



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

Processo nº 13864.720160/2012-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.301 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria SIMPLES NACIONAL
Recorrente SANDRO ALBERTO ROCHA - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Comprovada a legitimidade do lançamento efetuado de ofício e cumpridas as formalidades legais dispostas em lei para sua efetivação, afastam-se, por improcedentes, as preliminares argüidas.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme sua Súmula nº 2. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

SIMPLES NACIONAL. OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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

PROVAS. SIGILO BANCÁRIO.

A utilização de informações de movimentação financeira obtidas regularmente pela autoridade fiscal não caracteriza violação de sigilo bancário.

REQUISIÇÃO E UTILIZAÇÃO DE DADOS BANCÁRIOS.

A requisição às instituições financeiras de dados relativos a terceiros, com fulcro na Lei Complementar n.º 105/2001, constitui simples transferência à RFB e não quebra de sigilo bancário dos contribuintes, não havendo, pois, que se falar na necessidade de autorização judicial para o acesso, pela autoridade fiscal, a tais informações.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

As diferenças apuradas relativas a recolhimentos ou valores declarados a menor devem ser objeto de lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

EVA MARIA LOS - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

RAFAEL GASPARELLO LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los (presidente em exercício), José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Gisele Barra Bossa. Ausentes, momentaneamente, Luis Fabiano Alves Penteado e Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada). Ausente, justificadamente, Ester Marques Lins de Sousa.

Relatório

O acórdão nº 01-29.700, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, negou provimento à impugnação administrativa, conforme se extrai da sua ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Comprovada a legitimidade do lançamento efetuado de ofício e cumpridas as formalidades legais dispostas em lei para sua efetivação, afastam-se, por improcedentes, as preliminares argüidas.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LCP nº 105/01. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. QUEBRA DE SIGILO. INOCORRÊNCIA.

A Lei nº 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos. Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

DOCTRINA. ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRATIVA.

A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores pois não faz parte da legislação tributária de que fala o art. 96 do Código

Tributário Nacional, desde que não se traduzam em súmula vinculante nos termos da Emenda Constitucional nº 45, DOU de 31/12/2004. Da mesma forma, não há vinculação do julgador administrativo à doutrina jurídica.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

As diferenças apuradas relativas a recolhimentos ou valores declarados a menor devem ser objeto de lançamento de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Resumidamente, o acórdão recorrido narrou os fatos que proporcionaram a imposição fiscal:

*O presente processo trata de autuação contra o contribuinte acima qualificado, conforme os autos de infração lavrados às fls. 316/392, (SIMPLES), R\$ 5.231.550,83 (cinco milhões, duzentos e trinta e um mil, quinhentos e cinqüenta reais e oitenta e três centavos), assim discriminados às fls. 02: 1) **IRPJ**, fls. 316, R\$ 341.611,96 (trezentos e quarenta e um mil, seiscentos e onze reais e noventa e seis centavos); 2) **PIS**, fls. 328, R\$ 240.580,21 (duzentos e quarenta mil, quinhentos e oitenta reais e vinte e um centavos); 3) **CSLL**, fls. 320, R\$ 333.503,11 (trezentos e trinta e três mil, quinhentos e três reais e onze centavos); 4) **COFINS**, fls. 324, R\$ 1.020.736,58 (um milhão vinte mil, setecentos e trinta e seis reais e cinqüenta e oito centavos); **INSS**, fls. 332, R\$ 3.295.118,97 (três milhões, duzentos e noventa e cinco mil, cento e dezoito reais e noventa e sete centavos), para cobrança dos tributos a que se referem, exercício de 2009, ano-calendário de 2008, valores esses já acrescidos de multa de ofício de 75%(setenta e cinco por cento) e dos juros de mora, calculados até 30/11/2012.*

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 277/315, a presente ação fiscal se deu cumprimento ao MPF nº 0812000/2011/00376/SIMPLES NACIONAL, para verificação do cumprimento das obrigações tributárias no ano-calendário de 2008.

Em 16/11/2011, mediante o Termo de Início do Procedimento Fiscal (AR de fls. 21), o contribuinte foi intimado, fls. 19/20, a apresentar ao Fisco, no prazo de 20 dias, Livros Diário, Razão e/ou Caixa, os extratos bancários das contas-correntes/poupança e das aplicações financeiras da empresa, do ano-calendário de 2008, bem como cópia do contrato social e suas alterações.

O lançamento de ofício decorreu de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, tendo sido constatado omissão de receitas decorrente de depósitos bancários não escriturados e insuficiência de recolhimento, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração ora guerreado. No curso da ação fiscal, a empresa alterou sua razão social de S. A. ROCHA & R. A . DO NASCIMENTO ROCHA LTDA. – EPP para SANDRO ALBERTO ROCHA – EPP.

O sujeito passivo tomou conhecimento da exigência tributária em 27/11/2012, AR de fl. 394.

No dia 27/12/2012, foi juntada a impugnação de fls. 450/467, cujo teor, em suma foi o seguinte:

1) A fiscalização solicitou à empresa que apresentasse os livros diário e razão e/ou livro caixa, contrato social e suas alterações, extratos bancários das contas correntes/poupança e aplicações financeiras. A partir dos documentos apresentados, a fiscalização procedeu à sua análise, para concluir pela existência de disparidades entre a receita da empresa e a receita declarada, apurando ao final um crédito tributário no importe de RS 5.231.550,83. Isto porque, entendeu que os depósitos bancários de origem não comprovada foram considerados por presunção como receita omitida, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96;

2) O Fisco se equivocou na lavratura do presente Auto de Infração, uma vez que além de incorrer em prática inconstitucional - quebra de sigilo bancário, faz incidir sobre o montante supostamente devido, alíquota a maior (prestação de serviços), em detrimento do aduzido no item 36 do presente auto, o qual conclui que nenhuma Nota Fiscal/Fatura referente a prestação de serviços foi apresentada. Revelando assim, a clara intenção do fisco em exigir alíquota de atividades que sequer foram comprovadas pela autuada, sendo assim, não há qualquer comprovação da ilegalidade da conduta praticada. Durante todo o procedimento fiscal, o órgão público agiu temerariamente, uma vez que ao intimar a empresa a apresentar os documentos fiscais, estipulou prazo irrisório e certamente insuficiente ao fiel cumprimento da intimação;

3) O Auto de Infração ora guerreado não se sustenta, devendo ser anulado de plano, uma vez que é originário de prática abusiva, ilegal e inconstitucional;

*4) **Erro do lançamento.** O Fisco concluiu que a recorrente deixou de recolher tributos, lavrando desta forma o presente auto de infração, pelo Regime de Tributação das Micro e Pequenas Empresas - SIMPLES. Deixou de considerar o livro caixa apresentado pela recorrente, nos termos do item 21 do relatório do Termo de Verificação Fiscal. Ante a não comprovação da movimentação financeira, a pena a ser imposta à recorrente é a de ser excluída do regime de tributação SIMPLES, art. 29, II e VIII da LC 123/2006. Cabe ainda mencionar que, conforme Resolução nº 94 do Conselho Gestor do Simples Nacional em seu art. 76, IV, os efeitos da exclusão de ofício do Simples passam a vigir no próprio mês em que incorridas. O lançamento tributário a que está sujeita a recorrente deveria ter sido efetivado utilizando-se os parâmetros do Regime de Tributação do Lucro Real, conforme disposição legal (art. 32, §2º, da LC 123/2006. A partir dos efeitos da exclusão a recorrente passaria a sujeitar-se às normas de tributação aplicáveis sob o regime do Lucro Real e não do*

Simples, conforme tributou, erradamente, o Fisco. Sujeitar a recorrente a recolher as diferenças tributáveis, com base nos percentuais estabelecidos pelo SIMPLES, é causa patente de nulidade do presente auto de infração e deste modo deve ser julgado, visto que presente um vício material insanável;

5) Ofensa ao Princípio da Legalidade. *A Recorrente é empresa atuante no ramo de comércio varejista e atacadista de materiais para construção em geral bem como prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas. O comércio varejista de materiais de construção corresponde quase que integralidade das receitas auferidas. Ao apurar o crédito tributário, sem qualquer amparo legal, entende o Fisco que as receitas supostamente omitidas são oriundos da prestação de serviços, utilizando-se somente a argumentação de que sujeitam-se a alíquotas maiores. Não há qualquer pressuposto legal que ampare aludida decisão. O crédito tributário que embasa o presente auto de infração merece ser anulado por violar o princípio da legalidade. Houve verdadeira ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que a fundamentação para a autuação restou sobremaneira deficiente, já que ausente o embasamento legal. A autuação ora guerreada carece de descrição válida dos fatos, da mesma forma como o dispositivo legal indicado como infringido não indica qualquer ilegalidade praticada pela Recorrente, ao contrário, apenas contribui para a verificação da correção de seus atos;*

6) Da ausência de motivação. *Um dos elementos necessários do Lançamento Tributário como ato administrativo é a motivação pela descrição exata e precisa dos motivos de fato e de direito que lhe serviram de fundamento, a falta desses motivos resulta na prática de ato administrativo imotivado, acarretando a sua nulidade. O Fisco atesta que não houve qualquer motivação de que as receitas supostamente omitidas referem-se a prestação de serviços, evidenciando a ilegalidade que reveste o crédito tributário o qual foi calculado utilizando-se alíquota a maior, sem qualquer motivação merecendo portanto ser anulada de pronto. Não se pode exigir que, dentre várias opções, o empresário opte pela mais onerosa sob o ponto de vista tributário. Haveria mácula a todo o objetivo empresarial, especialmente por seu objetivo não ser a geração de tributos, mas sim uma consequência de sua capacidade contributiva. A legislação não exige tal conduta da Recorrente. Resta, portanto comprovado que o presente Auto de Infração encontra-se maculado, impedindo o exercício do direito de defesa do Recorrente, uma vez que não consegue sequer compreender o motivo para sua atuação.*

O presente Auto de Infração merece ser declarado nulo de plano, uma vez que sua fundamentação é deficiente, não demonstrando a motivação do ato administrativo ora guerreado e, assim ofende ao princípio da legalidade, diante do art. 10, do Decreto nº 70.235/72 e art. 5º, LV, da CF;

7) Da violação ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa.

Além das nulidades retro apontadas, pesa em desfavor do presente auto, a violação aos princípios ora invocados, visto que o Agente Fiscal ao intimar a recorrente para apresentação de documentos fiscais, item 18, estabeleceu prazo irrisório de apenas 5 (cinco dias) certamente na intenção de não ver a intimação atendida, visto que seria impossível à qualquer pessoa jurídica a apresentação de documentos que comprovassem a origem dos depósitos bancários, ora considerados como omissão de receitas aludido prazo seria de impossível cumprimento, razão pela qual o agente fiscal deveria ter aberto novo prazo para que a recorrente pudesse comprovar a origem dos depósitos. Ao confeccionar o Auto de Infração e compor novos lançamentos a serem efetivados na contabilidade, o faz de forma completamente unilateral, sem oportunizar qualquer forma de consulta ou defesa do contribuinte, c\|a, sem a mínima atenção aos princípios constitucionais tributários, aplicáveis tanto aos processos judiciais, como aos processos administrativos. Tais violações implicam na nulidade dos lançamentos ora impugnados visto que efetuados indevidamente;

8) Da Quebra do Sigilo Fiscal. *Pesa ainda em desfavor do presente auto de infração a violação ao sigilo fiscal da recorrente, visto que todos os valores indicados como base de cálculo para os tributos ora exigidos foram obtidos a partir de conduta ilícita do Erário Público, prática esta inconstitucional já repelida pelo Supremo Tribunal Federal.*

O direito ao sigilo é cláusula pétrea constitucional, e não pode ser violado pelo Fisco com o intento de arrecadar, vez que esta dispõe dos meios hábeis e legais para verificação da satisfação de seu crédito. Tal prática é regulamentada pela LC nº 105/01, que traz hipóteses taxativas de sua possibilidade, sendo inconstitucional a utilização de dados sigilosos em situações outras que não as expressamente previstas em seu artigo.

Os atos praticados pela Autuada não se revestem de qualquer indício de ilícito penal, sendo patente o descabimento da quebra de seu sigilo fiscal para a apuração de sua tributação, uma vez que o Fisco possui os meios legais para tanto. O dever institucional de fiscalização não pode tolher direitos e garantias individuais, como o direito ao sigilo de informações, cuja quebra só é admissível em situações excepcionais, que não ocorreram no presente caso. O caso concreto revela exatamente a situação repelida pelo Supremo Tribunal Federal, onde a quebra de sigilo da Autuada foi solicitada sem qualquer autorização judicial e, ainda, sem qualquer indício de ilícito ou com objetivos de instruir ação penal. Não houve, no caso concreto, justo motivo ou os fundamentos ensejadores da excepcional quebra de sigilo bancário do Recorrente, mas tão somente a gana fiscal em arrecadar. Resta claro o descabimento e abuso de autoridade na utilização de dados sigilosos para a fiscalização tributária, vez que o Fisco possui os meios legais para tanto, sendo desnecessária a violação de direito à garantia individual ao sigilo bancário, devendo tais informações serem

desconsideradas, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal;

9) Cita doutrina e jurisprudência administrativa e dos tribunais superiores. Finalmente, requer que se reconheça a nulidade/revogação do presente auto de infração pelas seguintes violações:

a) ao desconsiderar o Livro Caixa, o Fisco, contrariou o disposto na legislação, lançou o Crédito Tributário no regime de tributação SIMPLES, quando o deveria ter lançado pelo Regime de Tributação do Lucro Real;

b) diante da ilegal e inconstitucional quebra de sigilo bancário. Requer, ainda, a anulação/revogação do lançamento do crédito tributário, que pretende a constituição definitiva do crédito tributário, por serem totalmente irregulares, em vista das ilegalidades apontadas no discorrer do presente Recurso.

A contribuinte interpôs o tempestivo Recurso Voluntário, reiterando os mesmos argumentos da impugnação administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Gasparello Lima, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Não há fato ou argumento jurídico novo, suficiente para a improcedência da constituição do crédito tributário.

I. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O acórdão recorrido ratificou a exigência tributária, explicitando a inexistência de qualquer nulidade do lançamento de ofício.

Igualmente, não vislumbro quaisquer das hipóteses dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972¹, ratificando a ausência de nulidade e prevalecendo a validade da constituição do crédito tributário, tal como formalizado.

¹ “Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”

Por sua vez, não é nula a exigência consubstanciada em informações financeiras da contribuinte, obtidas pela Receita Federal do Brasil sem prévia autorização judicial.

Atualmente, a jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal, uniformizada pelo acórdão prolatado no Recurso Extraordinário (RE) nº 601.314/SP, com efeito da repercussão geral estabelecida no artigo 543-B do Código de Processo Civil vigente à época, possibilita o acesso dessas informações bancárias no exercício do procedimento fiscal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

6. *Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.*

7. *Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.*

8. *Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

O artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal, consagra o princípio da capacidade contributiva, orientando que *"sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."*

A autoridade administrativa é competente para exigir informações financeiras da contribuinte, mediante intimação escrita, consoante o artigo 197 do Código Tributário Nacional:

"Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;"

A Lei Complementar nº 105/2001 permitiu a requisição de informações diretamente nas instituições financeiras, ressaltando que não configuraria violação ao dever de sigilo:

Art.1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art.5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os

quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

(...)

§2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

(...)

§4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

§5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Este instrumento de fiscalização foi aperfeiçoado pela Lei nº 10.174/2001 e o Decreto nº 3.724/2001, com validade constitucional reconhecida pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.

Finalmente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante sua **Súmula nº 2**, delimita que *"não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

II. MÉRITO

De acordo com artigo 57, parágrafo terceiro, do Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto e transcrevo a *"decisão de primeira instância"*, concordando com seu inteiro teor, ressaltando que inexistiu novos argumentos ou provas, quando da interposição do recurso voluntário:

DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE.

Como a impugnação foi tempestiva e atendeu aos requisitos dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, dela se toma conhecimento.

NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O sujeito passivo alega cerceamento do direito de defesa, o que nos remete às exigências para a validade do auto de infração que o Decreto nº 70.235/72, assim prescreve:

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

I - A qualificação do autuado;

II - O local, a data e a hora da lavratura;

III - A descrição do fato;

V - 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 trinta dias;

VI - A assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Ainda no mesmo diploma legal ficou estabelecido os casos de nulidade.

“Art 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.”

Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que não cabem os questionamentos do sujeito passivo acerca da validade do procedimento fiscal. Não há nele vício que comprometa a validade do lançamento. Ao contrário do que entende o impugnante, o auto de infração em epígrafe se

revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993.

Da análise dos autos, observa-se às fls. 318/319 (IRPJ), 322/323 (CSLL), 326/327 (COFINS), 330/331 (PIS), 334/335 (INSS), Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, bem como nos demais termos integrantes do Auto de Infração contestado, que houve descrição detalhada do fato gerador do imposto de renda da pessoa física e seus acréscimos legais pertinentes, bem como de seu enquadramento legal. A matéria, assim como a determinação da exigência tributária estão perfeitamente identificadas. Observa-se, também, que o Auto de Infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende todos os requisitos legais, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade. Diga-se o mesmo com relação aos acréscimos legais pertinentes, multa de ofício e juros de mora à taxa SELIC.

Em vista disso, o lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação vigente, tendo o sujeito passivo, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento, como previsto no art. 14 do Decreto nº 70.235/1972. Nenhum procedimento administrativo dificultou ou impediu-o de apresentar sua impugnação e comprovar suas alegações, bem como não foi violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal.

Cabe esclarecer que, no decurso da ação fiscal, não existe litígio ou contraditório. Para comprovar tal assertiva é suficiente a transcrição do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, verbis:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. (grifei)

Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo, quanto no judicial. No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

A ação fiscal é uma fase pré-processual, ou seja, é uma fase de atuação exclusiva da autoridade tributária, na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos pelos artigos 194, 195 e 197 a 200, todos do Código Tributário Nacional, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias e obtêm elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Assim, a primeira fase do procedimento, a fase ofensiva, é de atuação exclusiva da autoridade tributária. Nesta fase, de caráter inquisitorial, o contribuinte tem uma participação de natureza passiva, devendo cooperar e atender à fiscalização quando

solicitado, no próprio interesse de demonstrar o cumprimento daquelas obrigações. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado. Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício, pelo Fisco. Portanto, inexistente processo, assim entendido como meio para solução de litígios, haja vista ainda não haver litígio. A pretensão da Fazenda ainda não se concretizou. Logo, não há que se falar em preterição ao direito de defesa da contribuinte no transcurso da ação fiscal.

Além do mais, o ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art. 142) a seguir transcrito:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A partir da lavratura do auto de infração, na hipótese de discordar da exigência, é que o contribuinte, respaldado pelas garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, passa a participar ativamente, inaugurando o processo administrativo de exigência de crédito tributário, apresentando sua impugnação, o que, in casu, assim procedeu o litigante ao impugnar com os documentos de fls. 450/467.

Tendo o contribuinte ingressado com a impugnação, demonstrando de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal, e não havendo no auto de infração quaisquer imperfeições ou presunções técnicas capazes de viciar a exigência, não procede a arguição de nulidade.

O interessado teve, sim, conhecimento não só de tudo o que contém o auto de infração e partes integrantes, mas também do processo como um todo, pois lhe foi oportunizada vista dos autos.

Cumprido frisar, repita-se, que o Decreto nº 70.235, de 1972, trata da lide fiscal como algo que gira em torno da exigência fiscal e é por ela delimitada. Antes da formalização da exigência, ou seja, antes da ciência do auto de infração, não há o que contestar, não há do que se defender, não há litígio. A impugnação da exigência é que instaura o contraditório, ou seja, a fase litigiosa do procedimento (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Observe-se que no auto de infração, às fls. 316 (IRPJ), 320 (CSLL), 324 (COFINS), 328 (PIS), 332 (INSS), o contribuinte é intimado a recolher ou impugnar o débito apurado. A impugnação ora analisada é prova de que o direito de defesa está sendo exercitado e de que não foi cerceado.

Diante da garantia do contraditório e da ampla defesa dada no processo, está o litígio pautado nos princípios da igualdade e da legalidade, visto que o que interessa é a decisão mais justa e adequada, nos termos do que determinam as normas jurídicas aplicáveis ao conflito concretamente apresentado.

Desta forma, de nada socorre o sujeito passivo alegar que não pôde exercer de forma plena o seu direito de defesa.

Uma vez formalizado o crédito Tributário pelo lançamento, é facultado ao contribuinte aceitá-lo ou discordar da exigência, instaurando-se, no último caso, a fase litigiosa do procedimento.

Esclareça-se que o procedimento de lançamento é inquisitivo e a autoridade fiscal pode, inclusive, lavrar o auto de infração sem prévia audiência do contribuinte (art. 3º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997).

Por tudo acima exposto, deixo de acolher a descabida pretensão do sujeito passivo quanto a tese de cerceamento do direito de defesa, haja vista que não existe irregularidade a ser sanada.

DA INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE PRECEITOS LEGAIS

O litigante em diversos momentos de sua petição impugnatória, resistiu à pretensão fiscal, arguindo inconstitucionalidades ou ilegalidades de procedimentos fiscais. Entretanto, as normas citadas somente poderiam ser afastadas com a sua declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade. Portanto, tais argumentos não são oponíveis à instância julgadora administrativa, pelo que não se toma conhecimento destes.

É que a autoridade administrativa se encontra totalmente vinculada aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei n.º 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN). A esta autoridade, não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia dos preceitos legais considerados, pelo sujeito passivo, como violadores da Constituição.

Em verdade, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em exame. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

Por oportuno, assinale-se que tal é a determinação do Parecer Normativo da COSIT/SRF nº 329/1970:

“Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de

sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.”

Outrossim, o art. 7.º da Portaria MF nº 258/2001 determina que a autoridade julgadora administrativa deve observar o conteúdo das disposições legais, bem como o entendimento da Receita Federal expresso em atos tributários.

Falta-lhe, assim, repita-se, competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade dos preceitos legais observados no procedimento fiscalizatório e no auto de infração. De notar-se que doutra forma não se cogitaria. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de legitimidade até que sejam declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, na via direta, ou pelos demais órgãos do Poder Judiciário, inter partes, no controle difuso de constitucionalidade; ou seja declarada a ilegalidade pelo Superior Tribunal de Justiça. De qualquer modo, somente o Poder Judiciário tem autorização constitucional para afastar a aplicação de lei regularmente editada.

De mais a mais, devido a este pressuposto de legalidade e de constitucionalidade, resta ao agente da Administração Pública aplicar as leis em vigor, a menos que estejam incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto nº 2.346/1997, ou que haja determinação judicial em sentido contrário beneficiando o contribuinte, o que efetivamente não é o caso.

DA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA.

A respeito da possibilidade de quebra do sigilo bancário, a Receita Federal, por intermédio de seus agentes fiscais, pode solicitar diretamente das instituições financeiras os extratos bancários do sujeito passivo sem que isso caracterize quebra do sigilo bancário.

O fornecimento desses dados está previsto em lei. Nos termos do inciso II do art. 197 do Código Nacional Tributário (CTN), as entidades financeiras estão obrigadas a fornecer ao fisco as informações solicitadas:

“Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

(...)

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

O Fiscalização está autorizada a realizar o exame de registro de contas de depósito, nos termos das disposições emanadas da Lei nº 9.311, de 1996:

"Art. 11 – Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

(...)

§ 2º - As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministério de Estado da Fazenda."

Colime-se que o sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham acesso no estrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art. 199 do CTN, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime (art. 198 do CTN; art. 325 do Código Penal - CP).

Frise-se que a obtenção de informações junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal, além de amparada legalmente, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais (art. 201 e §§ 1º e 2º, e art. 202 do Decreto-lei nº 5.844/1943, dispositivos consolidados nos art. 998 e 999 do vigente Regulamento do Imposto de Renda).

Isto posto, tem-se que inócorre a ilicitude na obtenção de provas.

Uma vez formalizado o crédito Tributário pelo lançamento, é facultado ao contribuinte aceitá-lo ou discordar da exigência, instaurando-se, no último caso, a fase litigiosa do procedimento.

Esclareça-se que o procedimento de lançamento é, repita-se, inquisitivo e a autoridade fiscal pode, inclusive, lavrar o auto de infração sem prévia audiência do contribuinte (art. 3º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997).

DAS DECISÕES JUDICIAIS.

*Em relação às decisões judiciais, observe-se o disposto nos arts. 102, § 2º, e 103-A da Constituição Federal (DOU de 31/12/2004), com redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 08/12/2004, além do art. 8º desta Emenda, *ipsis litteris*:*

Art. 1º Os arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168

da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação:

“[...]

Art. 102.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

[...]”

Art. 2º A Constituição Federal passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 103- A, 103-B, 111-A e 130-A:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

[...]

Art. 8º As atuais súmulas do Supremo Tribunal Federal somente produzirão efeito vinculante após sua confirmação por dois terços de seus integrantes e publicação na imprensa oficial.

Assim, apenas as súmulas vinculantes deverão ser observadas pela Administração Pública e aquelas decisões judiciais em que o contribuinte se configure como parte.

Todavia, antecipadamente esclareço que, mesmo sem força vinculante, foram utilizadas algumas decisões neste voto, entretanto nunca com a função de norma complementar de que fala o art. 100 do CTN, mas simplesmente para reforço na argumentação.

DO ERRO DO LANÇAMENTO. DA OBRIGATORIEDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PARA O SIMPLES

O sujeito passivo alega, fls. 452/455, que o Fisco:

“...concluiu que a recorrente deixou de recolher tributos, lavrando desta forma o presente auto de infração, pelo Regime de Tributação das Micro e Pequenas Empresas - SIMPLES.

Ocorre que para isto, por ato unilateral e totalmente equivocado, deixou de considerar o livro caixa apresentado pela recorrente, nos termos do item 21 do relatório do Termo de Verificação Fiscal.

Ocorre que, na análise do Livro Caixa, o Fisco constatou que apenas parte dos depósitos bancários havia sido escriturada. A escrituração do Livro Caixa está prevista no art. 18, inciso I da Lei 8.541/1992 e deve incluir toda a movimentação bancária. Tal não aconteceu, impedindo a identificação da real movimentação financeira do contribuinte. Assim sendo, o Livro Caixa apresentado não poderia ser considerado pela Fiscalização.

Nesta toada, o lançamento tributário a que está sujeita a recorrente deveria ter sido efetivado utilizando-se os parâmetros do Regime de Tributação do Lucro Real, conforme disposição legal IX 123/2006.

[.....]

Nota-se, portanto, que a partir dos efeitos da exclusão a recorrente passaria a sujeitar-se às normas de tributação aplicáveis sob o regime do Lucro Real e não do Simples, conforme tributo, erradamente, o i. Agente Fiscal.”

Esclareça-se que o contribuinte, no ano-calendário de 2008, havia optado pelo Simples Nacional. Não poderia portanto, nos termos do art. 3º da LC 123/2006 auferir Receita Bruta igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00. Em vista disso, o Fisco considerou como Receita Omitida a diferença entre o total dos depósitos de origem não comprovada e o que foi declarado pela empresa em suas DASN do AC 2008.

A contribuinte argumenta que não pode exercer de forma plena o seu direito de defesa consubstanciado na ausência de prazo para apresentação das demonstrações hábeis a mudança do quadro em que se encontra a situação dos cálculos do débito do PIS/PASEP, COFINS, IRPJ e CSLL e INSS.

Tal argumento é falacioso, pois a ciência do Termo de Início de

Procedimento Fiscal, às fls. 04, deu-se em 11/11/2011 (AR de fl. 21). Posteriormente, em virtude do sujeito passivo deixar de atender a solicitação do Fisco foram lavrados:

- 1) Termo de Reintimação Fiscal número 001, fls. 40, ciência em 07/02/2012, AR de fls. 42;*
- 2) Termo de Reintimação Fiscal número 002, fls. 180, ciência em 08/03/2012, AR de fls. 181;*
- 3) Termo de Intimação Fiscal nº 002, fls. 195, ciência em 17/04/2012, AR de fls. 208;*
- 4) Termo de Reintimação Fiscal números 003, fls. 211, ciência em 15/06/2012, AR de fls. 213;*
- 5) Termo de Reintimação Fiscal números 004, fls. 265, ciência em 13/09/2012, AR de fls. 274.*

Além disso, observe-se a exigência do disposto no art. 26 da Lei Complementar N.123, de 14 de dezembro de 2006, in verbis:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

[...]

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária.

§ 3º A exigência de declaração única a que se refere o caput do art. 25 desta Lei Complementar não desobriga a prestação de informações relativas a terceiros.

§ 4º As microempresas e empresas de pequeno porte referidas no § 2º deste artigo ficam sujeitas a outras obrigações acessórias a serem estabelecidas pelo Comitê Gestor, com características nacionalmente uniformes, vedado o estabelecimento de regras unilaterais pelas unidades políticas partícipes do sistema.

§ 5º As microempresas e empresas de pequeno porte ficam sujeitas à entrega de declaração eletrônica que deva conter os dados referentes aos serviços prestados ou tomados de terceiros, na conformidade do que dispuser o Comitê Gestor.

§ 6º Na hipótese do § 1º deste artigo:

I - deverão ser anexados ao registro de vendas ou de prestação de serviços, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, os documentos fiscais comprobatórios das entradas de mercadorias e serviços tomados referentes ao período, bem como os documentos fiscais relativos às operações ou prestações realizadas eventualmente emitidos;

II - será obrigatória a emissão de documento fiscal nas vendas e nas prestações de serviços realizadas pelo empreendedor individual para destinatário cadastrado no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ, ficando dispensado desta emissão para o consumidor final.(grifei)

Ressalte-se que tributação da omissão de receita constatada no período autuado, apurada a partir do confronto entre os valores declarados à Receita Federal e os documentos retro, foi efetuada pela sistemática de apuração do Simples Nacional, na forma do disposto na Lei Complementar 123/2006, que, no caso de

omissão de receita, manda respeitar o regime de tributação pelo qual optou o contribuinte.

Como vemos, o ordenamento legal, apesar de conceder um tratamento mais benéfico às empresas optantes do SIMPLES, isto é, menos exigente em termos de manutenção de livros fiscais, ainda assim, exige a apresentação de documentos que atestem a correta declaração de suas informações fiscais à Fazenda Pública. Correto o Fisco em efetuar o lançamento.

DA APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO ESCRITURADAS. DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

O sujeito passivo também se insurge contra o cálculo apresentado pelo Fisco alegando que o mesmo se mostra exagerado e fora da sua realidade, razão pela qual pugna pela realização de novos cálculos, a fim de apurar o valor real da autuação.

As provas documentais são incontestes, e autorizam a concluir pela ocorrência de diferença na apuração da base de cálculo, pois indicam que o faturamento da empresa foi escriturado com sistemáticas divergências em relação aos valores constantes da Declaração simplificada entregue pela contribuinte à Receita Federal do Brasil.

Não se pode deixar de levar em conta as circunstâncias verificadas, em que a empresa, ocultou do Fisco Federal o efetivo valor dos tributos e contribuições a recolher, declarando fração diminuta da receita e recolhendo os débitos apurados sobre esta parcela ínfima e ainda na modalidade de tributação simplificada, que lhe seria mais benéfica, razão pela qual se mantém a presente autuação, na forma que foi constituída pelos autos de infração, às fls. 316/392.

Cabe esclarecer que existe previsão legal para tributação com base em depósitos bancários de origem não comprovada, disciplinada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, com as alterações posteriores, porém diferentemente do que argüiu a impugnante, a presente autuação não tem fundamento legal nesse dispositivo.

A exigência tributária imposta está descrita nos autos de infração, às fls. 318/319 (IRPJ), 322/323 (CSLL), 326/327 (COFINS), 330/331 (PIS), 334/335 (INSS), Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, bem como nos demais termos integrantes do Auto de Infração contestado, com fundamento nos artigos lá citados, que amparam o lançamento do crédito tributário apurado em razão de OMISSÃO DE RECEITAS NÃO ESCRITURADAS e INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO - SIMPLES, e sendo este o objeto da lide, não cabe apreciação de argumentos relativos à infração diversa. Efetuada a apuração dos valores a tributar, deve ser mantida a exigência tributária, no ano-calendário 2008, relativamente a essas infrações, conforme demonstrativo de apuração do auto de infração.

Ressalte-se que, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021/90, com a edição da Lei n.º 9.430/1996, cujo art. 42, com a alteração introduzida pelos arts. 4º da Lei n.º 9.481, de 1997 e 58 da Lei n.º 10.637, de 2002, deu suporte a presente autuação, e que assim dispôs:

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

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

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

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

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

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

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

§ 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.

§ 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.

Desta forma, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos condicionada, apenas, à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome

do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, permitiu que se considere ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não o vinculando a necessidade de demonstrar os sinais exteriores de riqueza requeridos pela Lei nº 8.021/90.

Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se caracterizado o montante do fato gerador, ou seja, os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. O fato gerador foi constatado com base no art. 43, II, do CTN, que prescreve que o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais relativas – o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda ou provento tributável. Alerta-se que não cabe à autoridade administrativa afastar a eficácia de lei.

Como já mencionado anteriormente, a tributação com base em depósitos bancários deriva de presunção legal. A Lei nº 9.430, de 1996 dispõe que os valores dos depósitos bancários ou aplicações mantidas junto às instituições financeiras, cuja origem dos recursos não tenha sido comprovada pelo titular da conta, quando regularmente intimado a fazê-lo, caracterizam-se como omissão de rendimentos.

Via de regra, para caracterizar a ocorrência do fato gerador, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.”

Verifica-se no texto legal que a tributação por meio de depósitos bancários deriva de presunção de renda legalmente estabelecida. Trata-se, por outro lado, de presunção juris tantum, ou seja, uma presunção relativa que pode a qualquer

momento ser afastada mediante prova em contrário, cabendo ao contribuinte, sua produção.

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas (JUSTEC-RJ-1979-pág.806), José Luiz Bulhões Pedreira defende com muita clareza essa posição:

"O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso."

No caso vertente, a autoridade autuante agiu com acerto. Diante do indício de omissão de rendimentos detectado através da operação financeira objeto da autuação em tela, operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao interessado, a partir de então, provar a inocorrência do fato ou justificar sua existência.

Ao deixar de produzir a comprovação, o contribuinte dá ensejo à transformação do indício em presunção de omissão de rendimentos. A impossibilidade do contribuinte em comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que ensejaram a referida movimentação financeira, evidencia que a mesma corresponde a disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada.

O objeto da tributação não foi o depósito bancário em si, mas a omissão de rendimentos representada e exteriorizada pelo mesmo. Os depósitos bancários são utilizados unicamente como instrumento de arbitramento dos rendimentos presumidamente omitidos.

Desta forma, é perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei. O depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Fortalecendo os argumentos expostos, convém reproduzir as lições do doutrinador Hugo de Brito Machado em seu livro Imposto de Renda - Estudos, Ed. Resenha Tributária, pág. 123.

"5.6. Realmente, a existência de depósito bancário em nome do contribuinte, ... é indício que autoriza a presunção de auferimento de renda. Cabe então ao contribuinte provar que os depósitos tiveram origem outra, que não seja tributável. Pode ser que decorra de transferências patrimoniais (doações e heranças), por exemplo, de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, ou mesmo de rendimentos tributáveis auferidos há muito tempo, relativamente aos quais extinto já esteja, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento do tributo, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional. Ao contribuinte cabe o ônus da prova, que pode ser produzida antes ou durante o procedimento do lançamento, impedindo que este se consume, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.

5.7. Isto não significa considerar rendimentos os depósitos bancários. Tais depósitos são indícios, isto é, são fatos conhecidos que autorizam a presunção de existência de rendimentos, fatos sobre cuja existência se questiona.

Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro decorre do auferimento de renda. Por isso a existência de disponibilidade de dinheiro autoriza a presunção de auferimento de renda. Tudo de pleno acordo com a teoria das provas.”

Logo a seguir, o ilustre magistrado conclui afirmando:

“5.9. Com fundamento nessas considerações, entendemos que os depósitos bancários de pessoa física, ..., autorizam o lançamento do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar que os valores não decorram de rendimentos tributáveis relativamente aos quais tenha ainda a Fazenda Pública o direito de lançar o tributo.”

Por oportuno, cumpre notar que exemplificação elucidativa é fornecida por vários acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes, nos quais se concluiu pela procedência da exigência apurada com base em depósitos bancários, como se depreende do texto da ementa a seguir transcrita.

“IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM VALORES CONSTANTES DE EXTRATOS BANCÁRIOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 - Caracteriza como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Acórdão 104-18307, de 19/09/2001)”.

Ressalte-se que as razões oferecidas pelo impugnante, desacompanhadas de provas documentais hábeis e idôneas, não têm o condão de ilidir a tributação.

A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa, precluindo o direito do impugnante que deixar de fazê-lo. A simples alegação desacompanhada dos meios de prova que a justifiquem não é eficaz, de acordo com o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Portanto, verificada a ocorrência da hipótese descrita em lei, qual seja, de que o contribuinte recebeu depósitos e eximiu-se de comprovar, depósito por depósito, mediante documentação hábil e idônea, a sua origem, fato descrito no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, correta é a autuação. A justificativa para cada depósito deve ser acompanhada de provas a cargo do contribuinte. As alegações apresentadas na Impugnação carecem de elementos probatórios.

Qualquer alegação efetuada para justificar cada depósito deve ser comprovada documentalmente e individualizadamente, conforme prescreve a art. 42 da Lei 9.430/96. E tal comprovação não ocorreu. Nesse momento cabe recordar um brocardo jurídico que se aplica à situação que está sendo apreciada: “Allegatio et non probatio, quasi non allegatio ” que significa que “quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse”. Deveria o sujeito passivo, analisar cuidadosamente os seus extratos bancários e demonstrar suas alegações, ao invés de questionar graciosamente os argumentos do Fisco. Ou seja, o interessado deve rebater os argumentos do Fisco de forma coerente e com meios de prova idôneos.

Observe-se que, a partir da edição da Lei nº 9.430, de 1996, estavam as pessoas físicas e jurídicas obrigadas a justificar os depósitos em suas contas corrente, e conseqüentemente, obrigadas a guardar os documentos necessários a tal comprovação, até o término do prazo decadencial de lançamento do tributo.

DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN determina que:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...].

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;” (grifei)

Veja-se também o Parecer Normativo CST nº 390/1971:

“Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.” (Grifei).

Em relação às decisões judiciais, observe-se o disposto nos arts. 102, § 2º, e 103-A da Constituição Federal (DOU de 31/12/2004), com redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 08/12/2004, além do art. 8º desta Emenda, ipsis litteris:

Art. 1º Os arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168

da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação:

“[...]

Art. 102.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

[...]”

Art. 2º A Constituição Federal passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 103- A, 103-B, 111-A e 130-A:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

[...]

Art. 8º As atuais súmulas do Supremo Tribunal Federal somente produzirão efeito vinculante após sua confirmação por dois terços de seus integrantes e publicação na imprensa oficial.

Assim, apenas as súmulas vinculantes deverão ser observadas pela Administração Pública e aquelas decisões judiciais em que o contribuinte se configure como parte.

Todavia, antecipadamente esclareço que, mesmo sem força vinculante, foram utilizadas algumas decisões neste voto, entretanto nunca com a função de norma complementar de que fala o art. 100 do CTN, mas simplesmente para reforço na argumentação.

ÔNUS DA PROVA DO FISCO E DO CONTRIBUINTE. MEIOS DE COMPROVAÇÃO. LIVRE CONVICÇÃO DA AUTORIDADE JULGADORA.

É de suma importância observar que as presunções “juris tantum”, muito embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidí-las.

Esse também é o entendimento do Egrégio Conselho de Contribuintes, exarado no Acórdão do 1º CC nº 01-0.071/1980, do qual se destaca o seguinte trecho:

“O certo é que cabendo ao fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, sob pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece-me elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte.”

A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no tocante à necessidade de provas concretas com o fito de se elidir a tributação erigida por lançamento. À Fazenda Pública cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito. Cabe ao litigante provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito.

Cumpra reproduzir aqui o disposto no art. 16, III e § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972:

“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;

.....

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito

de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

Não comprovada as alegações do sujeito passivo, tem a autoridade fiscal o poder/dever de efetuar o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

A autoridade lançadora não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do art. 3º

do CTN, é “atividade administrativa plenamente vinculada”. Conforme o art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, não tendo repercussão a atual situação econômico-financeira do sujeito passivo.

DA CONCLUSÃO.

Dessa forma, em face de todo o exposto e tudo o mais que do processo consta, oriento o voto no sentido de JULGAR A IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE.

O Recorrente não evidenciou qualquer argumento jurídico que infirmasse a constituição do crédito tributário, ocasionando sua preservação integral, consoante o acórdão recorrido. Embora instruisse sua defesa com documentos, inclusive cópia parcial da sua escrituração fiscal, não há elementos suficientes para inverter o ônus da prova que lhe é própria, nem evidenciar a inexistência de omissão de receitas.

A improcedência sobre a presunção fiscal de omissão de receita ocorre mediante documentos hábeis e idôneos, segundo o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 e a explanação do acórdão recorrido. O artigo 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, igualmente, reafirma que *"a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."*

A presunção *juris tantum* foi estabelecida em norma vigente, invertendo o ônus de prova quanto à omissão de receitas para o contribuinte. O Código de Processo Civil/1973, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, prevê tal hipótese no artigo 334:

"Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV— em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade."

Em especial, quanto à valoração da multa de ofício, não qualificada, havendo previsão normativa expressa, novamente, não é competente no presente rito criticar sua improcedência, segundo a Súmula 2º deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

As considerações acima são bastante para meu convencimento, prescindindo de qualquer perícia ou outra diligência, segundo o artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário, rejeitando a nulidade arguida e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO.**

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator

