesse ponto também equivocou-se a Autoridade Fiscal, por falta da demonstração da ocorrência do fato gerador que viesse permitir referida exigência. É conhecido que o fato gerador do IRPJ e TRIBUTOS REFLEXOS ocorre no momento da obtenção da "RENDA", como o próprio nome sugere "IMPOSTO SOBRE A RENDA". Somente nessa hipótese, ou seja, na ocorrência da RENDA, há que ser falar em TRIBUTAÇÃO, jamais na hipótese descrita nos LANÇAMENTOS, ou seja, com base na MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA da autuada, em face da precariedade das DEMONSTRAÇÕES anexadas ao Auto de Infração, que é peça de nenhum valor jurídico.

O lançamento que ora se impugna, quer impor apenamento indevido, portanto, à revelia da lei. Neste caso, dúvida não existe quanto à inexistência de prática ilícita. Não há como oferecer sustentação ao Auto de Infração, que não tem alicerce na legislação, e que não poderia, como não pode, dissociar-se da Carta Magna e suas demais leis complementares hierarquicamente superiores. No caso exsurge a necessidade jurídica opor-se à ilegalidade que macula os direitos das pessoas, especialmente quando essa ilegalidade procede de um agente do poder público. Não pode o ente subordinado curvar-se ante à ilegalidade, sob pena de não merecer as garantias individuais da Carta Magna na Nação. A Autoridade Fiscal dos levantamentos fiscais que dão suporte ao lançamento de ofício, negou vigência também ao artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN. Mais erros registrados no lançamento de ofício que invalida a propositura fiscal. [...]

Conclusão insofismável há de ser no sentido de padecer de amparo, a qualquer título, a pretensão da Autoridade Fiscal, máxime pela exegese, emergente do artigo 112 do Código Tributário Nacional [...]

Em consonância com a legislação de regência, acoplado-se aos fatos ocorridos na sua inteireza e legitimidade, não há como deixar de aplicar a benigna ampliada, ainda que se pretenda dar equiparação das leis fiscais às legis odiosae, costumeiramente mencionados pelos doutrinadores do passado.

Em relação ao excesso de exação informa que:

Assevera a melhor doutrina a respeito do excesso de exação: "O artigo 316, § 1o, do Código Penal estabelece que, 'se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza', resta caracterizado o crime de excesso de exação, [...].

As lesões aos direitos da autuada serão regiamente reivindicados pela via própria, nos termos do art. 5o, inciso XXXV, da Constituição Federal, por estar sendo obrigada a defender-se de uma infração que não cometeu. Assim, não se pode

falar em violação da obrigação tributária sem que a mesma seja confirmada através de apreciação pelo judiciário, onde obviamente será dada a o mais amplo direito de defesa, com todos os tipos de provas em direito admitidos. Cabe registrar que nenhum ato administrativo irregular ou viciado, como é o caso da Ação Fiscal que se impugna, escapa da apreciação jurisdicional. Essa é uma norma na sua origem constitucional, de defesa dos direitos. Sobretudo uma norma que, como princípio visa resguardar a ordem jurídica e a proteção do administrado. Abrange, assim, desde logo, todos aqueles atos de autoridade capazes de causar lesão flagrante produzida ou por produzir pela administração. Um órgão da administração pública não pode a pretexto do seu poder de polícia, atuar ao arrepio da lei e do ordenamento jurídico, agindo com paixão de seus dirigentes para, extrapolando as disposições da Lei Maior do País, impor sanções que se convertam em ABUSO DE AUTORIDADE, EXCESSO DE EXAÇÃO, eivando sua conduta de NULIDADE RELATIVA, quando não ABSOLUTA, PARCIAL, quando não TOTAL de nenhum efeito na ordem jurídica tornando tais atos passíveis de decretação de NULIDADE pelo Poder Judiciário.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Assim colocada a questão e, em síntese, considerando:

- i) a falta de comprovação material o ilícito fiscal constante do auto de infração;
- ii) a imprevalência do crédito tributário pretendido, por inócurre e incomprovada a ilicitude indicada na autuação sob hostilidade;
- iii) a comprovada condição de ilegitimidade da autuação, através da qual a Autoridade quer receber tributos sem o fato gerador que justifique seu nascedouro como sobejamente demonstrado e esclarecido no decorrer da impugnação;
- iv) a indevida instauração da Ação Fiscal, já que INEXISTENTE a OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, o apenamento fundamentado nos artigos 1º e 2ª, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, não tem qualquer valor.

Há que se tornar NULO ou INSUBSISTENTE o AUTO DE INFRAÇÃO que ora se ataca, tornando-se SEM EFEITO o IMPOSTO EXIGIDO, bem assim a MULTA AGRAVADA/MAJORADA pretendida, com a competente baixa dos seus registros nesse órgão, por não estar legitimada a pretensão da Autoridade Fiscal.

Requer, outrossim, a realização de diligências, aquelas necessárias à plena elucidação das questões ora suscitadas, inclusive a realização de perícias, para a qual protesta pela indicação do seu perito assistente, formulação de quesitos, e suplementação de provas; ou, até mesmo, que o julgador, diante das circunstâncias, com amparo no RIR, de ofício determine a diligência ou perícia, que, porventura julgar necessária.

Está registrado como resultado do Acórdão da 2ª TURMA/DRJ/CGE/MS nº 04-31.629, de 07.05.2013, fls. 689-692: “Impugnação Improcedente”.

Restou ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 IRPJ.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Devidamente comprovada a omissão de receitas praticada pelo contribuinte, com as informações constantes dos sistemas da SRF e confirmadas pelas fontes pagadoras, cabe o lançamento por esse fato, com a correspondente qualificação da multa, quando caracterizada a infração continuada que evidencia a sonegação com o evidente intuito de fraude na forma da legislação vigente.

As contribuições sociais lançadas decorrem do auto de infração de IRPJ e seguem os mesmos critérios.

Notificada em 27.05.2013, fl. 700, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 25.06.2013, fls. 702-717, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge reiterando os argumentos apresentados na impugnação.

Faz um relato sobre a ação fiscal, que o recurso voluntário é apresentado tempestivamente e suscita que o lançamento é nulo e acrescenta que:

Por ocasião da IMPUGNAÇÃO fora ventilada e concomitantemente demonstrada questão da NULIDADE do AUTO DE INFRAÇÃO, em face da sua manifesta impropriedade, mormente pela INEXISTÊNCIA DE JUSTA CAUSA para a sua lavratura contra a recorrente, ante a inocorrência de qualquer ilicitude, muito menos a acusação contida na peça em referência. Na verdade, é da Constituição Pátria, a garantia dos cidadãos que além do exercício ao sagrado direito de defesa, tanto na fase administrativa como na judicial, não podem ser submetidos a investidas ilegais. [...]

Assentado, portanto, que na inexistência de justa causa para a lavratura de um AUTO DE INFRAÇÃO, ilegítimo e nulo se apresenta a proposta de lançamento, cuja pretensão encontra-se eivada de NULIDADE ABSOLUTA, imprestável, desta feita, a exação fiscal. A recorrente não vulnerou os dispositivos legais inseridos no AUTO DE INFRAÇÃO, assim sendo, com o devido respeito, deve ser DECLARADO NULO a contar de seu nascedouro, ante a sua impropriedade como lançamento.

Neste diapasão, com fundamento na mencionada assertiva, competia àquela Autoridade Fiscal, apurar e comprovar que os argumentos da recorrente não correspondiam à verdade dos fatos, no entanto, nada disso se apurou, mormente porque a lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO se deu com base em seus próprios argumentos e fundamentos, ou seja, UNILATERALMENTE examinou e interpretou a tese de DEFESA da recorrente ao seu "modo" e a seu "favor". Não teve a CAUTELA necessária para apurar, inclusive junto aos Bancos e Financeiras, que de fato os valores "lançados" na(s) conta(s) corrente(s) da autuada não lhe pertenciam em sua totalidade, mormente porque ali existem repasses em sua integralidade, ou seja, 100% (cem por cento). Ora, se "HÁ EM DETERMINADO LANÇAMENTO UM REPASSE TOTAL, NÃO HÁ SE FALAR, NESTE CASO, EM RECEITA OU LUCRO, por esta mesma razão NÃO HÁ SE FALAR EM OMISSÃO DE RECEITA", como entendeu a Autoridade Fiscal, visto que, NÃO TEVE O CUIDADO E A CAUTELA NECESSÁRIA PARA APURAR A REALIDADE DA ATIVIDADE DA RECORRENTE, o que resultou em todo esse desconforto.

Ora, a mera passagem de recursos pela contabilidade e/ou conta corrente bancária da recorrente, em face de certo contrato, no caso com Bancos e Financeiras, não tem o condão de se caracterizar RECEBIMENTO DE RECEITA TRIBUTÁVEL na empresa recorrente. O confronto entre a movimentação bancária contabilizada e a receita auferida, principalmente no caso desta quando reconhecidamente existe o "CHAMADO REPASSE INTEGRAL" para atendimento à clientela, quer seja, pessoa física ou pessoa jurídica, NÃO É SUFICIENTE para caracterizar o DESVIO DE RECEITA, sendo necessário MAIOR APROFUNDAMENTO na investigação PARA COMPROVAÇÃO da OMISSÃO, sob PENA de a TRIBUTAÇÃO ocorrer MERAMENTE SOBRE DEPÓSITOS BANCÁRIOS, e não necessariamente SOBRE A EFETIVA RECEITA, o que se verificou no caso em estudo.

Inaceitável, portanto, o procedimento fiscal, posto que, redundou em uma VERDADEIRA INCOERÊNCIA E INJUSTIÇA, sem considerar o DANO/PREJUÍZO DE DIFÍCIL REPARAÇÃO, diga-se.

Assim, em síntese, para se chegar aos valores contidos no AUTO DE INFRAÇÃO, a título de SUPOSTA OMISSÃO DE RECEITA, necessário que se fizesse uma apuração detalhada, minuciosa, sem atropelos, o que NADA DISSO SE VIU da autuação, MORMENTE PORQUE a Autoridade Fiscal AGIU DE FORMA TOTALMENTE CONTRÁRIA, assim, também por esse prisma, marca de NULIDADE ABSOLUTA a pretensão punitiva, diga-se.

Sendo NULA a exação, não há como prosperar, a pretensão da Autoridade Fiscal, que pela AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA para a instauração da ação fiscal, quer, sobretudo, pela IMPROPRIEDADE de que está revestido o ato formal, que direcionado no sentido da exigência, desamparada da indispensável GARANTIA LEGAL. No caso, pela ilegitimidade da lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO, cuja irrogação de conduta ilícita, não passa de equívocos de interpretação, cujos dispositivos oferecidos não possibilitam o entendimento esposado na exação, tampouco abre espaço ou possibilidade para o apenamento pretendido, tem-se como ILEGÍTIMA A AUTUAÇÃO, devendo por isso, por ocasião do reexame da matéria por meio do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, ser DECLARADA NULA PARA TODOS OS FINS, dando-se baixa dos registros pertinentes, com o conseqüente ARQUIVAMENTO DO PROCESSO, que lhe propiciou origem.

No que se refere ao mérito aduz que:

Neste ensejo tem-se que a imaginária infração cometida pela recorrente estaria apoiada nos artigos 1º e 2º, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Do mesmo modo apoiou-se a fiscalização para impor à recorrente sanções previstas no RIR, Dec. 3.000, de 26 de março de 1999. Optamos pelo nosso sagrado direito à ampla defesa como preconizado pela Carta Magna, posto que, *data venia*, discordamos da ação fiscal.

DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Caracteriza-se OMISSÃO DE RECEITA ou de RENDIMENTOS, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação. Entretanto, não só no caso dos autos, como em vários outros, o que se verifica, são Abusos da Autoridade

Fiscalizadora, ao extrapolar os critérios previstos na legislação para proceder ao lançamento.

É assente o entendimento de que improcede a autuação com base em OMISSÃO DE RECEITAS por existência de depósitos bancários não contabilizados quando a fiscalização não logra demonstrar cabalmente a existência da omissão. Ou seja, não cabe autuação baseada em meros indícios. Para efeito de determinação da receita omitida, neste caso, os créditos devem ser analisados individualmente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica.

Como salientado, inclusive por ocasião da IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA, competia à Autoridade Fiscal, apurar e comprovar que o argumento da recorrente não correspondia à verdade dos fatos. Sabe-se que a lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO se deu com base em seus próprios argumentos e fundamentos, ou seja, UNILATERALMENTE examinou e interpretou a tese de defesa da recorrente ao seu "modo" e a seu "favor", ou seja, não teve a CAUTELA necessária para apurar, inclusive junto aos Bancos e Financeiras, que de fato os valores "lançados" na(s) conta(s) corrente(s) da autuada não lhe pertenciam em sua totalidade, mormente porque ali existiam repasses em sua integralidade, ou seja, 100% (cem por cento). Ora, se "HÁ EM DETERMINADO LANÇAMENTO UM REPASSE TOTAL, NÃO HÁ SE FALAR, NESTE CASO, EM RECEITA OU LUCRO, por esta mesma razão NÃO HÁ SE FALAR EM OMISSÃO DE RECEITA", como entendeu a Autoridade Fiscal, visto que, ao se utilizar desta argumentação, torna-se perceptível que, NÃO TEVE O CUIDADO E A CAUTELA NECESSÁRIA PARA APURAR A REALIDADE DA ATIVIDADE DA AUTUADA, o que resultou em todo esse desconforto.

Repise-se, que, a mera passagem de recursos pela contabilidade e/ou conta corrente bancária da recorrente, em face de certo contrato, no caso com Bancos e Financeiras, não haveria de se caracterizar RECEBIMENTO DE RECEITA TRIBUTÁVEL na empresa. E de ser observado que o confronto entre a movimentação bancária contabilizada e a receita auferida, principalmente no caso da recorrente quando reconhecidamente existe o "CHAMADO REPASSE INTEGRAL" para atendimento à clientela, quer seja, pessoa física ou pessoa jurídica, NÃO É SUFICIENTE para caracterizar o DESVIO DE RECEITA, sendo necessário MAIOR APROFUNDAMENTO na investigação PARA COMPROVAÇÃO da OMISSÃO, sob PENA de a TRIBUTAÇÃO ocorrer MERAMENTE SOBRE DEPÓSITOS BANCÁRIOS, e não necessariamente SOBRE A EFETIVA RECEITADO que se verifica no presente caso. Ou seja, uma VERDADEIRA INCOERÊNCIA E INJUSTIÇA, sem considerar o DANO, e o PREJUÍZO DE DIFÍCIL REPARAÇÃO, diga-se. [...]

A exegese que se extrai, não oferece nenhuma dúvida, que a recorrente cumpriu com suas obrigações tanto que os valores TRANSITARAM por suas contas bancárias, embora nem todos lhe pertencessem, A mera passagem de recursos pela contabilidade e/ou conta corrente bancária, em face de certo contrato, no caso com Bancos e Financeiras, não pode, *data venia*, caracterizar RECEBIMENTO DE RECEITA TRIBUTÁVEL na empresa recorrente. O confronto entre a movimentação bancária contabilizada e a receita auferida, quando reconhecidamente existente o "CHAMADO REPASSE INTEGRAL" para atendimento à clientela, quer seja, pessoa física ou pessoa jurídica, NÃO É SUFICIENTE para caracterizar o DESVIO ou OMISSÃO de RECEITA, sendo necessário MAIOR APROFUNDAMENTO na investigação PARA COMPROVAÇÃO DA SUPOSTA OMISSÃO, sob PENA de a TRIBUTAÇÃO ocorrer MERAMENTE SOBRE

DEPÓSITOS BANCÁRIOS, e não necessariamente SOBRE A EFETIVA RECEITA, o que não restou devidamente apreciado.

Quanto à suposta OMISSÃO DE RECEITA apurada e referida na Ação Fiscal, escapou da obrigação da recorrente e passou a ser obrigação da Autoridade Fiscal a APURAÇÃO MINUCIOSA da suposta RECEITA OMITIDA. Apuração essa que deveria ser realizada de forma PORMENORIZADA junto à contabilidade da recorrente e das Instituições Bancárias e Financeiras, em DEMONSTRATIVOS MINUCIOSOS peia Autoridade Fiscal elaborados, dando-se ciência da referida apuração à recorrente e aos terceiros, para sua concordância, para poder produzir a prova material do alegado, no entanto, não é o que se viu. Nessa apuração da RECEITA OMITIDA ter-se-ia que obrigatoriamente mencionar a COMPOSIÇÃO DOS VALORES INTEGRANTES DA MOVIMENTAÇÃO CONTÁBIL/BANCÁRIA/FINANCEIRA, da recorrente, com discriminação, e especificação que permitisse a perfeita identificação das SUPOSTAS RECEITAS OMITIDAS. Ressalte-se que essa especificação exigida para se apurar LUCROS/RECEITAS/LUCROS, também se exige para dar validade legal aos LANÇAMENTOS FISCAIS.

Pois bem.

O fato é, que tudo isso, da maneira como se realizou, tornou-se obra do acaso, ficta, imaginária da Autoridade Fiscal da RECEITA FEDERAL DO BRASIL, eis que não foram procedidos os REAIS E VERDADEIROS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS/BANCÁRIOS da recorrente, para dar sustentação de validade (PROVA MATERIAL) aos DEMONSTRATIVOS que acompanham a AÇÃO FISCAL, e, na inexistência dessa apuração, NÃO SE PODE DAR VALOR LEGAL À AÇÃO FISCAL. Com efeito, a Autoridade ao oferecer as INCERTEZAS de que trata o Auto de Infração sob exame, MACULOU sua pretensa obra, porquanto da forma como foi realizada, não enseja a recorrente a chegar a um RACIOCÍNIO LÓGICO DA SUPOSTA INFRAÇÃO COMETIDA, porquanto, referida Ação Fiscal, realizou-se de forma EQUIVOCADA, eis que os DEMONSTRATIVOS que poderiam oferecer suporte ao Auto de Infração nenhuma validade jurídica possuem. [...]

Tratou-se inclusive, por ocasião da IMPUGNAÇÃO FISCAL que, embora sendo incontestável a obrigatoriedade do lançamento de ofício, nos termos do parágrafo único, do art. 142, do CTN, essa obrigação legal indiscutível há de estar regrada pelos princípios da legalidade, moralidade e eficiência, como disciplinados no caput do art. 37, da Constituição Pátria. Não vulnerou a autuada quaisquer normas da legislação tributária federal, muito menos cometeu atos irregulares, para sujeitar-se às cominações que se lhe venha impingir o Auto de Infração em referência, como já sobejamente demonstrado, pela INVALIDADE de como se deu a referida Ação Fiscal. Toda ação fiscal há de ser instaurada em consonância com os princípios da moralidade, legalidade e eficiência, que devem reger os atos da administração pública direta, indireta e fundacional, nos termos estabelecidos no caput do art. 37, do Pacto Fundamental, respeitando os direitos individuais, toda matéria tributária traçada pela Constituição Federal. Nesse ponto também equivocou-se a Autoridade Fiscal, por falta da demonstração da ocorrência do fato gerador que viesse permitir referida exigência. E conhecido que o fato gerador do IRPJ e TRIBUTOS REFLEXOS ocorre no momento da obtenção da "RENDA", como o próprio nome sugere "IMPOSTO SOBRE A RENDA". Somente nessa hipótese, ou seja, na ocorrência da RENDA, há que se falar em TRIBUTAÇÃO, jamais na hipótese descrita nos LANÇAMENTOS, ou seja, com base na MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA da recorrente, em face da precariedade das

DEMONSTRAÇÕES anexadas ao Auto de Infração, que é peça de nenhum valor jurídico.

A autuação que ora se recorre, quer impor apenamento indevido, portanto, à revelia da lei. Neste caso, dúvida não existe quanto à inexistência de prática ilícita. Não há como oferecer sustentação ao Auto de Infração, que não tem alicerce na legislação, e que não poderia, como não pode, dissociar-se da Carta Magna e suas demais leis complementares hierarquicamente superiores. No caso exsurge a necessidade jurídica opor-se à ilegalidade que macula os direitos das pessoas, especialmente quando essa ilegalidade procede de um agente do poder público. Não pode o ente subordinado curvar-se ante à ilegalidade, sob pena de não merecer as garantias individuais da Carta Magna na Nação. A Autoridade Fiscal dos levantamentos fiscais que dão suporte ao lançamento de ofício, negou vigência também ao artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN. Mais erros registrados no lançamento de ofício que invalida a propositura fiscal. [...]

Conclusão insofismável há de ser no sentido de padecer de amparo, a qualquer título, a pretensão da Autoridade Fiscal, máxime pela exegese emergente do artigo 112 do Código Tributário Nacional [...].

Em consonância com a legislação de regência, acoplado-se aos fatos ocorridos na sua inteireza e legitimidade, não há como deixar de aplicar a benigna ampliada, ainda que se pretenda dar equiparação das leis fiscais às *legis odiosae* costumeiramente mencionados pelos doutrinadores do passado.

Por último, com o devido respeito tem-se que o arbitramento por "omissão de receita", é abusivo por parte da autoridade fiscalizadora, ao extrapolar os critérios previstos na legislação para proceder ao lançamento. Ou seja, improcede a autuação com base em omissão de receitas, por exemplo, em razão da existência de depósitos bancários não contabilizados quando a fiscalização não logra demonstrar cabalmente a existência da omissão. Não cabe autuação baseada em meros indícios. Para efeito de determinação da receita omitida, neste caso, os créditos devem analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica.

Em relação ao excesso de exação informa que:

A doutrina pátria consagrou-se, quanto ao tema, no sentido de que: "O artigo 316, § 1o, do Código Penal estabelece que, 'se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza', resta caracterizado o crime de excesso de exação, [...].

Salientou também, que, as lesões aos direitos da recorrente serão regamente reivindicados pela via própria, nos termos do art. 5o, inciso XXXV, da Constituição Federal, por estar sendo obrigada a defender-se de uma infração que não cometeu. Assim, não se pode falar em violação da obrigação tributária sem que a mesma seja confirmada através de apreciação pelo judiciário, onde obviamente será dada a o mais amplo direito de defesa, com todos os tipos de provas em direito admitidos. Cabe registrar que nenhum ato administrativo irregular ou viciado, como é o caso da Ação Fiscal de que se recorre, escapa da apreciação jurisdicional. Essa é uma norma na sua origem constitucional, de defesa dos direitos. Sobretudo uma norma que, como princípio visa resguardar a ordem jurídica e a proteção do administrado. Abrange, assim, desde logo, todos aqueles atos de autoridade capazes de causar lesão flagrante produzida ou por produzir pela administração. Um órgão da administração pública não pode a pretexto do seu poder de polícia, atuar ao arripio

da lei e do ordenamento jurídico, agindo com paixão de seus dirigentes para, extrapolando as disposições da Lei Maior do País, impor sanções que se convertam em ABUSO DE AUTORIDADE, EXCESSO DE EXAÇÃO, eivando sua conduta de NULIDADE RELATIVA, quando não ABSOLUTA, PARCIAL, quando não TOTAL de nenhum efeito na ordem jurídica tornando tais atos passíveis de decretação de NULIDADE pelo Poder Judiciário.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da Ação Fiscal, espera e requer a recorrente sejam acolhidas as RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO para o fim de assim ser decidido, CANCELANDO-SE O DÉBITO FISCAL RECLAMADO.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos e que o lançamento não poderia ter sido formalizado.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da RFB, em caráter privativo constituir o crédito tributário pelo lançamento. Esta atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ainda que ele seja de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. É a autoridade legitimada para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. Nos casos em que dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, os Autos de Infração podem ser lavrados sem prévia intimação à pessoa jurídica no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do seu estabelecimento, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Estes atos administrativos, sim, não prescindem da intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos,

deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes¹.

Os Autos de Infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. Por essa razão não restaram caracterizados o abuso de autoridade tampouco o excesso de exação.

Não restam dúvidas de que o lançamento se fundamenta na omissão de receitas de receitas da atividade, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) a título de receita bruta de venda de veículos, fls. 113-155, e aqueles informados pelas fontes pagadoras instituições financeiras nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), fls. 222-254, bem como com as Notas Fiscais de Entrada e Notas Fiscais de Saída escrituradas no Livro Caixa, já que não foram considerados os valores recebidos a título de receita bruta de comissões de prestação de serviços, fls. 178-218, em conformidade com o Relatório Fiscal, fls. 94-112. Para fins de apuração do lucro presumido, a receita bruta de venda de veículos o coeficiente é de 8% e a receita bruta de comissões de prestação de serviços o coeficiente é de 32%.

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia. As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente solicita a realização de todos os meios de prova.

Sobre a matéria, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelece que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos².

Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo (Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 156-158, Termos de Intimação, fls. 159-163, Intimações ,

¹ Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional. art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

² Fundamentação legal: art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

fls. 680-681 e Intimação do Resultado do Julgamento, fls. 694-700) a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência. A realização desses meios probantes é prescindível, uma vez que os elementos probatórios produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio. A justificativa arguida pela defendente, por essa razão, não se comprova.

A Recorrente discorda da apuração da omissão de receitas.

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade a prova da não veracidade dos fatos registrados.

O regime de tributação com base no lucro presumido trimestral é uma opção da pessoa jurídica para todo ano-calendário, desde que observados os requisitos legais, devendo ser manifestada com o pagamento do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. É determinado pelo somatório do ganho de capital, da receita financeira e das demais receitas auferidas, bem como do valor resultante da aplicação do coeficiente legal correspondente a sua atividade econômica sobre a receita bruta total auferida no período de apuração.

Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia incluído o ICMS. Somente podem ser excluídos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que se presume que uma parcela da receita bruta foi consumida na produção dos rendimentos decorrentes da atividade econômica. A pessoa jurídica deve manter o Livro Registro de Inventário, bem como a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ressalvada a hipótese, neste caso, de escriturar o Livro Caixa, incluindo toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o

valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente³.

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

O lançamento se fundamenta na omissão de receitas de receitas da atividade, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) a título de receita bruta de venda de veículos, fls. 113-155, e aqueles informados pelas fontes pagadoras instituições financeiras nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), fls. 222-254, bem como com as Notas Fiscais de Entrada e Notas Fiscais de Saída escrituradas no Livro Caixa, já que não foram considerados os valores recebidos a título de receita bruta de comissões de prestação de serviços, fls. 178-218, em conformidade com o Relatório Fiscal, fls. 94-112. O crédito tributário está regularmente constituído com base em provas diretas e não a partir de presunção como quer defender a Recorrente.

Para fins de apuração do lucro presumido, a receita bruta de venda de veículos o coeficiente é de 8% e a receita bruta de comissões de prestação de serviços o coeficiente é de 32%, em conformidade com os valores discriminados na Tabela 1.

Tabela 1 – Demonstrativo dos valores omitidos nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010

Períodos (A)	Valores Informados nas DIPJ Receita Bruta de Venda de Veículos Lucro Presumido – Coeficiente de 8% R\$ (B)	Valores Informados nas DIRF, Notas Fiscais de Entrada e Notas Fiscais de Saída (Livro Caixa) Receita Bruta de Comissões de Prestação de Serviços Lucro Presumido – Coeficiente de 32% R\$ (C)
1º Trimestre de 2008	800,00	199.676,86
2º Trimestre de 2008	1.400,00	212.711,23
3º Trimestre de 2008	5.100,00	150.209,69
4º Trimestre de 2008	2.800,00	95.733,51
1º Trimestre de 2009	1.600,00	150.831,00
2º Trimestre de 2009	2.700,00	91.725,54
3º Trimestre de 2009	2.100,00	129.475,50
4º Trimestre de 2009	3.000,00	173.002,99
1º Trimestre de 2010	600,00	151.420,44
2º Trimestre de 2010	700,00	122.188,17
3º Trimestre de 2010	1.200,00	129.803,37
4º Trimestre de 2010	1.600,00	163.096,14

³ Fundamentação legal: art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 15 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º, art. 25 e art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Está registrado no Relatório Fiscal, fls. 94-112, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

As empresas que declararam pagamentos a ANA CELIA DA COSTA JACINTO VEÍCULOS -CNPJ:06.103.814/0001-38 foram intimadas a comprovarem as informações prestadas em DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte. [...]

O Banco Bradesco Financiamento S/A, sucessor do Banco Finasa, apresentou cópias de comprovantes de remessas de DOC referentes a liquidações financeiras das comissão pagas à contribuinte, pelos dois bancos.

O Banco BMG S.A apresentou planilha com pagamentos efetuados a Ana Célia da Costa Jacinto Veículos Ltda, bem como os respectivos comprovantes referentes as comissões por serviços prestados.

O Banco Daycoval S/A apresentou cópias de comprovantes de pagamentos.

O Banco Itaucard apresentou planilha com pagamentos efetuados e comprovantes de rendimentos pagos ou creditados a empresa objeto do presente Termo. No mesmo molde foi a resposta do Banco Itauleasing S.A.

O Banco Paulista S.A declarou ter realizado pagamentos de serviços tomados da empresa Ana Célia da Costa Jacinto Veículos, conforme informado em sua DIRF. Anexou ainda TED's.

O Banco Pecúnia S/A informou que tomou e pagou serviços de corretagem/comissões a empresa ora fiscalizada mo ano-calendário de 2010.

A BFB Leasing S.A. Apresentou planilha com todos pagamentos efetuados a contribuinte Ana Célia da Costa Jacinto Veículos. Apresentou ainda comprovantes de pagamentos dos anos-calendário de 2008 e 2009.

BMG Leasing - Arrendamento Mercantil também apresentou planilha de pagamentos e respectivos comprovantes, relativos ao ano-calendário de 2008, referentes as comissões pelos serviços prestados.

BV Leasing Arrendamento Mercantil S/A e BV Financeira S/A confirmaram os pagamentos efetuados à contribuinte, referentes a comissões.

Credifibra S/A apresentou razão contábil relativos aos pagamentos de comissão do contribuinte identificado pela fiscalização.

Omni S/A - Crédito, Financiamento e Investimento apresentou relatório de 2008 que demonstra OS valores devidos e liquidados pela prestação dos serviços.

Santander Leasing S/A apresentou relatório que demonstra os valores devidos e liquidados pela prestação dos serviços.

Banco Santander respondeu apresentando valores liquidados em seu nome e em nome de Panamericano Arrendamento Mercantil.

IV - DA AUDITORIA

Da documentação apresentada pelo contribuinte, das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte apresentadas por bancos e financeiras, pelas respostas destes bancos e financeiras passou-se a auditoria das informações.

Em primeiro lugar, do cruzamento das informações constantes em DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica com as notas fiscais de entrada e saída apresentadas verifica-se que o Contribuinte tributou somente OS valores referentes as vendas de veículos. O contribuinte não tributou absolutamente nada dos valores recebidos a título de comissões por prestação de serviços.

Intimado a justificar as diferenças encontradas entre o declarado em DIRF por terceiros e as receitas pelo contribuinte declaradas, este não logrou êxito. [...]

O cruzamento das informações prestadas pelas fontes pagadoras, com fundamento no artigo 929, § 2º, do RIR/1999, com as receitas declaradas pelo contribuinte, caracteriza indícios suficientes para que se configure a omissão de receitas.

Ressalte-se que o sistema informatizado "Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf -Resumo do Beneficiário - Detalhamento Mensal" da SRF é alimentado a partir da Declaração de Imposto de Renda na Fonte (DIRF) apresentada pelas fontes pagadoras por força da legislação tributária, constituindo, desse modo, meio válido para alicerçar o lançamento[...].

Considerando que o contribuinte não se manifestou sobre as diferenças entre o que foi declarado em DIRF por terceiros há que se efetuar lançamento de omissão de receitas, uma vez que há que se considerar como prova os valores informados em DIRF por terceiros, não vinculados ao procedimento de fiscalização, uma vez que estes se responsabilizam pelas informações prestadas em DIRF e são cobrados pelos valores de imposto de renda na fonte indicados nesta declaração.

A fiscalização não se contentou com os dados constantes nas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras. Todas elas foram intimadas a apresentar documentação relativa aos pagamentos efetuados a contribuinte Ana Célia da Costa Veículos. Com exceção do Banco Panamericano S/A, da Panamericano Arrendamento Mercantil S A, da Aymoré Crédito e Financiamento S/A, Santander Leasing S/A, que não responderam às intimações e ao Banco Credibel S/A que não foi encontrado, todos os demais confirmaram os pagamentos efetuados ao contribuinte, não restando dúvidas quanto às informações prestadas nas Dirfs.

No presente caso, o contribuinte não apresentou qualquer prova de que as informações prestadas pelas fontes pagadoras seriam incorretas. O interessado nem sequer demonstra os valores das receitas auferidas mês a mês, em relação a cada fonte pagadora.

As informações recebidas das fontes pagadoras bem como as informações coletadas na própria Secretaria da Receita Federal do Brasil constam do processo administrativo fiscal.

Assim, dada a inexistência de elementos capazes de descaracterizar as informações prestadas por intermédio da DIRF, foi apurada omissão de receita por parte do contribuinte conforme nas planilhas "Receita Bruta Recebida pela Intermediação de Negócios - Comissões" e "Diferença entre Receita Bruta Declarada Alíquota 32% Lucro Presumido e a Recebida de Bancos e Financeiras" que são parte integrantes do Auto de Infração.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto, não

restando caracterizada a falta de comprovação do ilícito fiscal. A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária, penalidade que tem como fonte a lei, é imposta em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

A aplicação da multa de ofício proporcional qualificada pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação da falta de pagamento ou recolhimento, pela falta de declaração e pela declaração inexata de obrigações tributárias pelo sujeito passivo. Tem como requisito necessário a comprovação, de plano, da conduta dolosa, que é a vontade livre e consciente de o agente praticar um fato ilícito, ainda que por erro, mas desde de evidenciada a má-fé, da qual decorre prejuízo a outrem.

Caracteriza-se pela sonegação, que é a ação ou omissão dolosa do agente de encobrir fatos tributários da Administração Pública, pela fraude, que é a ação ou omissão dolosa de não revelar a ocorrência do fato gerador do tributo ou pelo conluio, que é o ajuste doloso entre pessoas, seja para encobrir fatos tributários da Administração Pública, seja para não revelar a ocorrência do fato gerador do tributo.

Há que se perquirir se houve simulação, vício ou falsificação de documentos ou a escrituração de livros fiscais ou comerciais, ou utilização de documentos falsos para iludir a fiscalização ou fugir ao pagamento do imposto. A mesma conduta reprovável deve ser reiterada, ou continuada, assim entendida em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações⁴.

Restou comprovado que nos quatro trimestres dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 a Recorrente reiteradamente omitiu receitas da atividade, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) a título de receita bruta de venda de veículos, fls. 113-155, e aqueles informados pelas fontes pagadoras instituições financeiras nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), fls. 222-254, bem como com as Notas Fiscais de Entrada e Notas Fiscais de Saída escrituradas no Livro Caixa, já que não foram considerados os valores recebidos a título de receita bruta de comissões de prestação de serviços, fls. 178-218, em conformidade com o Relatório Fiscal, fls. 94-112. Para fins de apuração do lucro presumido, a receita bruta de venda de veículos o coeficiente é de 8% e a receita bruta de comissões de prestação de serviços o coeficiente é de 32%.

Está registrado no Relatório Fiscal, fls. 94-112, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

Nos Demonstrativos de Multa e Juros de Mora há aplicação da multa qualificada de 150%, relativamente à infração Imposto de Renda na Fonte sobre

⁴ Fundamentação legal: art. 142 e art. 149 do Código Tributário Nacional, art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 68, art. 70, art. 71, art. 72, art. 73, art. 74 e art. 85 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 13 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 20 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Pagamentos sem Causa/Beneficiário Não Identificado. A fiscalização entende, neste caso, que houve, a partir de UMA INFRAÇÃO CONTINUADA, sonegação e evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei ns 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme enunciado no art. 44, inciso I e §1S, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, in verbis:

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

(...)

- 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.

Esclareça-se que a nova redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 alterou a exigência para o caso em tela.

Os arts. 71, 72 e 73, da Lei ns 4.502, de 1996, têm a seguinte redação:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

No caso, a fiscalização entende que houve, a partir de um conluio entre PJ e PF, sonegação e evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme enunciado no art. 44, inciso I e §1e, da Lei ns 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007.

O procedimento adotado pelo contribuinte Ana Célia da Costa Jacinto Veículos, deixando de pagar, de maneira continuada, tributos devidos, com o objetivo único de sonegar o fisco denota o elemento subjetivo do dolo e enseja a aplicação da multa agravada pela vinculação dos fatos reais à norma jurídica abstrata prevista nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Há que se lembrar que a mesma empresa foi objeto de lançamento de tributos por omissão de receitas recebidas de terceiros - comissões, conforme processo administrativo fiscal 13855.003388/2008-57, da qual tomou ciência, através de procurador, em 20/10/2008.

Assim, a fiscalizada omitiu receitas sujeitas à tributação nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007 conforme apurado no processo citado, e reiteradamente e de

forma consecutiva, nos ano-calendário de 2008, 2009 e 2010, período sob fiscalização, incidindo na tipificação descrita no art. 44 da Lei 9.430/96.

O componente doloso, que caracteriza o ilícito praticado pelo contribuinte, prejudica o direito, na medida que altera a verdade sobre o fato tributável (receita auferida) pelo IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e seus reflexos.

Necessário se faz a responsabilidade objetiva do contribuinte, ou seja, a intenção de impedir o conhecimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil da ocorrência do fato gerador, que no presente caso é demonstrada pelo padrão de conduta do contribuinte de não declarar as receitas oriundas de recebimentos de comissões. Considerando que tal conduta permanece por vários anos, mesmo depois de a Receita Federal do Brasil lavrar auto de infração sobre o mesmo assunto, impossível se falar em erro escusável.

O intuito doloso é então caracterizado pela prática reiterada de uma única infração: omissão de receitas da atividade, culminando com o não recolhimento do IRPJ e seus reflexos.

Portanto, é devida a multa de ofício qualificada no lançamento em análise.

No presente caso, houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, de modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada pela conduta reiterada de omissão de receitas e ainda por declaração inexata por ter omitido os rendimentos de sua escrituração contábil nos quatro trimestres dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010. A conclusão oferecida pela defendente, porém, não pode subsistir.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso⁵. A alegação relatada pela defendente, conseqüentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que 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 inconstitucionalidade⁶.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

O nexos causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam

⁵ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

⁶ Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

Processo nº 13855.723390/2011-41
Acórdão n.º **1803-002.169**

S1-TE03
Fl. 743

relativos ao mesmo sujeito passivo ⁷. Os lançamentos PIS, de COFINS e de CSLL sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aqueles que foram dados à exigência de IRPJ.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

⁷ Fundamentação legal: art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.