



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

Processo n° 13888.004092/2009-57
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.782 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente CONTROL EMPREENDIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Não se cogita de nulidade processual, nem dos lançamentos, ausentes as causas delineadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, ou no 142 do CTN.

ARBITRAMENTO.

Justifica-se o arbitramento quando a contribuinte deixa de apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DO AGENTE. NÃO COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Para se justificar a qualificação da multa de ofício, há que se constatar na conduta do agente o dolo, aspecto subjetivo que ultrapassa a moldura delineada pelo tipo da norma tributária. Situação no qual as ações do contribuinte amoldam-se apenas ao tipo objetivo delineado pela infração tributária não é suficiente para demonstrar a ocorrência de dolo, razão pela qual a multa qualificada deve ser afastada.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA.

Por presunção legal contida na Lei 9.430, de 27/12/1996, art. 42, os depósitos efetuados em conta bancária, cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pelo contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA. Por presunção legal contida na Lei 9.430, de 27/12/1996, art. 42, os depósitos efetuados em conta bancária, cuja

origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pelo contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

CONTROL Empreendimentos Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 5ª Turma da DRJ Ribeirão Preto/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Contra a empresa acima identificada foram lavrados autos de infração exigindo-lhe o Imposto de Renda (IRPJ) no valor de R\$ 28.111,42 (fl. 67), Contribuição para o PIS/PASEP de R\$ 2.881,66 (fl. 74), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de R\$ 13.300,13 (fl. 82) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 12.768,13 (fl. 90), acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%, totalizando o crédito tributário de R\$ 174.061,91 (fl. 01), em virtude da constatação de depósitos/créditos bancários de origem não comprovada, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

A empresa, em 31/03/2009, por meio de seu sócio-administrador Alexandre Salvador Aversa, tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização (fls. 03 e 04), por meio do qual ela foi intimada a apresentar diversos documentos e livros, entre eles, os livros Caixa ou Diário e Razão, Registro de Entradas e de Saídas, notas fiscais, faturas e recibos de mão-de-obra ou serviços prestados, extratos das contas bancárias, etc, tendo sido apresentados, em 28/04/2009, apenas parte dos documentos solicitados, aqueles relacionados à fl. 05, entre eles as notas fiscais (4 . via) . Novamente intimada em 29/04/2009 para o mesmo fim (fls. 06), a empresa não se manifestou.

Em razão da não apresentação dos extratos bancários, foram os mesmos solicitados ao Unibanco (fl. 29), com amparo no Decreto nº 3.724/2001 que regulamentou a Lei Complementar nº 105, art. 6º, de 2001, tendo a instituição financeira apresentado os extratos da conta corrente nº 121657-2, mantida na agência 0028 do Unibanco, anexados às fls. 30/52.

Em 24/09/2009 a empresa foi intimada a comprovar a origem dos depósitos/créditos na referida conta e também a destinação dos valores dos débitos, conforme planilha de fls. 13/15, e não se manifestou.

A fiscalização, ao confrontar os valores líquidos das notas fiscais fatura de serviços apresentadas pela contribuinte e relacionadas à fl. 53 com os créditos constantes nos extratos bancários, constatou que a maior parte dos valores indicados como transferência via TED - Banespa Prefeitura (principal cliente) guardava correspondência com os valores líquidos das notas fiscais. Diante disso, a fiscalização, com fulcro no art. 532 e 537 do RIR/99, considerou os valores brutos das notas fiscais relacionados à fl. 53 como receita omitida de prestação de serviços para fins de lançamento, tendo em vista que a contribuinte deixou de informar qualquer receita na sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Esta matéria foi tratada no processo de nº 13888.004093/2009-00.

Para os demais créditos bancários, relacionados às fls. 54/55 e destacados em **negrito, cuja origem não foi identificada, nem comprovada pela contribuinte apesar**

de ter sido intimada, foram considerados como receita omitida com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. objeto do presente processo.

Para fins de apuração do IRPJ e da CSLL foi arbitrado o lucro da empresa, com fundamento no art. 530, III, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, tendo em vista que a empresa deixou de apresentar os livros e diversos documentos de sua escrituração contábil.

Sobre os valores dos tributos e contribuições foi aplicada a multa qualificada de 150% ao seguinte argumento:

A empresa deixou de declarar tempestivamente os fatos geradores de suas obrigações tributárias, e ainda o fez após o início do procedimento fiscal com a intenção de elidir-se da sonegação fiscal, e considerando-se ainda que a empresa deixou de apresentar diversos documentos e livros fiscais, aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% prevista no inciso lido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Cientificada dos lançamentos em 22/12/2009, a empresa, por meio de seu procurador legalmente constituído, Dr. Marcos Marcelo de Moraes e Matos (Procuração de fl. 113), apresentou em 21/01/2010 a Recurso de fls. 101/112, alegando, inicialmente, que em razão de atraso nos recebimentos pelos serviços prestados, a empresa não conseguiu adimplir os tributos devidos, nem suas obrigações com o responsável pela sua contabilidade, o que tornou a empresa irregular nos seus registros contábeis, inclusive não foram localizados diversos documentos, apenas as notas fiscais entregues ao Auditor Fiscal relativas ao ano-calendário de 2005, as quais não revelam todas as suas receitas, restando os valores consignados no auto de infração decorrentes de receitas sem origem. Entretanto, após a lavratura do auto de infração, foi possível verificar que muitos dos valores que não tiveram sua origem comprovada referem-se a recebimento por serviços prestados e cuja fatura ocorreu no ano de 2004, mas o recebimento se deu em 2005, no total de R\$ 310.469,56, conforme relação de notas fiscais que apresenta (fl. 105). Citou outras notas fiscais, no total de R\$ 62.558,66, relacionadas a serviços prestados à Fundação Municipal de Piracicaba, conforme relação de fl. 106. Alegou ainda que, com o fim de estabelecer o nexo de causalidade das receitas com os pagamentos feitos pela Prefeitura de Piracicaba, estaria apresentando uma certidão expedida pelo Município relacionando os pagamentos efetuados nos anos de 2004 e 2005, informando os valores de restos a pagar referente as notas fiscais de 2004, mas pagas em 2005, totalizando R\$ 2.615.326,43, os depósitos efetuados no ano de 2005, conforme documento anexo. Concluiu que, diante dessas informações, o arbitramento do lucro é medida desnecessária porque a receita poderá ser informada pela defendente, mesmo sem estarem acompanhados dos documentos fiscais competentes, razão pela qual seja anulado o lançamento porque não observou o regime de tributação eleito pela contribuinte que é o lucro presumido.

Contestou a multa aplicada de 150% alegando que reconhece as irregularidades ocorridas e o inadimplemento dos tributos federais devidos, mas não teve o intuito de fraude e o que houve foi uma desorganização motivada pela falta de recursos. Acrescentou que o intuito de fraude não é conduta que se presume e não há nos autos prova de qualquer ato da defendente tendente a dificultar o bom andamento da fiscalização, razão pela qual solicitou a redução da multa para 75%. Em síntese, este é o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 14-31.519 (fls. 133-144) de 11/11/2010, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento. A decisão foi assim emendada.

“OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA. Por presunção legal contida na Lei 9.430, de 27/12/1996, art. 42, os depósitos efetuados em conta bancária, cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pelo contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE. A não escrituração de suas atividades operacionais e a prática reiterada de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) "zeradas" quando comprovadamente auferiu receitas, não deixa dúvida da intenção dolosa da contribuinte de ocultar o conhecimento por parte da Fazenda Pública dos fatos gerados dos tributos e contribuições e, com isso, eximir-se do pagamento dos tributos, o que caracteriza evidente intuito de sonegação, implicando na qualificação da multa de ofício.

ARBITRAMENTO. Justifica-se o arbitramento quando a contribuinte deixa de apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 11/02/2011 (A.R. de fl. 151), a interessada interpôs recurso voluntário em 11/03/2011 (fls. 152-163) onde repisa os argumentos trazidos em sede de Recurso, acrescentando questão preliminar sobre a impossibilidade de quebra do seu sigilo bancário da maneira como procedeu a fiscalização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Da preliminar de nulidade por quebra do sigilo bancário sem autorização judicial

Alega a Recorrente que seria inconstitucional a quebra do seu sigilo bancário pelo Fisco, por meio do Requerimento de Informação Sobre Movimentação Bancária (RMF) dirigido ao UNIBANCO.

Cita decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), dando provimento ao Recurso Extraordinário nº 389.808/PR em que se questiona o acesso da Receita Federal a informações fiscais da empresa, sem fundamentação e sem autorização judicial.

Pede a nulidade do lançamento.

Com a devida vênia, entendo não haver nulidade ocasionada pelo procedimento de obtenção de dados bancários da Recorrente.

Isso porque, no âmbito do processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são taxativamente previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

“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.

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. (Grifou-se).

Nesses termos, o cerceamento do direito de defesa somente pode ser cogitado em face de despachos e decisões. Sendo o auto de infração um ato administrativo, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração 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.

Quanto à ilegalidade do ato praticado, entendo que o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, abaixo transcrito, legitima a análise com base em depósitos bancários. Tal comando legal condiciona o acesso do Fisco aos dados bancários somente à

existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente:

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.

Por fim, quanto à alegação de inconstitucionalidade da base legal para a quebra do sigilo bancário, ressalto que essa instância administrativa não é o foro adequado para discussões a respeito de ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis legitimamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio, por absoluta falta de competência das autoridades administrativas a essa função.

Nesse sentido, o caput do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria nº 256/2009, veda “[...] aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

O RE nº 389.808/PR, citado pela Recorrente, trata de controle incidental de constitucionalidade, exercido de modo difuso pelo Supremo Tribunal Federal, cujos efeitos aplicam-se apenas às partes do processo.

Para que a decisão tenha efeito *erga omnes*, não basta que seja proferida pelo STF em sede de controle difuso, deve, ainda, haver edição de Resolução do Senado suspendendo a execução do dispositivo declarado inconstitucional (CF, art. 52, X), ou, em outra hipótese, para que decisões da espécie obriguem a administração pública ao seu cumprimento, carece que o Supremo Tribunal Federal edite súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417, de 2006.

Registre-se ser farta a jurisprudência administrativa apontando nessa direção de que a utilização dos dados bancários prescinde de autorização judicial e não configura quebra de sigilo, porquanto legalmente prevista. Nesse sentido, transcreve-se o Acórdão nº 1301-00486 da 1ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária do CARF, de 27/01/2011, por ser representativo.

NULIDADE. SIGILO BANCÁRIO. NÃO-OCORRÊNCIA. Não houve quebra de sigilo bancário nem, tampouco, o procedimento está inquinado de nulidade, ante a observância do estabelecido no art. 10 do Decreto n. 70.235/1972. Os agentes do Fisco podem ter acesso às informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes sem que isso se constitua violação do sigilo bancário, eis que se trata de exceção expressamente prevista em lei.

Entendo, portanto, não haver necessidade de autorização judicial para que os bancos enviem as informações quando requisitadas pelo fisco.

Diante do exposto, é de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

Da tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada.

Conforme se depreende do relatório a exigência tributária é decorrente da tributação de depósitos bancários de origem não comprovada, relativamente ao ano calendário de 2005, com fundamento na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42, *verbis*:

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 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.

A fiscalização, após excluir dos depósitos/créditos bancários os valores que tinham origem comprovada nas notas fiscais de prestação de serviços, tributou os demais valores ingressados na conta corrente como omissão de receita após intimar a contribuinte a comprovar a origem dos recursos depositados/creditados e esta não se manifestar.

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

A criação de presunções legais em nosso sistema jurídico está prevista na Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil-CPC), que assim dispõe em seus arts. 333 e 334:

A "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. "

(Grifou-se)

Portanto, as presunções legais são as estabelecidas por lei, que determina o princípio em virtude do qual se tem como provado o fato pela dedução tirada de outro fato ou de um direito por outro direito. As presunções legais dividem-se em absolutas ou presunções *júris ei jure* e em relativas, condicionais ou presunções *júris tantum*. As presunções absolutas são as que, por expressa determinação da lei, não admitem prova em contrário nem Recurso. Os fatos ou atos que por elas se deduzem, são tidos como provados, conseqüentemente como verdadeiros, ainda que se tente demonstrar o contrário. As presunções relativas são estabelecidas em lei, não em caráter absoluto ou como verdade indestrutível, mas em caráter relativo, que podem ser destruídas por uma prova em contrário, ou seja, valem enquanto prova em contrário não vem desfazê-las ou mostrar sua falsidade. Tal como as absolutas, as presunções relativas não se confundem com os indícios, porquanto estes podem, em certas circunstâncias, merecer fé, desde que acompanhados de elementos subsidiários que os tornem de valor indiscutível, enquanto aquelas são geradas do preceito ou da regra legalmente estabelecida.

No caso em análise, tratando-se de presunção *júris tantum*, ou seja, está prevista em lei, mas admite prova em contrário, fica invertido o ônus da prova, cabendo à Fiscalizada comprovar a sua improcedência, mediante prova da origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários apontados nos autos.

Cumpra ao fisco, em tais circunstâncias, tão-somente provar o indício, como de fato foi feito. A relação de causalidade, entre ele e a infração imputada, é estabelecida pela própria lei, o que torna lícita a inversão do ônus da prova e a conseqüente exigência atribuída à contribuinte de demonstrar que tais valores não são provenientes de receitas omitidas.

Reitere-se, portanto, que a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um crédito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários creditados e seu oferecimento à tributação, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um crédito bancário sem origem ou não oferecido à tributação - e o fato desconhecido - auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de rendimentos não declarados.

No mesmo sentido caminha a jurisprudência administrativa:

"MEIOS DE PROVA. A omissão de receitas, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação Fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador." (Acórdão n.º 105-4.032/90, 1º Conselho de Contribuintes, DOU de 14/09/1990).

"PROVA. PRESUNÇÕES. No processo administrativo Fiscal a prova indireta (presunção) é plenamente aceitável, desde que presentes os requisitos de seriedade quanto ao nexó evidente

entre o fato conhecido e sua conseqüência, precisão quanto à idoneidade do fato conhecido e concordância a respeito da relação entre os fatos." (Acórdão nº 101-93647, Io Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Data da Sessão: 17/10/2001).

Acrescentem-se, ainda, as palavras de Antônio da Silva Cabral em "Processo Administrativo Fiscal", Saraiva, São Paulo, 1993, pg. 311:

"8. Valor da prova indireta. Em direito Fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004. de 26-10-1979, 'A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, e/n cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção.' O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou de receitas. "

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda-Pessoas jurídicas, JUSTEC-RJ, 1979, pág. 806, José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

"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." (Grifou-se)

Nesse sentido, são também brilhantes as lições de Maria Rita Ferragut *In Presunções no Direito Tributário* (São Paulo, Dialética, 2001, págs. 91/92):

"Discordamos do entendimento de que as presunções ferem a segurança jurídica porque, como meio de prova indireta que são, poriam elevado grau de incerteza, prejudicando a necessária apuração dos fatos. Entendemos que as presunções não devam ser aplicadas em casos de dúvida e incerteza, mas somente nas hipóteses de impossibilidade de comprovação direta do evento descrito no fato, já que seu principal fim é o de suprir deficiências probatórias.

A certeza e a convicção (...) é inatingível objetivamente, estando, nessa perspectiva, também ausente na prova direta. Sobre a questão da certeza, manifestou-se Moacyr Amaral dos Santos, para quem 'há certeza, relativamente a um fato quando o espírito se convence de sua existência ou inexistência'.

A previsibilidade (inerente ao princípio da segurança jurídica) quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para a criação de obrigações tributárias. O enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, e tão-somente, prova o acontecimento factual relevante não de forma direta - já que isso, no caso concreto, é impossível ou muito difícil - mas, indiretamente, baseando-se em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu.

Caso não tenha ocorrido, até para a garantia de observância da segurança jurídica, é permitido ao contribuinte produzir todas as provas juridicamente admitidas para os fins de demonstrar a inveracidade fática do fato imputado.

(...)

A Administração tem o dever-poder de cumprir com certas finalidades, sendo-lhe obrigatória essa tarefa para a realização do interesse da coletividade, indicado na Constituição e nas Leis. Conseqüência dessa premissa é a indisponibilidade do interesse público.

A utilização de presunções para a instituição de tributos é uma forma de atender ao interesse público, já que essas regras são passíveis de evitar que atos que importem evasões fiscais deixem de provocar as conseqüências jurídicas que lhe seriam próprias não fosse o ilícito. E, nesse sentido, instrumento que o direito coloca à disposição da Fiscalização, para que obrigações tributárias não deixem de ser instauradas em virtude da prática de atos ilícitos pelo contribuinte, tendentes a acobertar a ocorrência do fato típico " (Grifou-se)

Das provas apresentadas.

Na peça recursal a contribuinte alegou que parte dos depósitos tem origem na prestação de serviços no ano-calendário de 2004, cujo recebimento só se deu no ano-calendário de 2005, e enumerou algumas notas fiscais (fl. 105) no montante de R\$ 310.469,56 que teriam sido emitidas no ano de 2004 e recebidas no ano seguinte, e ainda juntou os documentos de fls. 122/124 que, segundo alegou, comprovariam os pagamentos efetuados nos anos de 2004 e 2005 pela Prefeitura Municipal de Piracicaba, além dos restos a pagar referentes as notas fiscais emitidas no ano de 2004. Além disso, juntou 4 (quatro) notas fiscais -fatura de serviços, no montante de R\$ 62.558,66 (fls. 125/128), correspondentes a serviços prestados no ano de 2005.

É de se observar que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não deixa dúvida de que todos dos depósitos bancários estão sujeitos à comprovação da origem dos recursos depositados e estão sujeitos à tributação como omissão de receita aqueles que não tiverem sua origem comprovada, mediante documentação hábil e idônea. Portanto, é de fundamental importância que a Fiscalização relacione individualmente cada depósito e intime a comprovar a origem de cada depósito. E assim procedeu a autoridade fiscal. Por outro lado, cabe a contribuinte comprovar a origem de cada depósito a fim de ficar demonstrado que eles provem de outra origem que não receitas omitidas.

No caso desses autos, não obstante suas alegações, a Recorrente não conseguiu comprovar a origem dos depósitos levados à tributação. Os valores por ela relacionados que teriam sido recebidos em 2005 por serviços prestados em 2004 não guardam correspondência com os depósitos. De igual forma os valores das notas fiscais correspondentes a serviços prestados no ano de 2005 (fls. 125/128). Além disso, não foi apresentado escrituração de modo a comprovar ter adotado o sistema de competência para o ano-calendário de 2004 e ter oferecido à tributação as receitas decorrentes de serviços prestados naquele ano.

Ao contrário, em pesquisa no sistema da Receita Federal do Brasil, este Relator constatou que no ano de 2004 não foi oferecida à tributação qualquer receita.

Enfim, a contribuinte não apresentou um demonstrativo, acompanhado da devida documentação comprobatória da origem de cada depósito/crédito efetuado em sua

conta bancária, estabelecendo uma vinculação de cada depósito com os valores que teriam sido extraídos de notas fiscais de fatura emitida no ano de 2004.

Nesse passo, é oportuno destacar as palavras de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no direito tributário, Editora Noesis, 2005):

Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento.

Ou seja, a prova não se confunde com os elementos probatórios, ela é constituída a partir deles. Uma nota fiscal, um contrato, uma página da escrituração contábil não são prova, mas sim elementos de prova. A prova corresponde à articulação lingüística que relacione os documentos apresentados com o objeto da refrega jurídica no sentido de confirmar o que se alega. Alegar genericamente e juntar papéis não é prova. Repito: provar não é juntar documentos; é articulá-los; e isso não foi realizado pela recorrente.

E oportuno recordar um brocardo jurídico que se aplica à situação que está sendo apreciada: "Allegado et non probatio, quasi non allegatio" que significa que "quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse". Ou seja, não basta questionar graciosamente os argumentos do fisco, deve o interessado rebater de forma coerente e com meios de prova idôneos.

Dessa forma, tendo deixado de comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados nas contas bancárias arroladas nos autos, restou caracterizada a presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, de que os valores creditados advieram de receitas não oferecidas à tributação.

Do arbitramento.

A autoridade fiscal arbitrou o lucro tendo em vista que a contribuinte, optante pelo lucro presumido, não apresentou diversos documentos e livros, entre eles a escrituração contábil, e fundamentou no art. 530, III, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), que transcrevo:

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

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

Conforme se verifica, o dispositivo transcrito atribui ao Fisco a faculdade de determinar o lucro mediante o arbitramento, tendo por pressuposto de fato a não apresentação de escrituração, de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais. E, no caso, é indiscutível a não apresentação dos livros Caixa ou Diário e Razão, exigidos no Termo de Início de Fiscalização, entre outros documentos e livros, o que justifica o arbitramento do lucro com base na receita conhecida, conforme autoriza o art. 532 do RIR/99, pelo que improcede o argumento de que seria nulo o lançamento por não observar o regime de tributação eleito pela defendente que é o lucro presumido.

Verifica-se, à vista do acima exposto, a correção do procedimento fiscal, pelo que deve ser mantido o lançamento relativo ao IRPJ.

Da multa aplicada.

Sobre os valores dos tributos e contribuições foi aplicada a multa qualificada de 150%, com fundamento no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A qualificação se deu sob a justificativa de que a empresa deixara de declarar tempestivamente os fatos geradores de suas obrigações tributárias, e ainda o fizera após o início do procedimento fiscal “com a intenção de elidir-se da sonegação fiscal”. Veja-se o argumento na autuação:

A empresa deixou de declarar tempestivamente os fatos geradores de suas obrigações tributárias, e ainda o fez após o início do procedimento fiscal com a intenção de elidir-se da sonegação fiscal, e considerando-se ainda que a empresa deixou de apresentar diversos documentos e livros fiscais, aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Alega a Recorrente que o intuito de fraude não é conduta "que se presume e não há nos autos prova de qualquer ato da defendente tendente a dificultar o bom andamento da fiscalização”, razão pela qual solicitou a redução da multa para 75%.

De fato, há que se concordar com a Recorrente nesse ponto.

A matriz legal da qualificação da multa estava disciplinada, à época dos fatos geradores objetos do lançamento, no art. 44, II, e §2º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

Referido dispositivo legal passou a ter a seguinte redação introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ II O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) .(destaquei)

Da Lei nº 4.502/64:

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

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

II - 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 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 arts. 71 e 72.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicar a multa qualificada/agravada não basta simples indícios, é necessário o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraudar ou de sonegar, cuja prova deve ser produzida com acuidade, apta a demonstrar a indelével intenção de cometer um dos três ilícitos descritos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

Segundo Luiz Alberto Ferracini - Do Crime de Sonegação Fiscal - Ed. de Direito, 1996, pag.. 65, "*Os elementos do dolo para o estudo do crime de sonegação fiscal são os seguintes: consciência da ação e do evento e do nexos causal entre eles - é vontade de praticar o fato típico; consciência da ilicitude da conduta e do resultado; vontade de ação e do resultado.*" Ou seja, há que ficar provada a intenção do agente em praticar os atos culpáveis.

De acordo com De Plácido e Silva, em "Vocabulário Jurídico", Editora Forense, o vocábulo "fraudar", derivado do latim *fraudare* (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardil para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.

Verifica-se que a sonegação e a fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõem sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária.

Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios escamoteia-se ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

Ressalte-se que, qualquer que seja a conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que a conduta fraudulenta se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei.

No caso presente tenho por não comprovada pelo Fisco a conduta dolosa da contribuinte. Nessa esteira a autuação limitou-se a afirmar que a empresa deixara de declarar tempestivamente os fatos geradores de suas obrigações tributárias, e apenas o fizera “*após o início do procedimento fiscal com a intenção de elidir-se da sonegação fiscal*”. Complementa adicionando que a empresa deixara de apresentar diversos documentos e livros fiscais.

Ora, a primeira conduta – deixar de declarar tempestivamente os fatos geradores de suas obrigações tributárias – enseja tão-somente infração à norma tributária. A segunda – declarar após o início do procedimento fiscal – tem como conseqüência apenas a desconsideração dessas ações, haja vista a perda de espontaneidade pelo início da ação fiscal. Por fim, a terceira conduta – falta de apresentação de diversos documentos e livros fiscais – implica no arbitramento do lucro da empresa, como, de fato, foi levado a efeito pelo Fisco.

Sem dúvidas, a contribuinte incorreu em atos que se encontram inseridos na hipótese de incidência definida pelo aspecto objetivo da infração tributária. Mas somente isso. Não vislumbro na conduta da contribuinte motivos para a qualificação da multa de ofício, pelo que entendo que essa multa deve ser reduzida para o patamar de 75%.

Dos Lançamentos Reflexos

Quanto aos autos de infração relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido(CSLL), por terem sido lavrados em decorrência da fiscalização dos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração principal de apuração do IRPJ, acima analisado, e que foi considerado procedente, às exigências das citadas contribuições sociais, efetivadas por mera decorrência daquele, aplicam-se o mesmo entendimento e julgamento dispensado ao tributo principal, motivo pelo qual considero todos os lançamentos procedentes.

Diante do exposto VOTO por rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator

Processo nº 13888.004092/2009-57
Acórdão n.º **1402-001.782**

S1-C4T2
Fl. 205

CÓPIA