



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19311.720014/2012-18  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **1402-000.937 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2019  
**Assunto** REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA  
**Recorrente** JOSE SANCHEZ OLLER  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP).

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão nº **14-37.821 - 3ª Turma da DRJ/RPO**, complementando-o, com as pertinentes atualizações processuais.

Consta no Relatório Fiscal (fls.902 a 910) que a auditoria fiscal foi realizada na empresa Sol Embalagens Plásticas Ltda., que teve a atividade encerrada conforme distrato registrado na Jucesp em 18/12/2008, e a pessoa física acima identificada foi considerada responsável legal, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), arts. 121, II, e 135, III.

Fl. 2 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

Relata o autuante que, sendo intimada, a empresa Sol Embalagens apresentou os livros Diário (sem assinaturas e sem registro na Jucesp) e Razão do ano-calendário de 2007 e a fiscalização constatou a existência de diferença entre os valores movimentados em sua contabilidade e os valores da CPMF. Novamente intimada a comprovar a origem dos valores creditados em contas correntes naquele ano a empresa não logrou fazê-lo.

Quanto ao ano-calendário de 2008, a pessoa jurídica Sol Embalagens foi intimada a apresentar os livros Diário, Razão, Registro de Apuração do IPI, extratos bancários, notas fiscais de venda, DIPJ, DCTF e confirmar a movimentação financeira discriminada nas planilhas nº 11 a 21 e não se manifestou.

Foi arbitrado o lucro da pessoa jurídica, tendo como fundamento o art. 530, III, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de 1999), e foram lavrados os autos de infração para a exigência do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins incidentes sobre os créditos bancários de origem não comprovada relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008, nos seguintes valores:

1 – Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) – fls. 853 a 865.

|                     |                  |
|---------------------|------------------|
| Imposto:            | R\$ 4.422.434,79 |
| Juros de mora:      | R\$ 1.597.056,44 |
| Multa Proporcional: | R\$ 3.316.826,06 |
| Total:              | R\$ 9.336.317,29 |

Enquadramento legal do imposto: RIR, de 1999, arts. 532 e 537; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 27, I, 42.

2 – Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - fls. 866 a 876:

|                     |                  |
|---------------------|------------------|
| Contribuição:       | R\$ 2.011.695,66 |
| Juros de mora:      | R\$ 727.150,70   |
| Multa Proporcional: | R\$ 1.508.771,71 |
| Total:              | R\$ 4.247.618,07 |

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, arts. 2º e §§, 3º (com alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008); Lei nº 9.249, de 1995, art. 24; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29; Lei nº 10.637, de 2002, art. 37.

3 - Contribuição para o PIS – fls. 877 a 887.

|                     |                  |
|---------------------|------------------|
| Contribuição:       | R\$ 1.210.742,65 |
| Juros de mora:      | R\$ 450.842,54   |
| Multa Proporcional: | R\$ 908.056,89   |
| Total:              | R\$ 2.569.642,08 |

Enquadramento legal da contribuição: Lei Complementar, nº 7, de 1970, arts. 1º e 3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 2º; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, I, a, e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91.

4 - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – fls.888 a 898.

|               |                  |
|---------------|------------------|
| Contribuição: | R\$ 5.588.043,47 |
|---------------|------------------|

Fl. 3 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

Juros de mora: R\$ 2.080.812,35

Multa Proporcional: R\$ 4.191.032,49

Total: R\$ 11.859.888,31

Enquadramento legal: Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91.

Cientificados da autuação, José Sanchez Oller ingressou com a impugnação de fls.918 a 942, subscrita pelo procurador Carlos Eduardo Pretti Ramalho (fls.943/945) e Túlio Monte Azul Pereira de Mello ingressou com a impugnação de fls. 948 a 972, subscrita pelo procurador Gustavo Arruda Camargo da Cunha (fls. 973, 983 a 986), alegando:

- A impugnação é tempestiva;
- Cerceamento do direito de defesa, tendo em vista a superficialidade do Relatório Fiscal. Referido relatório é extremamente sucinto, genérico e por vezes contraditório em sua fundamentação fática para justificar a adoção do regime de apuração de lucro por meio de medida extrema do arbitramento. Não há subsunção dos fatos aos termos do Decreto nº 3.000, de 1999, o que prejudica o direito de defesa;
- A autoridade fiscal escorou-se apenas na movimentação financeira sem comprovação de origem como motivo apto a levar a efeito a apuração do lucro real, ainda que valendo-se da presunção de omissão de receitas decorrente da movimentação financeira. Tal disparidade fica evidente quando a autoridade fiscal afirma que a movimentação financeira relativa ao Banco Safra não foi contabilizado, quando em verdade houve a devida escrituração de tal conta, como se vê no balancete analítico juntado aos autos;
- No lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, houve arbitramento do lucro para a determinação da base de cálculo. De outro lado, no lançamento referente ao PIS e Cofins considerou-se o faturamento contabilizado como base de cálculo. Tal divergência fere o direito de defesa, uma vez que não vislumbra qual o critério objetivo utilizado pela autoridade fiscal para a adoção de duas posições, afinal, qual o valor de faturamento a ser considerado para a determinação da base de cálculo?
- A fiscalização implicou a responsabilidade do impugnante mencionando que esse estaria obrigado a prestar informações e esclarecimentos, contudo, no decorrer da fiscalização foram fornecidos por competente procurador livros fiscais, contábeis, documentos fiscais e relatórios de apuração fiscal. No termo de início de procedimento fiscal consta como fundamento legal do RIR, de 1999, arts. 927 e 928, porém, o fato se deu apenas em razão da extinção da pessoa jurídica, sem que houvesse qualquer demonstração de irregularidade no encerramento da empresa. Tal fato, por si só, já evidencia a fragilidade da imputação para o nexo de solidariedade passiva;
- É duvidoso o enquadramento da responsabilidade do sócio atribuído pela fiscalização, ou seja, art. 135, III, do CTN. A dissolução da empresa foi feita de forma regular e a autoridade fiscal em momento algum aponta quais foram os atos praticados pelo impugnante com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ademais, utiliza-se do art. 121, parágrafo único, II, para atribuir responsabilidade do impugnante apenas em razão da dissolução da empresa Sol Embalagens, sem demonstrar qual a conduta praticada que foi considerada ilícita. De tal sorte, não há clareza na definição da responsabilidade do impugnante, se solidária ou pessoal. Assim, deve ser afastada a responsabilidade solidária do impugnante, por não haver qualquer descrição no auto de infração, no relatório fiscal e no termo de solidariedade que seja apta a sustentar a atribuição de qualquer tipo de responsabilidade pelos créditos lançados;

Fl. 4 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

- O presente lançamento padece de vício insanável em sua constituição, uma vez que não foram cumpridas as condições que autorizam o autuante a efetuar a Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira (RMF). A autoridade fiscal não apresenta os motivos para a fazer a RMF;
- Quebra de sigilo bancário. O Supremo Tribunal Federal (STF) julgou inconstitucional a requisição por parte da autoridade fiscal de informações bancárias;
- Nulidade decorrente do descumprimento do art. 142 do CTN, tendo em vista que o trabalho fiscal não verificou a ocorrência do fato gerador, pois apoderou-se irregularmente de informações sobre a movimentação financeira e desconsiderou as informações constantes dos documentos contábeis e fiscais devidamente apresentados. Outro fato é que deixou de determinar a matéria tributável, pois a fiscalização deveria tributar a renda e não a totalidade dos depósitos, que com aquela não se confundem. Diante dessas constatações, fica evidente que o valor exigido nos autos de infração não foram obtidos de acordo com a boa técnica de auditoria;
- O fundamento para o arbitramento do lucro de que a empresa foi intimada e não apresentou os livros e documentos de sua escrituração é incorreto, uma vez que houve a entrega do que foi solicitado;
- É inconstitucional a exigência de IRPJ e CSLL sobre depósitos bancários, tendo em vista que não configuram acréscimo patrimonial;
- Quanto ao PIS e a Cofins, a autoridade fiscal afirma que a movimentação financeira é decorrente de receitas de vendas, apontando provável origem das receitas supostamente omitidas, não podendo um mero indício ser base de cálculo das contribuições em comento. A movimentação financeira por vezes pode revelar a circulação de uma mesma riqueza, como se tem no caso e que foi desconsiderado pela fiscalização;
- O fisco verificou a existência de movimentação financeira em nome da pessoa jurídica que, em seu montante global nos anos de 2007 e 2008, excedeu a receita bruta declarada. Esse foi o indício que motivou a ação do fisco, cabendo-lhe, nesse momento, verificar frente à pessoa jurídica se as contas bancárias têm ou não comprovação de origem. Diante disso, a fiscalização deveria, e não considerou, as notas fiscais de saída da pessoa jurídica. Assim, o crédito tributário deve ser anulado;
- A autuação é insubsistente, uma vez que não houve por parte da fiscalização a comprovação de que a impugnante auferiu “riqueza nova”, não se tratando, apenas, de meros ingressos financeiros em suas contas correntes;
- Ao lançar a CSLL sobre omissão de receitas a autoridade fiscal valeu-se do enquadramento legal do art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002, que foi revogado pela Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008. Portanto, não poderia a autoridade fiscal ter se valido de dispositivo de lei revogado para suportar o lançamento efetuado;
- Protestou provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, inclusive posterior juntada de documentos;
- Solicitou a realização de perícia e diligência fiscal, em razão da incorreta apuração da base de cálculo dos impostos, seja por não terem sido desconsideradas as movimentações financeiras que não correspondem a depósitos bancários, mas sim como simples transferências entre contas correntes ou aplicações financeiras, ou devido a não consideração dos documentos fiscais apresentados pela pessoa jurídica e notas fiscais.

## DO ACÓRDÃO DE 1ª INSTÂNCIA

Fl. 5 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

A 3ª Turma da DRJ/RPO, por meio do Acórdão de Impugnação nº **14-37.821**, julgou a Impugnação Improcedente, conforme a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

**DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA.**

Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.**

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para a contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008

**NULIDADE.**

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

**REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - RMF. NULIDADE.**

Verificado que o procedimento adotado pela fiscalização encontra fundamento no Decreto nº 3.724, de 2001, que autoriza a expedição de RMF, não há que se falar em nulidade do feito.

**PERÍCIA. REQUISITOS.**

Considera-se não formulado o pedido de perícia ou diligência que deixe de atender os requisitos legais.

**DILIGÊNCIA.**

Incabível a diligência quando é ônus da contribuinte a apresentação de provas capazes de infirmar as conclusões fiscais.

**JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.**

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008

**OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO.**

Fl. 6 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

O § 2º do artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO.

O § 2º do artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, ou, ainda, se houve dissolução irregular da sociedade.

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

**Admissibilidade.**

1. A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal (PAF). Dela conheço.

**Nulidade.**

2. Quanto às alegações de nulidade, cabe registrar que, conforme o disposto no art. 59 do PAF, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, assim como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente, o que aqui não se verificou. A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, somente ocorre nas decisões de primeira e segunda instância, quando são aplicáveis os princípios do contraditório e da ampla defesa. Antes da apresentação da impugnação, não há litígio, não há contraditório, o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

3. Também, não se verificou qualquer nulidade formal no lançamento ocasionado pela inobservância do que dispõe o art. 10 da mesma norma. Os autos de infração foram lavrados cumprindo-se as formalidades legais essenciais, informando a origem da autuação, a capitulação legal clara e coerente com a descrição dos fatos dados como infringidos (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a multa aplicada e correspondente fundamento legal. Consta, também, nos autos de infração de IRPJ e CSLL que foi arbitrado o lucro da empresa, com base no art. 530, III, do RIR, de 1999. Os autos de infração se fizeram acompanhar pelo Relatório Fiscal, que discorreu sobre os fatos e especificou a infração apurada, ou seja, omissão de receita apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, que dá ensejo à exigência do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.
4. Estão presentes no processo todas as intimações feitas pela fiscalização, inclusive o Termo de Constatação Fiscal nº 10 (fls. 289/290) e as respostas e documentos apresentados pelo sujeito passivo, cuja análise permite concluir pelo acerto da adoção do lucro arbitrado. Consta nos autos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, nos termos do disposto no art. 9º do PAF.
5. Portanto, rejeita-se a alegação de nulidade.

#### **Quebra do Sigilo Bancário.**

1. Alegaram os impugnantes que a autuação é ilegal por falta de autorização judicial para quebra de sigilo bancário solicitada pelo fisco.
2. A respeito dessa alegação, cabe assinalar que o acesso pelas autoridades administrativas às informações bancárias dos contribuintes tem fundamento na própria Constituição Federal:

Art. 145 ...

§ 1º 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.

3. E o CTN, com status de lei complementar, assim já previa, in verbis:

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;

4. Posteriormente, a Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, dispôs sobre o acesso às informações bancárias, condicionando a requisição ao início do procedimento fiscal e à regulamentação ministerial:

Fl. 8 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.

5. Contudo, no presente contexto, já se tem a LC nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que regulou, com mais detalhes, a solicitação de informações às instituições financeiras, assim determinando:

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.

Fl. 9 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19311.720014/2012-18

6. Seguindo-a, a Lei n.º 10.174, de 2001, e o Decreto n.º 3.724, de 2001, apenas regeram com mais precisão a obtenção de dados, compondo o cenário jurídico no qual a autoridade fiscal está autorizada, nos casos previstos, a requisitar informações bancárias dos contribuintes fiscalizados.
7. Imprópria, assim, a tentativa de vincular esta atividade tão-só ao Poder Judiciário, sob o argumento de que somente este atua com a razoabilidade necessária à garantia do direito fundamental à intimidade ou à inviolabilidade de dados. Os atos legais e regularmente mencionados disciplinaram as hipóteses específicas nas quais o acesso é permitido e, ao circunscrever-se a este âmbito, a prova obtida é plenamente válida.
8. Importa também acrescentar que não há previsão expressa na Constituição quanto à inviolabilidade do sigilo bancário, advindo tal tese da interpretação doutrinária e jurisprudencial dada à matéria.
9. E, mesmo pressupondo tal garantia, cumpre observar que, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 219.780-5, em 13/04/1999, o ministro Carlos Veloso assim se manifesta:

A questão, portanto, de quebra do sigilo, resolve-se com observância de normas infraconstitucionais, com respeito ao princípio da razoabilidade e que estabeleceriam o procedimento ou o devido processo legal para a quebra do sigilo bancário.

A questão, portanto, não seria puramente condicional. A quebra do sigilo bancário faz-se com a observância, repito, de normas infraconstitucionais, que subordinam-se ao preceito constitucional. É de dizer, aquelas normas sujeitam-se ao controle de constitucionalidade, porque, em termos abstratos ou materiais, poderiam não estar conforme ao mandamento constitucional.

10. Ainda neste voto, embora identificado o direito ao sigilo bancário como espécie de direito à privacidade, o Ministro reporta-se a julgado anterior no qual admite que ele ceda na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei. E, embora cogite da impossibilidade deste procedimento ser veiculado por meio de leis ordinárias, dada a prerrogativa conferida ao Poder Judiciário pela Lei n.º 4.595, de 1964, com status de lei complementar, é de se observar que à época daquele julgado ainda não havia sido editada a LC n.º 105, de 2001.
11. Também o Superior Tribunal de Justiça, antes da edição da LC n.º 105, de 2001, entendia possível o acesso aos dados protegidos por sigilo bancário. Veja-se a seguinte ementa:

É certo que a proteção ao sigilo bancário constitui espécie do direito à intimidade consagrado no art. 5º, X, da Constituição, direito esse que revela uma das garantias do indivíduo contra o arbítrio do Estado. Todavia, não consubstancia ele direito absoluto, cedendo passo quando presentes circunstâncias que denotem a existência de um interesse público superior. Sua relatividade, no entanto, deve guardar contornos na própria lei, sob pena de se abrir caminho para o descumprimento da garantia à intimidade constitucionalmente assegurada. [STJ – Corte Especial – AgReg do IP n.º 187/DF – Rel. Min. Sávio de Figueiredo Teixeira – Diário de Justiça, Seção I, 16/09/96]

12. Assente está, nos Tribunais Superiores, que o sigilo bancário não é absoluto e deve ceder em face do interesse público relevante. E, na sistemática estruturada pela LC nº 105, na Lei nº 10.174 e no Decreto nº 3.724, todos de 2001, as circunstâncias em que presentes esse interesse são especificadas, inexistindo discricionariedade. O ato administrativo é vinculado às determinações legais, e estas correspondem à concretização da vontade do legislador de, naquelas hipóteses específicas, submeter as informações bancárias ao crivo fiscal.
13. Assim, uma vez presente o comando expresso, em lei ordinária e complementar, autorizando o exame de informações bancárias, cumpre acatá-lo e utilizá-lo, até porque, não cabe aos agentes públicos questionarem a constitucionalidade de lei vigente, mediante juízos subjetivos, dado o princípio da legalidade que vincula a atividade administrativa.
14. A corroborar todo o exposto, reproduzem-se os fragmentos da decisão proferida no Agravo nº 138263, pelo Relator, Juiz Federal convocado, Carlos Muta, no TRF da 3ª Região, 3º Turma – Processo 2001.03.00.027704-8- DJU de 13.11.2001, p. 590, reproduzido pela Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 216/219:

Em coerência com a legislação complementar, a Lei 10.174, de 09.01.2001, introduziu alteração no art. 11 da Lei 9.311/96, permitindo que a Secretaria da Receita Federal, na posse das informações a respeito da movimentação financeira de titulares de contas bancárias, utilize-os para verificação da existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, e para o lançamento de crédito porventura existente, ...

Como se observa, (...), é possível reconhecer que a legislação foi minuciosa e criteriosa na identificação das situações sujeitas à quebra do sigilo bancário e dos procedimentos necessários a tanto, resguardando, por meio do sigilo fiscal, as informações prestadas e os dados aferidos pelo exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, e reservando o seu uso a fins específicos, que não transcendem ao que necessário para o regular, justificado, proporcional e razoável exercício da competência constitucional e legal que possui o Estado-Administração de arrecadar os tributos e fiscalizar o cumprimento das obrigações fiscais.

Tampouco procede a tese de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei. Com efeito, não existe direito adquirido à sonegação de informações ou de tributos ao Estado, mas apenas a possibilidade de invocação de decadência ou prescrição, (...). Por isso é que, *prima facie*, deve-se compreender que a criação de mecanismos de fiscalização e apuração de crédito tributário por lei nova não impede a sua aplicação mesmo no período anterior, desde que ainda possua o Fisco o poder de imposição, seja constituindo, seja revisando o lançamento efetuado pelo contribuinte. Em casos que tais, não se trata, por evidente, de criação ou majoração de tributo, com alteração da legislação vigente na data do fato gerador, mas apenas e tão-somente, da aferição da existência de tributo, devido conforme a lei da época, mas, eventualmente, não recolhido ou não declarado pelo contribuinte: em suma, a legislação impugnada não cria nem majora, em absoluto, qualquer tributo, mas apenas permite que o Fisco combata a sonegação fiscal, quando e se existente, o que é diferente.

15. E, por elucidativas, transcrevem-se as seguintes ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes:

Fl. 11 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

... – SIGILO BANCÁRIO – ... Não configura quebra de sigilo, o fornecimento ao Fisco, de informações sobre a movimentação bancária do contribuinte, as quais permanecem protegidas sob o manto do sigilo fiscal. Inteligência dos artigos 197, inciso II, e 198, ambos do CTN. ... [Ac. 1º CC 105-13223 – Sessão de 12/07/2000]

...QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO – Tendo a autoridade administrativa procedido em conformidade com o exposto no art. 197, II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e estando esta plenamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.[Ac. 1º CC 104-17152 – Sessão de 17/08/1999]

SIGILO BANCÁRIO ... – Informações obtidas regularmente junto às instituições financeiras e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário. [Ac 1º CC 101-91.561 – DO 09/12/1997]

16. Ainda, cumpre observar que o acesso às informações bancárias não configura, propriamente, quebra do sigilo bancário, haja vista a imposição às autoridades administrativas de seu resguardo durante todo o procedimento, não só em virtude do sigilo fiscal determinado no art. 198 do CTN, como também do disposto no art. 5o, § 5o, e art. 6o, parágrafo único, ambos da LC nº 105, de 2001. Ademais, as informações se prestam apenas à constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal. Há, na verdade, mera transferência do sigilo, que antes vinha sendo assegurado pela instituição financeira e passa a ser mantido pelas autoridades administrativas.
17. Dessa forma, há que ser rejeitada a preliminar.
18. No que concerne ao RE nº 389808, citado pela impugnante, trata-se de controle incidental de constitucionalidade, exercido de modo difuso pelo Supremo Tribunal Federal, cujos efeitos aplicam-se apenas às partes do processo.

#### **RMF.**

19. Com relação à RMF, dispõe o Decreto nº 3.724, de 2001:

**Art. 2º** Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

§ 2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

(...)

Fl. 12 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

**Art. 3º** Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

I - subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;

II - obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

IV - omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;

V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

VI - remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;

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

VIII - pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:

a) cancelada;

b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996;

IX - pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;

X - negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

§ 1º Não se aplica o disposto nos incisos I a VI, quando as diferenças apuradas não excedam a dez por cento dos valores de mercado ou declarados, conforme o caso.

(...)

**Art. 4º** Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.

§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

I - Presidente do Banco Central do Brasil, ou a seu preposto;

II - Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, ou a seu preposto;

Fl. 13 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

III - presidente de instituição financeira, ou entidade a ela equiparada, ou a seu preposto;

IV - gerente de agência.

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

§ 3º O sujeito passivo responde pela veracidade e integridade das informações prestadas, observada a legislação penal aplicável.

§ 4º As informações prestadas pelo sujeito passivo poderão ser objeto de verificação nas instituições de que trata o art. 1º, inclusive por intermédio do Banco Central do Brasil ou da Comissão de Valores Mobiliários, bem assim de cotejo com outras informações disponíveis na Secretaria da Receita Federal.

§ 5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato.

§ 6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade.

§ 7º Na RMF deverão constar, no mínimo, o seguinte:

I - nome ou razão social do sujeito passivo, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ;

II - número de identificação do MPF a que se vincular;

III - as informações requisitadas e o período a que se refere a requisição;

IV - nome, matrícula e assinatura da autoridade que a expediu;

V - nome, matrícula e endereço funcional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela execução do MPF;

VI - forma de apresentação das informações (em papel ou em meio magnético);

VII - prazo para entrega das informações, na forma da legislação aplicável;

VIII - endereço para entrega das informações;

IX - código de acesso à Internet que permitirá à instituição requisitada identificar a RMF.

§ 8º A expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos deste Decreto.

## 20. E a Lei nº 9.430, de 1996, prevê:

**Art. 33.** A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embargo à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que

Fl. 14 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200. da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

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

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

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

V - prática reiterada de infração da legislação tributária;

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

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

(...)

21. No presente caso, antes da emissão das RMF, o sujeito passivo foi intimado e reintimado a apresentar os extratos bancários de todas as contas correntes e apresentou apenas os extratos relativos a alguns bancos.

22. Analisando os dispositivos acima transcritos, verifica-se que tais requisições observaram as disposições legais e regulamentares, ou seja: a) foram emitidas no curso de um procedimento de fiscalização; b) sua indispensabilidade, prevista no art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, restou caracterizada tanto que foi autorizada a sua emissão pelo Delegado da Receita Federal do Brasil; c) contêm os elementos especificados no art. 4º, §7º, do citado Decreto. Cumpre esclarecer, ainda, que as RMF e respectivos relatórios se destinam ao controle interno do órgão, não existindo qualquer determinação para a sua anexação ao processo.

23. Portanto, fica claro que foram atendidos os requisitos previstos na legislação para que se procedesse à requisição dos extratos bancários às instituições financeiras.

### **Depósitos Bancários.**

24. Quanto à tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada, verifica-se que se trata de uma presunção estabelecida pela Lei nº 9.430, de 1996, art. 42.

25. Deve-se registrar que as presunções são meios de prova previstos no art. 212 da Lei nº 10.406, de 2002, que instituiu o Código Civil (art. 136 do antigo Código Civil).

26. Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário, Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 3/4) ensina:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexu causal lógico que o liga aos dados antecedentes.”

27. Em relação às presunções de omissão de receita, destaca-se que essas são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. A doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (*jure et de jure*) e relativas (*jures tantum*). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido; já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.
28. A Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, anteriormente citada, estabeleceu uma presunção legal relativa de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, não comprovados com documentação hábil e idônea, constituem receita omitida. Referida presunção legal relativa (*juris tantum*) provoca a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado.
29. Cumpre ao fisco, em tais circunstâncias, tão-somente provar o indício, como 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 consequente exigência atribuída ao contribuinte de demonstrar que tais valores não são provenientes de receitas omitidas. Cabe ao contribuinte, e não ao fisco, estabelecer o vínculo entre as notas fiscais de venda e os depósitos bancários questionados, escriturados ou não, comprovando que eles são relativos a receitas escrituradas e tributadas. Analisando os créditos bancários questionados pelo fisco, verifica-se que não é possível identificar se são relativos à transferência entre contas de mesma titularidade. Se existiram tais transferências e elas foram tributadas, caberia ao sujeito passivo fazer essa comprovação, o que não ocorreu.
30. A comprovação da origem dos valores depositados em conta corrente bancária deve ser detalhada, coincidente em data e valores. Deve ficar claro que o numerário teve origem em valores já tributados pela empresa ou em valores não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.
31. No caso presente, a fiscalização intimou o sujeito passivo a esclarecer e comprovar adequadamente a origem dos recursos depositados em suas contas-correntes e ele deixou de comprovar a totalidade dos valores questionados pelo fisco. Nem mesmo na fase impugnatória apresentou

qualquer documento que comprovasse a origem dos depósitos bancários tributados.

32. Ficou bastante claro no processo que não restou comprovada essa origem durante a ação fiscal. Portanto, a materialidade do fato gerador ficou evidenciada.
33. Assim descabido qualquer questionamento acerca da possibilidade de utilização dos valores dos depósitos como base de cálculo dos tributos lançados.
34. O PAF dispõe em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio. Não tendo sido apresentadas provas hábeis e idôneas não se altera o lançamento.
35. Deve-se esclarecer que, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, não há mais que se comprovar evidências de sinais exteriores de riqueza, pois a própria lei determina, nesses casos, que os valores depositados constituem receita. Não estão sendo tributados os depósitos bancários, mas a receita que eles representam por expressa disposição legal. Os depósitos são o sinal de exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de receita, quando não comprovada a origem financeira dos recursos utilizados.

#### **Arbitramento.**

36. Consta no auto de infração que foi arbitrado o lucro da empresa, tendo em vista que, sendo intimada, não apresentou os livros e documentos de sua escrituração. A respeito do dever de escriturar, dispõe o RIR, de 1999:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

(...)

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

(...)

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

Fl. 17 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

(...)

Art. 259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

§ 1º A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.

§ 2º A não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, parágrafo único, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

37. A tributação com base no lucro real, pela qual a empresa optou nos anos-calendário em que houve lançamento, exige que a ela mantenha escrituração completa e regular, na forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais.
38. É a lei que estabelece a forma de escrituração contábil e fiscal das empresas e somente aquelas que atendam às condições nela impostas podem dela valer-se para dar respaldo à opção de tributação do lucro que a pessoa jurídica eleger.
39. De acordo com o art. 5º, §2º, do Decreto-lei n.º 486, de 03/03/1969, no qual se funda o § 4º do art. 258 do RIR, de 1999, transcrito acima, os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio.
40. Efetua-se o registro do livro Diário para que este possa constituir eficiente meio de prova. Assim, perde inteiramente, de forma absoluta, a fé como meio probante a favor da pessoa jurídica, o livro que não for autenticado, tornando-se destituído de qualquer validade para terceiros.
41. Tal exigência não foi atendida pelo sujeito passivo, além do fato de que não apresentou o livro Razão, e o Livro entregue não continha a assinatura do representante legal e do contador da empresa. Dessa forma, correto o arbitramento do lucro da empresa.

#### **Alíquota da CSLL.**

42. Ao contrário do que alegam os impugnantes, nos termos do art. 144 do CTN, aplica-se ao presente lançamento até 01/05/2008, o disposto no art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002, que estabeleceu a alíquota de 9% para a CSLL e que foi revogado pelo art. 42 da Lei nº 11.727, de 2008 (conversão da MP nº 413, de 03/01/2008). Esta MP manteve a alíquota da CSLL de 9%.
43. Dessa forma, correta a aplicação ao lançamento da referida Lei nº 10.637, de 2002.

**Tributação Reflexa. CSLL. PIS. Cofins.**

44. Com relação aos autos de infração reflexos (PIS, Cofins e CSLL), sendo decorrentes da mesma infração tributária que motivou a autuação relativa ao IRPJ (lançamento principal), deverá ser aplicada idêntica solução, em face da estreita relação de causa e efeito, analisando-se os argumentos específicos apresentados para cada um.
45. Nesse sentido, os impugnantes argüem qual a base de cálculo usava no lançamento do PIS e da Cofins.
46. Deve-se esclarecer que, quando se apura omissão de receitas, o lançamento das contribuições reflexas é decorrência de expressa previsão legal contida na Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, in verbis:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social – COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

47. Assim, o valor da receita omitida relativa a depósitos bancários de origem não comprovada constitui a base de cálculo do PIS e da Cofins, tal como determinado acima.

**Responsabilidade Tributária.**

48. Na peça de defesa, os impugnantes alegam que é duvidoso o enquadramento da responsabilidade dos sócios no art. 135, III, do CTN. Afirmam que a dissolução da empresa foi feita de forma regular e a autoridade fiscal em momento algum aponta quais foram os atos praticados pelos impugnantes com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.
49. Cabe pontuar que a dissolução da sociedade constitui um conjunto de atos visando à extinção da pessoa jurídica. Finalizada a dissolução, entra-se na fase de liquidação, em que são levantados os valores que compõem o patrimônio da sociedade – ativo e passivo. Segue-se o pagamento das dívidas, finalizando o procedimento com a partilha do resultado líquido final, que, se for positivo, será distribuído entre os sócios.
50. Relata o autuante, que no início do procedimento fiscal, em fevereiro de 2010, a empresa não foi encontrada no endereço constante nos sistemas da Receita Federal do Brasil e, por não ter sido localizada, as intimações passaram a ser enviadas para o endereço do sócio responsável José Sanchez Oller.

51. Verifica-se que a empresa, apesar de ter registrado o distrato social na Junta Comercial em 18/12/2008 e de ter entregado a DIPJ do ano-calendário de 2008 (extinção) pelo lucro real, em 26/01/2009 (fl. 993), apresentou depois, em 10/03/2011, declaração como inativa e não providenciou o cancelamento de sua inscrição no CNPJ.
52. Constata-se, assim, a dissolução irregular da pessoa jurídica diante da falta de funcionamento no domicílio fiscal constante do cadastro do CNPJ, e porque não houve a baixa naquele cadastro. Além disso, a empresa omitiu rendimentos auferidos enquanto estava em atividade.
53. A 1ª Seção no julgamento do ERESP 716.412/PR, de 22/09/2008, estabeleceu que: O sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, viola a lei (arts. 1.150 e 1.151, do CC, e arts. 1º, 2º e 3º da Lei n.º 8.934/1994, entre outros). A não localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção juris tantum de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CNT, ressaltado o direito de contradita em Embargos à Execução.
54. Dessa forma, restou caracterizada a dissolução irregular com infração à lei, o que permite transferir a responsabilidade do crédito tributário aos sócios-administradores da pessoa jurídica já citados, conforme rezam os arts. 135, III, e 124, II, do CTN, e art. 210, VI, do RIR, de 1999.

#### **Juntada posterior de documentação.**

55. O pedido para juntada posterior de documentação não pode ser deferido porque a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alterou o disposto no PAF, art. 16, mediante a inclusão do § 4º, que diz:
- §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.
56. Tais ocorrências não ficaram provadas no presente processo, razão pela qual indefere-se a solicitação feita.

#### **Pedido de Perícia.**

57. Em relação à perícia requerida, o PAF, art. 16, IV e §1º, alterado pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, determina que todo pedido de perícia deve indicar os motivos que o justifiquem e o perito do sujeito

passivo. Caso contrário, o pedido deve ser considerado não formulado. Portanto, não tem efeito o pedido de perícia da empresa.

### **Diligência.**

58. Quanto ao pedido de diligência, indefiro-o pelo fato de que é perfeitamente possível e cabe à contribuinte a apresentação das provas capazes de infirmar as conclusões fiscais.

## **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

A Recorrente, inconformada com o Acórdão de 1ª Instância, apresenta recurso voluntário, alegando, em síntese, que:

### **II. TEMPESTIVIDADE**

- 1) Inicialmente, impende destacar que tendo sido o Recorrente cientificado da decisão de primeira instância por meio postal em 24 de outubro de 2012, seu prazo para a apresentação de Recurso Voluntário expira dia 23 de novembro de 2012, nos termos do artigo 73 do Decreto 7574/2011.
- 2) Portanto, respeitado o prazo determinado pela norma acima o Recurso Voluntário deve ser admitido.

### **III. DO CERCEAMENTO AO AMPLO DIREITO DE DEFESA**

- 3) Inicialmente é de se apontar a nulidade do presente lançamento, relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS ante a superficialidade e generalidade do Relatório Fiscal.
- 4) Tal fato se dá por não ser possível precisamente identificar o critério objetivo e preciso adotado pela Fiscalização na determinação da base de cálculo dos tributos lançado.
- 5) O relatório fiscal produzido é extremamente sucinto, além de ser muito genérico e por vezes contraditório em sua fundamentação fática para justificar a adoção do regime de apuração de lucro através da medida extrema do arbitramento.
- 6) Não há subsunção aos termos do Decreto 3.000/99, o que prejudica gravemente o pleno exercício do direito de defesa do Recorrente, uma vez que o relatório fiscal é eivado de contradições relativas a fundamentos documentais e a lógica conclusiva.
- 7) Acaba por escorar-se, a autoridade fiscal, apenas no tocante a movimentação financeira sem comprovação de origem, como motivo apto a levar a efeito a apuração lucro real, ainda que se valesse da presunção legal de omissão de receitas decorrente de movimentação financeira.

Fl. 21 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

- 8) Tal disparidade fica evidente quando a autoridade fiscal menciona a movimentação financeira referente ao Banco Safra, incluindo-a em apuração do movimento financeiro não contabilizado, quando em verdade houve a devida contabilização de tal conta, como bem se vê do balancete analítico juntado aos autos.
- 9) Ademais, no corpo do auto de infração verifica-se a adoção do arbitramento do lucro com o enquadramento no artigo 530, inciso III do RIR.
- 10) O fiscal, em momento algum desenvolve os motivos de fato que o levaram ao arbitramento do lucro de tal forma, cerceando gravemente o direito de defesa do Recorrente.
- 11) Não obstante as razões já expostas, no lançamento referente ao IRPJ, CSSL, PIS e COFINS, houve o arbitramento do lucro, nos termos expostos, para a determinação da base de cálculo.
- 12) De outro lado, no lançamento referente ao PIS e COFINS, considerou-se o faturamento contabilizado para a determinação da base de cálculo.
- 13) Tal divergência fere o direito de defesa do Recorrente, uma vez que não consegue vislumbrar qual o critério objetivo utilizado pela autoridade fiscal para a adoção de duas posições, afinal, qual o valor de faturamento a ser considerado para a determinação da base de cálculo?
- 14) Assim, o auditor fiscal deixa de proceder a descrição exata do fato tributável, não realizando assim a correta e obrigatória subsunção dos fatos às normas jurídicas que embasaram o lançamento, implicando severa limitação ao direito de defesa do Recorrente.
- 15) Ademais imputa a responsabilidade solidária ao Recorrente fundamentando-se no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, o qual, por sua vez, trata da responsabilidade pessoal atribuída em decorrência da prática de atos ilícitos, o que não restou comprovado nestes autos. Assim, novamente verifica-se a inépcia quanto a má descrição dos fatos, supostamente passíveis de serem tributáveis.
- 16) Neste sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu pela nulidade de lançamento nos casos em que o auto de infração traz consigo deficiente descrição dos fatos:

Processo: 10805.003127/94-41 Acórdão nº: CSRF/01-04.473

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - CARATERIZAÇÃO DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL - IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - A ausência de enquadramento legal, associada à deficiente descrição dos fatos, autorizam a decretação da nulidade do auto de infração por inobservância dos requisitos básicos para a sua validade, estatuídos no artigo 10 do Decreto nº. 70.235/72, propiciadores do exercício do amplo direito de defesa por parte do sujeito passivo e livre formação de convencimento por parte dos julgadores.

Fl. 22 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

Recurso especial denegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

Acordam os membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

- 17) Assim, requer seja o presente lançamento declarado nulo em razão da insuficiência de elementos fáticos descritivos, em detrimento a ampla defesa do Recorrente, pela flagrante incoerência e incerteza quanto ao aspecto material da hipótese de incidência das citadas contribuições, que, por isso mesmo, ao arrepio do determinado no art. 142 do CTN, quanto a liquidez e certeza do lançamento de ofício.
- 18) Assim, requer seja o presente lançamento declarado nulo em razão da insuficiência de elementos descritivos fáticos e de direito aptos a propiciar à ampla defesa do Recorrente, posta a incoerência na adoção de critérios fáticos e de direito contraditórios por parte da Autoridade Fiscal.

#### **IV. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE DO SÓCIO - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO**

- 19) A fiscalização, de plano implica a responsabilidade do Recorrente, mencionando que esse estaria obrigado a prestar informações e esclarecimentos, contudo, no decorrer da fiscalização foram fornecidos por competente procurador livros fiscais, contábeis, documentos fiscais e documentos e relatórios de apuração fiscal.
- 20) Tal fato se dá em Termo de Início do Procedimento Fiscal, fls. 02, decorrente do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0819000.2011.03360.
- 21) Como bem se vê, em tal termo, ficou o Recorrente intimado a apresentar os elementos/esclarecimentos assim especificados:
  - Face a extinção da empresa Sol Embalagens Plásticas Ltda., CNPJ nº 05.378.041/0001-30, em fiscalização conforme o MPF nº 0812400.2010.00083, o procedimento fiscal fica direcionado na pessoa física deste sócio.
- 22) Ora, o fundamento legal apontado foram os artigos 927 e 928 do RIR/99, porém o fato se deu apenas em razão da extinção da pessoa jurídica, sem que houvesse qualquer demonstração de irregularidade no encerramento da empresa.
- 23) Os referidos dispositivos tratam da obrigatoriedade em fornecer informações e esclarecimentos exigidos pelos auditores fiscais, não remetendo qualquer responsabilização pessoal no caso de descumprimento de tais obrigações acessórias, prevendo, tão somente a aplicação da multa prevista pelo artigo 968 do aludido regulamento.

- 24) Tal fato, por si só, já evidencia a fragilidade da imputação para o nexo de solidariedade passiva.
- 25) A Autoridade Fiscal imputa ao Recorrente a responsabilização solidária, consoante dispositivo legal previsto nos termos do Código Tributário Nacional, como descrito no Termo de Solidariedade nº 0002.
- 26) Porém, duvidoso, equivocado e mais uma vez incerto é o enquadramento fático sobre a responsabilidade do sócio atribuído pela fiscalização.
- 27) Tanto no relatório fiscal quanto no termo de solidariedade, a autoridade administrativa enquadra a conduta do Recorrente como inserida na responsabilidade descrita legalmente pelo disposto no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, como se pode aferir pelo item 5 do relatório fiscal do auto de infração de fls..
- 28) Contudo, a responsabilidade tributária de que trata o artigo 135 é pessoal e não solidária como bem observa Maria Rita Ferragut, quanto à responsabilidade invocada pela autoridade administrativa no caso em tela: "não temos dúvida em afirmar que ela é pessoal. O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, idealizadora do fato tributário, de qualquer obrigação. (...) Assim, a responsabilidade é pessoal, não subsidiária ou solidária."
- 29) Portanto, constata-se, no caso, que a autoridade administrativa pretendeu atribuir ao Recorrente a responsabilidade solidária fundamentando-se no dispositivo legal que trata da responsabilidade tributária por decorrência de infração.
- 30) Ademais, não descreve qualquer infração praticada pelo Recorrente que possa motivar tal responsabilização, até porque não existe qualquer prática, pelo Recorrente, de qualquer das hipóteses previstas no artigo 135, III, da Lei 5172/66.
- 31) Isso porque o mencionado dispositivo impõe responsabilidade ao sócio, gerente ou administrador, de pagar o crédito correspondente a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos das pessoas jurídicas das quais participaram.
- 32) Reitere-se que as obrigações tributárias objeto do lançamento em foco não decorreram da prática de qualquer ato ilícito, considerando a interpretação à luz do artigo 135, III, do CTN, uma vez que não há qualquer prova da prática de tais atos neste processo ,que sejam imputáveis ao Recorrente

Fl. 24 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

- 33) Ainda que se considerem as infrações que ensejaram o lançamento de ofício como suficientes à atribuição da condição de responsável tributário ao Recorrente, tal entendimento não deve prevalecer, conforme já decidido por este Conselho:

Processo nº: 11060.000069/2005-68

Acórdão nº: 107-08.786

PRELIMINAR DE NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. Na situação em que as infrações tenham sido praticadas durante a gestão de sócio anterior, o lançamento deve ser efetuado em nome da pessoa jurídica, pois, as infrações praticadas a beneficiaram. O art. 135 do CTN não exclui a empresa do polo passivo da obrigação tributária e apenas se refere à responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Esta responsabilidade é atribuída às pessoas indicadas no artigo, de modo supletivo. O artigo mencionado não tem a força de alterar a definição de sujeito passivo, de que trata o art. 121 do CTN.

- 34) Nota-se, pela leitura acima, que a hipótese do artigo 135, III, do CTN, cuida de infração que eventualmente possa ter acarretado na falta de pagamento de tributo, e não da ausência do recolhimento em si. Tal entendimento, inclusive, já foi assentado pelo STJ.
- 35) É pacífico naquela corte que o sócio "deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. Esse entendimento é fundamentado pela redação do art. 135 do CTN, que restringe a responsabilidade dos sócios à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade".
- 36) Foi justamente após as reiteradas decisões neste sentido que o Superior Tribunal de Justiça editou a súmula 430, pela qual "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente." (Súmula 430, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010, REPDJe 20/05/2010).
- 37) Destarte, não há que se falar na responsabilização do Recorrente em decorrência do inadimplemento do crédito tributário exigido pelo lançamento objeto dos autos.
- 38) De outro giro, cumpre ressaltar que a autoridade administrativa elegeu a extinção da empresa SOL EMBALAGENS como fato jurídico causador da responsabilização tributária em discussão, porém silencia quanto a eventual irregularidade específica, comprovada, portanto, que implique reconhecimento do nexo de causalidade direta ou indireta entre a acusação de omissão de receita, ou falta de pagamento de tributo com a conduta pessoal do Recorrente, para a correta e legítima interpretação e aplicação do referido dispositivo ao presente caso.

- 39) A dissolução da empresa foi feita de forma regular, isso está comprovado nos autos, e a Autoridade Fiscal em momento algum descreve, nem prova, quais foram os atos pessoais e específicos praticados pelo Recorrente com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, que atraia irresistivelmente a implicação da regra do artigo 135, inciso III do CTN para sua responsabilização solidária.
- 40) Dessa maneira, não há definição precisa da responsabilidade do Recorrente no relatório do auto de infração, se solidária ou pessoal.
- 41) Como bem se vê no termo de solidariedade, a responsabilidade é atribuída ao Recorrente apenas em razão da extinção da pessoa jurídica, porém não há qualquer descrição específica de atos que possibilite e legitime a aplicação dos dispositivos legais apontados pela fiscalização.
- 42) A autoridade julgadora de primeira instância, por sua vez, na tentativa aperfeiçoar e justificar a responsabilização imputada pela autoridade lançadora, inova, ao sustentar que a infração utilizada como fundamento para a responsabilização do Recorrente foi a dissolução irregular da aludida empresa, uma vez que "apesar de ter registrado o distrato social na Junta Comercial em 18/01/2008 e de ter entregado a D1PJ do ano-calendário de 2008 (extinção) pelo lucro real, em 26/01/2009 (fls. 68), apresentou depois, em 10/03/2011, declaração como inativa e não providenciou o cancelamento de sua inscrição no CNPJ.
- 43) De fato, a dissolução irregular pode ser considerada prática de ato ilícito para fins de responsabilização do artigo 135, III, do CTN. Todavia no caso em tela não houve dissolução irregular, conforme será demonstrado.
- 44) A obrigação do sócio-gerente em manter atualizados os registros relativos à sua empresa decorre da disposição dos artigos 1150 e 1151 do Código Civil, abaixo reproduzidos:
- Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.
- Art. 1.151. O registro dos atos sujeitos à formalidade exigida no artigo antecedente será requerido pela pessoa obrigada em lei, e, no caso de omissão ou demora, pelo sócio ou qualquer interessado.
- § 1º documentos necessários ao registro deverão ser apresentados no prazo de trinta dias, contado da lavratura dos atos respectivos.
- § 2º Requerido além do prazo previsto neste artigo, o registro somente produzirá efeito a partir da data de sua concessão.
- 45) Destarte, infere-se, pela leitura acima, que os atos praticados pela empresa vinculam-se aos registros nas juntas comerciais, devendo obedecer às normas fixadas em lei para a efetivação de tais registros.

Fl. 26 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

- 46) Neste sentido, a Lei dos registros mercantis (8.934/94) foi publicada com o fito de conferir normas gerais relativas aos Registros Públicos de empresas Mercantis e Atividades Afins. Abaixo, a inteligência do seu artigo primeiro:

Art. 1º O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, subordinado às normas gerais prescritas nesta lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais e estaduais, com as seguintes finalidades:

I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei;

II - cadastrar as empresas nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e manter atualizadas as informações pertinentes;

III - proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento.

Art. 2º Os atos das firmas mercantis individuais e das sociedades mercantis serão arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, independentemente de seu objeto, salvo as exceções previstas em lei.

- 47) Portanto, o registro público nas respectivas Juntas Comerciais são os atos jurídicos suficientes para conferir garantia, autenticidade, segurança e eficácia das determinações das empresas. A respeito dos efeitos destes registros mercantis o artigo 32 do aludido diploma legal assim dispõe:

Art. 32. O registro compreende:

- a matrícula e seu cancelamento: dos leiloeiros, tradutores públicos e intérpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais;

- O arquivamento:

a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;

- 48) Assim, de acordo com o dispositivo acima o arquivamento do registro de dissolução da sociedade na Junta Comercial é o ato jurídico hábil para registrar tal dissolução.
- 49) A própria autoridade julgadora de primeira instância reconhece que o Recorrente procedeu ao registro do distrato social na Junta Comercial. Neste sentido, não há dúvidas que o Recorrente agiu de acordo com as prescrições legais pertinentes quando da efetivação regular da dissolução da sociedade.
- 50) PORTANTO, REITERE-SE, A DISSOLUÇÃO DA EMPRESA DA QUAL O RECORRENTE FOI SÓCIO OPEROU-SE EM PERFEITA CONSONÂNCIA COM OS DITAMES DA LEI, POSTO QUE FORAM

OBEDECIDAS TODAS AS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO CIVIL E DA LEI DE REGISTRO PÚBLICOS. A MERA CIRCUNSTÂNCIA DE CUMPRIMENTO INSATISFATÓRIO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA QUANTO AO COMUNICAÇÃO DESSA MESMA DISSOLUÇÃO PERANTE O FISCO NÃO TEM O CONDÃO DE CONTAMINAR O PROCEDIMENTO CORRETO E REGULAR ADOTADO PERANTE OS REGISTROS LEGALMENTE COMPETENTES PARA A EXISTÊNCIA OU DISSOLUÇÃO DAS EMPRESAS, COMO MENCIONADO. O ACESSÓRIO NÃO TEM A FORÇA DE TRANSFORMAR A NATUREZA DO ATO PRINCIPAL, QUE CONTINUA VÁLIDO E FOI REGULAR.

- 51) Logo, não merece guarida a tentativa da autoridade recorrida em conferir status de violação legal para fins de atribuição da responsabilidade tributária, o erro no preenchimento de declaração contábil realizada posterior a dissolução da empresa, nem tampouco a ausência de cancelamento do registro do CNPJ.
- 52) Tratam-se de obrigações acessórias que, em geral, não são realizadas pelo sócio da empresa, e sim por gerentes contábeis ou contadores terceirizados, como é o caso da contabilidade da acusada, não podendo o sócio responder pelo cumprimento incorreto de uma comunicação formal após a devida baixa nos registros competente. Viola a razoabilidade considerar o erro no cumprimento de obrigação acessória como violação à lei, para fins de responsabilização do sócio gerente em relação aos tributos supostamente devidos pela empresa dissolvida de acordo com a lei.
- 53) Além disso, a Jurisprudência citada na decisão recorrida traz justamente o mesmo entendimento, pois considera violação à lei a desatualização dos registros cadastrais da empresa, em especial quanto a sua localização, informações que, como a própria autoridade julgadora de primeira instância reconheceu estavam devidamente registradas na Junta Comercial.
- 54) Neste sentido, para atribuir a responsabilidade pessoal por infração ao sócio gerente, na violação à lei, contrato social ou estatuto, realizada com dolo, fraude ou excesso de poderes deve estar devidamente comprovada nos autos, o que, inexistente no presente caso..
- 55) Pertinente reproduzir decisões do STJ a respeito do tema:

LOCAÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 535, INCISO II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DISSOLUÇÃO REGULAR. RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS. IMPOSSIBILIDADE. DECRETO LEI Nº 3.708/19. PRECEDENTES. QUESTÕES RELATIVAS A: INEXISTÊNCIA DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR E NÃO CONSTAR DO DISTRATO SOCIAL A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DÉBITOS DA SOCIEDADE. INVERSÃO DO JULGADO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 05 E 07 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

Fl. 28 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

O acórdão hostilizado solucionou a questão jurídica de maneira clara e coerente, apresentando todas as razões que firmaram o seu convencimento.

A dissolução regular não enseja a responsabilização, por meio de seus bens particulares, dos sócios de sociedade por quotas de responsabilidade limitada regida pelo Decreto-Lei nº 3.708/19.

O Tribunal a quo, com base na apreciação do conjunto probatório os autos e no exame do contrato social da ora Recorrida, concluiu que a dissolução da empresa Locatária se deu de forma regular, bem como não ter o sócio gerente assumido qualquer responsabilidade quanto a eventuais débitos da sociedade e, portanto, a inversão do julgado encontra óbice nas Súmulas nº 05 e 07 do Superior Tribunal de Justiça.4. Agravo regimental desprovido.

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO NÃO VERIFICADA. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL INATACADO. SÚMULA 126/STJ. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. SÓCIOS. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. SÚMULA 7/STJ.

[...]

4. Inexistindo prova de que houve dissolução irregular da empresa, ou de que os representantes da sociedade agiram com excesso de mandato ou infringiram lei ou o contrato social, não há que se direcionar para eles a execução.

[...]

6. Recurso especial não conhecido." (REsp 1.095.498/SP, 2ª Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe de 18/12/2008.)

"COMERCIAL. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. SOCIEDADE REGULARMENTE DISSOLVIDA. DÍVIDA REMANESCENTE. INEXISTÊNCIA DE BENS DA SOCIEDADE. SÓCIO MINORITÁRIO.

INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE. ART. 2. DO DECRETO 3.708/19. 'DISREGARD Documento: 15521419 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 5 de 9Superior Tribunal de Justiça DOCTRINE'. INOCORRÊNCIA DE DISCUSSÃO. RECURSO PROVIDO.

I - O SÓCIO DA SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA NÃO RESPONDE COM SEUS BENS PARTICULARES POR DÍVIDAS DE SOCIEDADE REGULARMENTE DISSOLVIDA. CONTRAÍDAS PERANTE TERCEIROS.

II - CONSOANTE A LIÇÃO DO MESTRE 'JOÃO EUNAPIO BORGES'. DE SAUDOSA MEMÓRIA. EM EXEGESE DOS ARTIGOS 2. E 9. DO DECRETO-LEI NUM. 3.708/91. 'UMA VEZ INTEGRALIZADAS. PORÉM TODAS AS COTAS. LIBERAM-SE OS SÓCIOS DE QUALQUER RESPONSABILIDADE. NADA MAIS DEVENDO. NORMALMENTE. NEM A SOCIEDADE NEM AOS CREDORES DELA'. (REsp 80.895/PR. Rel. Min. SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA. DJ de 06/04/1998.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - ART. 135, INC. III, DO C.T.N. - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - SUBJETIVIDADE - COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE ATO PRATICADO MEDIANTE FRAUDE OU COM EXCESSO DE PODERES - NECESSIDADE - INFRAÇÃO À LEI MERA INADIMPLÊNCIA - NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A jurisprudência deste eg. Tribunal consolidou-se quanto a ser subjetiva a responsabilidade do sócio-gerente pelo pagamento de tributo devido pela sociedade,

Fl. 29 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

ficando aquele obrigado pessoalmente pela dívida, somente quando restar provado ter ele agido com fraude ou excesso de poderes, não se consubstanciando em infração à lei, de per si, a mera inadimplência.

Agravo regimental desprovido.

- 56) Portanto, deve ser afastada a responsabilidade do Recorrente, por inexistir qualquer descrição, no auto de infração, relatório fiscal e termo de solidariedade, nem qualquer fundamento na decisão recorrida, que seja apto fática e legitimamente a sustentar a atribuição de qualquer tipo de responsabilidade pelos créditos tributários lançados.

#### **V. NÃO CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES NECESSÁRIAS PARA A REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.**

- 57) Conforme se depreende do relatório fiscal, não tendo recebido as informações solicitadas, a autoridade fiscal requisitou, nos termos da Lei nº 10.174/01, às instituições financeiras, os respectivos extratos bancários das contas bancárias da Recorrente, por considerar o acesso a estes dados imprescindíveis para averiguação de sua regularidade fiscal.
- 58) Todavia, há que se atentar este órgão julgador administrativo sobre o não cumprimento das condições que autorizam a autoridade fiscal a efetuar a requisição de informações sobre a movimentação financeira de que cuida a aludida Lei.
- 59) Nos termos dos §§ 5º e 6º do art. 4º do Decreto n. 3.724/2001, o qual disciplina o acesso e uso de informações sobre movimentação financeira, para a emissão da RMF por parte da autoridade administrativa outorgante do MPF-F, preceder-se-á a formalização de um relatório circunstanciado, devidamente motivado, fundamentado, tratando hipótese taxativa de indispensabilidade prevista no art. 3º do Decreto n. 3.724/2001 e observando o princípio da razoabilidade, elaborado pelo auditor fiscal encarregado da ação fiscal ou por seu chefe imediato, solicitando a emissão da requisição de informações sobre movimentação financeira - RMF. Assim dispõem os aludidos dispositivos:

Art. 4º do Decreto n. 3.724/2001.

(...)

§ 5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato,

§ 6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade. (g.n.)

Fl. 30 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

60) Já o art. 2º da Portaria SRF n. 180/2001 estabelece que

Art. 2º da Portaria SRF n. 180/2001. A RMF somente será expedida quando em relação ao sujeito passivo:

(...)

II - tenha sido constatada hipótese de indispensabilidade, prevista no art. 3º do Decreto n. 3.724, de 2001; e

61) O art. 5º da Portaria SRF n. 180/2001 disciplina que:

Art. 5º da Portaria SRF n. 180/2001. Incumbe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), responsável pela execução do procedimento de fiscalização em curso, solicitar a expedição da RMF.

§ 1º A solicitação de que trata este artigo será apresentada conforme modelo constante do Anexo I e conterá, obrigatoriamente:

I - a identificação:

(...)

c) da hipótese de indispensabilidade, que motivou a expedição da RMF;

(...)

II - relatório circunstanciado contendo, no mínimo:

a) descrição, com precisão e clareza, dos fatos que motivaram o enquadramento na hipótese de indispensabilidade;

b) demonstração da razoabilidade da solicitação;

(...)

IV- aprovação do Chefe de Equipe de Fiscalização ou da chefia imediata.

62) **Nos termos da legislação supracitada, a descrição dos fatos que motivam enquadramento em hipótese taxativa de indispensabilidade é condição de procedibilidade que, necessariamente, deve vir materializada de forma expressa por intermédio do documento "Relatório Circunstanciado" - devidamente motivado, fundamentado e observando o princípio da razoabilidade - e do documento "Solicitação de Emissão de RMF", este observando enquadramento insculpido no art. 3º do Decreto n. 3.724/2001.**

63) Documentos estes que representam, simplesmente, condição de procedibilidade à quebra de sigilo bancário.

64) Ora, para exercer um direito que a Lei lhe confere, o Fisco tem que obedecer aos deveres que a mesma Lei lhe impõe!

- 65) Segundo a doutrina de Mauro Silva, "a emissão da RMF tem natureza de ato administrativo. Sendo ato administrativo, sua validade estará sujeita a duas condições: obediência ao procedimento administrativo que a Lei determinou que o deve preceder e presença dos elementos necessários a um ato administrativo."
- 66) Nos autos não se vislumbra uma única linha em que a autoridade fiscal fundamente ao seu Superior a necessidade da RMF.
- 67) Não há em nenhum momento a devida motivação para a prática do ato de requisição, carecendo assim, o ato administrativo de seu mais precioso requisito de validade.
- 68) Assim, o lançamento de que trata o presente processo padece de vício insanável em sua constituição, porquanto os dados em que sustentado foram obtidos de forma diversa da prevista em Lei, devendo, por uma questão de justiça fiscal e em homenagem aos princípios da vinculação e da motivação dos atos administrativos, ser declarado nulo, afastando-se as exigências nele formalizadas.

## VI. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO

- 69) Em que pesem as razões já expostas quanto ao vício na Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, é de se destacar que o Supremo Tribunal Federal, em recente decisão plenária, julgou inconstitucional a requisição por parte da Autoridade Fiscal de informações bancárias, representando este ato verdadeira quebra de sigilo bancário inconstitucional.
- 70) A mencionada decisão do Supremo Tribunal Federal é assim ementada:

SIGILO DE DADOS - AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5-da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção - quebra de sigilo - submetida ao crivo do órgão equidistante - o Judiciário - e, mesmo assim, para efeitos de investigação criminal ou instrução processual penal SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS - RECEITA FEDERAL. Conflito com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal - parte na relação jurídico-tributária - o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte. (Recurso Extraordinário 389.808 - Paraná. Relator Min. Marco Aurélio.)
- 71) A quebra de sigilo, para revestir-se de legitimidade em face do sistema jurídico-constitucional brasileiro, deve apoiar-se em decisão revestida de fundamentação adequada, que se apoie em suporte fático idôneo, sob pena de invalidade.
- 72) A ruptura da intimidade de qualquer pessoa, na ausência de hipótese configuradora de causa provável se revela incompatível com o modelo

Fl. 32 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

consagrado na Constituição da República, pois a quebra de sigilo não pode ser manipulada, de modo arbitrário, pelo poder Público ou seus agentes.

- 73) Se assim o fosse, a quebra de sigilo se converteria em instrumento de busca generalizada, dando ao Estado o poder de vasculhar registros sigilosos alheios, com o fito de viabilizar um processo de devassa indiscriminada.
- 74) A necessidade de motivação qualifica-se como pressuposto de validade jurídica da própria deliberação, não podendo ser suprida posteriormente.
- 75) Não se pode transferir do judiciário a atuação a ele reservada por cláusula constitucional a outros órgãos, sejam da administração federal, sejam da estatual, sejam da municipal.
- 76) Se assim o fosse, admitindo que a Receita Federal pode ter acesso direto, por meio de RMF, a dados bancários de certo contribuinte, de tal sorte poderiam as fazendas estaduais e municipais caminhar no mesmo sentido, por coerência sistêmica.
- 77) A prerrogativa de foro detida por qualquer contribuinte determina que só pode o sigilo ser afastado ante a atuação, fundamentada, do Poder Judiciário competente, não podendo assim, a Receita Federal se equiparar a órgão deste outro Poder.
- 78) Por tais razões, deve o presente lançamento ser cancelado, ante a existência de decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal que julgou a inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancário feita diretamente pela Receita Federal.
- 79) Ainda, de maneira subsidiária, convém trazer à baila à disposição do artigo 62 - A do R1CARF, abaixo reproduzido:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

- 80) Portanto, na hipótese de não ser cancelado o lançamento em detrimento da quebra do sigilo bancário do Recorrente, requer seja sobrestado o julgamento do presente recurso até que seja proferida, nos termos do artigo 543-B, decisão definitiva nos autos do RE 389.908, destacado anteriormente.

**VII. NULIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DO ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

- 81) Em que pesem as razões já expostas sejam suficientes para a sumária insubsistência das exigências impostas ao sujeito passivo, pelo princípio da eventualidade, também presente no processo administrativo fiscal, cumpre ao Recorrente trazer destacar outro aspecto que é, da mesma forma, apto a determinar o cancelamento do auto de infração.
- 82) A atividade de lançamento é ato administrativo de natureza vinculada, não se admitindo qualquer conduta que tenha por elemento a discricionariedade dos agentes da administração.
- 83) É sabido que a atividade de lançamento encontra sua perfeita definição legal nos precisos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, cuja redação pede-se vénia para transcrever:

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.

- 84) Além da definição legal da atividade de lançamento, o que se apresenta no caput do artigo 142, seu parágrafo único espanca qualquer questionamento acerca da possibilidade de se utilizar discricionariedade na constituição de créditos tributários.
- 85) Cumpre esclarecer que o presente tópico pretende fazer com que se reconheça, em uma análise mais voltada à forma, o inadmissível descumprimento do artigo 142, em especial no tocante à determinação da matéria tributável, uma vez que a Autoridade Fiscal, ao não observar a natureza vinculada da atividade de lançamento, deixou de conduzir-se como apregoa o aludido artigo 142.
- 86) Certamente, a autoridade fiscal ao exercer a atividade de lançamento que lhe é privativa deve estrita obediência aos termos da Lei, não lhe sendo facultado o descumprimento de qualquer uma das fases que antecedem ao lançamento, vale dizer, a autoridade deve: (a) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; (b) determinar a matéria tributável; (c) calcular o montante do tributo devido, (d) identificar o sujeito passivo e (e) propor a aplicação da penalidade cabível, para que somente depois proceda a formalização do lançamento através do instrumento apropriado (no caso vertente através do auto de infração).

Fl. 34 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

- 87) Neste sentido, feitas as considerações pertinentes sobre a atividade de lançamento, cumpre ressaltar que a lide em questão apresenta séria afronta aos ditames impostos à fiscalização.
- 88) Não bastassem os vícios anteriormente apontados, o trabalho fiscal desrespeitou, ainda, o mandamento contido no artigo 142 do Código Tributário Nacional, pois:
- (i) nada fez no sentido de verificar a ocorrência do fato gerador, uma vez que apoderou-se irregularmente de informações sobre a movimentação financeira, bem como desconsiderou as informações constantes dos documentos contábeis e fiscais devidamente apresentados;
  - (ii) deixou de determinar a matéria tributável, pois deveria a fiscalização ter tributado a renda e não a totalidade dos depósitos, que com aquela não se confunde;
  - (iii) sendo óbvio que o mandamento contido no aludido artigo 142 deve ser entendido como "calcular corretamente o montante do tributo devido", pelos equívocos acima narrados é evidente que o valor exigido não fora obtido de acordo com a boa técnica de auditoria, razão pela qual, por decorrência, aqui também se verifica a inobservância da norma que baliza a atividade de lançamento;
- 89) Neste sentido, tendo em vista que a autoridade fiscal deixou de cumprir as aferições básicas que devem anteceder a constituição dos créditos tributários, o auto de infração que os formaliza é manifestamente insubsistente, sendo de rigor o reconhecimento de tal vício, insanável, diga-se de passagem, por este órgão julgador.

#### **VIII. ARBITRAMENTO DO LUCRO**

- 90) As fls. 855, no auto de infração relativo ao IRPJ, verifica-se a seguinte fundamentação para o arbitramento do lucro:
- Razão do arbitramento no (s) períodos (s): 03/2007 06/2007 09/2007 12/2007 03/2008 06/2008 09/2008 12/2008
- Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar livros e documentos de sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo (s) de intimação anexo, deixou de apresentá-los. Enquadramento legal: A partir de 01/01/1999 Art. 530, inciso III, do RIR/99.
- 91) Contudo, tal descrição não se coaduna com a verdade dos fatos, senão vejamos.
- 92) No termo de intimação 01, a autoridade fiscal elaborou planilhas, a partir de informações fornecidas pela contribuinte, relativamente o custo de produção, e planilha de movimentação financeira, inclusive conhecendo documentalmente do balancete analítico, não questionando em nenhum momento sua autenticidade, veracidade e idoneidade como fonte regular de dados contábeis e fiscais.

Fl. 35 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

- 93) Não obstante, as fls. 24, a autoridade fiscal intima a contribuinte a justificar o porquê da não existência de movimentação contábil referente as contas bancárias relativas ao Banco Bradesco e Unibanco, contudo, tais movimentas estavam devidamente demonstradas no balancete analítico.
- 94) Pode-se ainda notar a entrega do livro de apuração do IPI 2007, as fls. 43, bem como a entrega de notas fiscais, no termo de intimação 004.
- 95) Há também o atendimento ao termo de constatação nº 10, em que se verifica a entrega dos Livros Diário, LALUR e LAIPI, que em nenhum momento foram tidos por viciados ou imprestáveis pela autoridade fiscal.
- 96) Verifica-se, ainda, o termo de intimação nº 01, fls. 850, em que são devolvidos os livros e demais documentos financeiros e contábeis (LALUR, Diário, Razão, Notas Fiscais, LAIPI e extratos bancários).
- 97) Como bem se vê o fundamento de que a empresa foi intimada a apresentar livros e documentos de sua escrituração e não os apresentou é completamente infundado, uma vez que houve a entrega do que solicitado!
- 98) O enquadramento proposto pela autoridade fiscal para justificar o arbitramento do lucro simplesmente não se adequa ao caso concreto, como se vê:

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):

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

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

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

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;

IV- o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Fl. 36 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

- 99) O arbitramento do lucro é medida extrema, em que precisa ser efetivamente demonstrado e justificado pela Autoridade Fiscal a necessidade de sua adoção.
- 100) No presente caso, fundamentou a Autoridade Administrativa a opção pelo arbitramento do lucro em fato de o contribuinte não ter apresentado à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, porém tal fato não ocorreu!
- 101) Como já demonstrado houve a efetiva entrega de tais documentos, não podendo, assim, a Autoridade Fiscal, ser arvorar em tal disposição legal, para tentar justificar o discricionário e ilegal arbitramento do lucro.
- 102) O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou diversas vezes no sentido de que o arbitramento do lucro só pode ser levado a efeito em situações extremas, que não ocorreram no presente caso.

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DEPÓSITOS E/OU CONTAS CORRENTES BANCÁRIAS - INAPLICABILIDADE - Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A falta de escrituração de depósitos bancários ou mesmo de contas correntes bancárias não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros. 1º CC. / 1ª Câmara /ACÓRDÃO 101-96.161 em 24.05.2007.

FALTA DO LIVRO DIÁRIO - POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO PELO LIVRO RAZÃO - O arbitramento deve ser aplicado apenas na hipótese da fiscalização não conseguir promover seus trabalhos, em razão da ausência de livros ou escrituração. Se o contribuinte mantém o Livro Razão devidamente escriturado e a documentação correspondente, é possível ao Agente Fiscal da Receita Federal efetuar a fiscalização da apuração do Lucro Real. 1º CC. / 8ª Câmara /ACÓRDÃO 108-07.265 em 29/01/2003. Publicação DOU: 27.03.2003.

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA -Descabe o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, em razão da falta de contabilização de movimento bancário, quando não demonstrada a imprestabilidade da escrituração comercial, com a consequente impossibilidade de apuração do lucro real.

- 103) Diante do exposto, considerando a impossibilidade de arbitramento no presente caso, deve o presente lançamento ser cancelado, em razão de ilegal arbitramento do lucro promovido pela Autoridade Fiscal, ao arrepio da legislação, distorcendo a realidade fática para adequá-la a sua livre opção.

#### **IX. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - CONSIDERAÇÕES ACERCA DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS.**

- 104) A Constituição Federal, em seu artigo 153, inciso III, estabelece que compete à União instituir impostos sobre "renda e proventos de qualquer

Fl. 37 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

natureza", prevendo como hipótese de incidência o acréscimo patrimonial, em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda.

- 105) Nesse sentido, cumpre ressaltar que a expressão "renda e proventos de qualquer natureza" deve se associar; necessariamente, ao verbo "auferir". A efetiva manifestação de capacidade contributiva dá-se na ação de auferir renda. Assim, se não há acréscimo patrimonial a tributação pelo IRPJ não é constitucional.
- 106) Disciplinando mais profundamente este imposto, nossa Carta Magna atribui-lhe três características essenciais ao estabelecer que seja informado pelos critérios de (i) generalidade; (ii) universalidade e (iii) progressividade.
- 107) Da análise dessas características constitucionais, infere-se que, em observância ao princípio da generalidade o imposto deve incidir sobre todas as espécies de renda, não podendo os critérios serem distintos. Assim, todo acréscimo patrimonial deve ser submetido ao mesmo tratamento, não podendo ser seletivo, onerando mais algumas espécies de acréscimo patrimonial e menos outras.
- 108) Por sua vez, ao dispor que o IRPJ deve observar o critério da universalidade, impôs o legislador constitucional que a renda obtida por toda pessoa, observado os limites da própria competência tributária, fica sujeita à incidência desse imposto.
- 109) E ao adotar o princípio da progressividade, determinou que as alíquotas devem ser tanto maiores quanto mais significativa for a renda passível de tributação pelo IR, de forma que o aumento de alíquota deve ser sobre toda a renda e não sobre parcelas da renda.
- 110) Do acima exposto, resta inquestionável a observância da sistemática constitucional a ser seguida pela Fiscalização para tributação do IRPJ, sob pena de ser ferido o princípio da isonomia e da legalidade, realizando-se a tributação sobre fato gerador distinto do previsto constitucionalmente.
- 111) Tais argumentos se prestam integralmente para a tributação da CSLL, conforme disposição expressa do art. 57 da Lei nº 8.981/95, in verbis:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)
- 112) Quanto ao PIS e COFINS, uma vez evidenciada a duvidosa e incerta imputação sobre omissão de receita, conforme afirmado expressamente pela própria autoridade fiscal que a movimentação financeira é decorrente

de receitas de vendas, portanto, apontando provável origem das receitas supostamente omitidas, não cabe com base nesse mero indício, constituir-se base de cálculo das contribuições em comento, sem que a autoridade fiscal demonstrasse, mediante outros elementos de prova, a procedência segura e robusta de omissão de vendas, posto que, como é sabido, dentro dos limites do processo, trata-se de verificação de movimentação de origem dos depósitos bancários.

- 113) Ademais, a imputação não é segura em determinar a base de cálculo da tributação, uma vez que a movimentação financeira, por vezes pode revelar a circulação de uma mesma riqueza, como se tem no caso concreto, e que fora desconsiderado pela fiscalização!

**X. IMPOSSIBILIDADE DE FACULTAR AO CONTRIBUINTE O ÔNUS DE PROVAR EM FACE DA PRESUNÇÃO TRAZIDA PELO ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/96.**

- 114) Conforme já exposto, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica toma como acontecimento suficiente para a sua incidência o fato de uma pessoa "auferir renda" ao cabo de um determinado período.
- 115) A base de cálculo do referido tributo é o montante da renda auferida. Esses, portanto, os critérios principais eleitos pelo legislador constituinte para permitir a tributação das pessoas jurídicas por meio desse imposto.
- 116) Na sistemática atualmente vigente, cabe ao próprio contribuinte reconhecer a ocorrência do "fato gerador" do imposto sobre a renda, informar tal fato ao Fisco e promover o respectivo pagamento. É, assim, um tributo sujeito ao "lançamento por homologação", nos termos do artigo 150, do Código Tributário Nacional.
- 117) No caso em tela, a fiscalização parte do pressuposto, com dados obtidos a partir da CPMF, que a Pessoa Jurídica deixou de informar ao Fisco, por meio das competentes declarações de renda, a ocorrência do "fato gerador" do imposto, bem assim de comprovar o respectivo pagamento. Ou seja, a fiscalização acredita estarem incompatíveis a renda declarada e a movimentação financeira verificada no período examinado.
- 118) Nesses casos, e desde que não comprovada a origem dos rendimentos apontados pela fiscalização, tem aplicação o artigo 42, da Lei 9.430/96, que dispõe:

**Depósitos Bancários**

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. (...).

- 119) Ocorre que, por conta dessa previsão legal, a Fiscalização não pode, ao arrepio dos direitos e garantias constitucionais tributários vigentes em nosso país, com base única e exclusivamente em dados isolados, presumir a ocorrência de fato gerador de tributo.
- 120) O artigo 42 da Lei n. 9.430/96 deve ser aplicado nos casos em que o contribuinte deixe de comprovar, ainda que por amostragem, justificativa para os ingressos financeiros ocorridos em suas contas bancárias.
- 121) Conforme assevera Alfredo Augusto Becker:
- A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade de existência do fato desconhecido. A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural. (Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo: Lejus, 3ª ed, 1998, p. 508.)
- 122) A partir de tal premissa, este mesmo renomado jurista preceitua que "Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual o fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável".
- 123) Entretanto, em se falando de presunções legais, temos que o fato conhecido é rigidamente predeterminado pela lei. Assim, da ocorrência deste evento, cabe ao Fisco apenas identificá-lo, sem margem à sua livre apreciação.
- 124) Desta forma, para que uma presunção legal esteja juridicamente adequada ao ordenamento, e passível de ser utilizada como meio a deduzir a ocorrência de determinado fato, deve ter cabimento apenas no específico objeto em que a correlação lógica esteja manifestamente levando à materialização do desconhecido, em conformidade ao preceito que deste dispõe. Tornando, conclusivamente, inconcebível a utilização de interpretação extensiva, ainda que relativa.
- 125) Observado que o fato índice requerido pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96 está consubstanciado na constatação de "valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em que a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações", cabe, sem margem à discussão, ao Fisco evidenciar a ocorrência deste fato indiciário.
- 126) Diante dessa assertiva incumbe, conseqüentemente, o Recorrente comprovar a inoccorrência da omissão de receita, com meios nos moldes dispostos na segunda parte do caput deste citado artigo, quebrando a presunção iuris tantum que motivou tal dedução. Caso contrário, o Fisco está autorizado a considerar estes valores como omissão de receita da pessoa jurídica, procedendo à autuação.

- 127) Entretanto, advindo o inverso já citado, isto é, o Recorrente apresentando documentação hábil e idônea, rompendo a correlação lógica entre a ocorrência conhecida e o fato desconhecido, o ônus de provar reverte-se ao Fisco, para que, segundo outros meios de apuração, apresente argumentos suficientes a constatar omissão de receitas, caso realmente haja o feito.
- 128) Se assim não fosse, o que ocorreria seria uma sobrecarga demasiada nas atribuições do contribuinte em mostrar-se correlato à legalidade perante o Fisco. Resultando total inadequação ao ordenamento jurídico, pois restará desviada a finalidade de aplicação desta presunção legal, configurando mera arbitrariedade, isto é, ausência da certeza requerida para presumir-se a materialidade do fato desconhecido. Transgredindo os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, por ser exigido ônus probante maior que a capacidade da pessoa jurídica em produzir determinada prova.
- 129) Explanadas tais considerações preliminares, unicamente com o intuito de comprovar o equívoco motivador da autuação, cabe, neste momento, verificar o caso em tela, que resultará em uma única conclusão: a presente autuação carece de anulação, devendo ser desconstituído o lançamento do crédito tributário.
- 130) O Fisco verificou a existência de movimentação financeira em nome da Pessoa jurídica que, em seu montante global nos anos de 2007 e 2008, excedeu a receita bruta declarada. Este foi o indício que motivou a ação do Fisco, cabendo-lhe, neste momento, verificar frente à pessoa jurídica se as contas bancárias têm ou não comprovação de origem,
- 131) Diante disso, o Fisco detinha em seu poder as Notas Fiscais de saída da pessoa jurídica, que optou por desprezar quando da apuração da base de cálculo das eventuais receitas omitidas.
- 132) Entretanto, apesar da documentação apresentada, hábil a comprovar a origem dos depósitos bancário, mesmo assim o Fisco, na ânsia da arrecadação, ignorou tal fato e declarou improvas as movimentações bancárias, sem produzir, saliente-se, prova alguma além da análise destas contas, procedendo precipitadamente ao arbitramento.
- 133) O fato indiciário especificamente determinado pela norma deve ser aquele em que as contas bancárias são mantidas fora da escrituração, configurando, somente desta forma, a intenção de fraudar, omitindo receitas frente à tributação.
- 134) O que se mostra ter ocorrido foi, pelo falso comodismo proporcionado por presunções legais temerárias como esta trazida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, a fiscalização utilizar-se ilegalmente de outra presunção não autorizada, tentando transferir ao contribuinte o ônus da prova de que não ocorreu o fato indiciário. De rigor, portanto, a anulação do crédito tributário em questão.

**XI. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DO DEPÓSITO BANCÁRIO COMO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA E DAS CONTRIBUIÇÕES - CSLL, PIS E COFINS.**

- 135) Inobstante as inúmeras razões que demandam o cancelamento do crédito tributário aqui combatido, em especial atenção ao ônus da prova do fato gerador caber ao Fisco, salta aos olhos outro equívoco cometido pela Autoridade Fiscal.
- 136) Ao proceder ao lançamento de ofício ora em combate, a Fiscalização baseou-se apenas nos dados obtidos a partir da CPMF, chegando nos depósitos efetuados, para impor o IRPJ e as contribuições reflexas.
- 137) Conforme previsto no art. 43 e incisos da lei nº 5.172/66, que apresenta o fato gerador do Imposto de Renda, nota-se inconcebível poder afirmar que o mero depósito constitui o fato gerador do imposto de renda.
- 138) De fato, o depósito bancário não representa disponibilidade econômica ou jurídica de renda, muito menos de proventos de qualquer natureza.
- 139) As movimentações financeiras exprimem, muitas vezes, o saque e a aplicação de uma mesma riqueza, a qual já pode ter sido tributada, mas que, por transitarem nas contas correntes, geram CPMF, e, aliado à ilegal conduta do Fisco gera a cobrança de um crédito tributário.
- 140) Tem-se, dessa forma, com solar clareza, a fragilidade da presente autuação, uma vez que se utilizou, única e exclusivamente, dos frágeis e cegos dados da CPMF, os quais não espelham a ocorrência do fato gerador do IR - auferir "riqueza nova" - mas sim, espelha o ingresso de todos os valores que transitaram pelas contas correntes do contribuinte, sejam estes tributáveis ou não.
- 141) Ora Senhores, a fiscalização tinha uma poderosa ferramenta à sua disposição, todavia dela não se valeu da forma como se espera.
- 142) É importante consignar que o Recorrente não despreza a utilidade do critério utilizado pela fiscalização para fins de constatação de eventual omissão de receitas. O que se contesta, e que deve ser levado em conta no presente julgamento, é o fato de que se trata, esse critério, de um indício inicial, frágil em si, e dependente de outros requisitos para sua validação, requisitos esses que, entretanto, não se fazem presentes no caso em tela, eis que os recursos movimentados têm origem comprovada!
- 143) Esse também é o entendimento, como não poderia ser diferente, já pacificado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive, na Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, a propósito, note-se a ementa:

LANÇAMENTO COM BASE EXCLUSIVAMENTE EM DEPÓSITOS -  
CANCELAMENTO - Os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do

Fl. 42 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

imposto de renda pois não caracteriza disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre o depósito e o fato que represente omissão de rendimento. (Ac. nº CSRF/01-02.880, de 13 de março de 2000).

- 144) Em suma, os depósitos bancários não apresentam com nenhuma exatidão os sinais exteriores de riqueza, a dizer, perfeita identificação do sinal, fixação da renda tributável relacionada com o sinal, demonstração da natureza tributável do rendimento e demonstração de que tal renda já não foi tributada.
- 145) Portanto, insubsistente a autuação, uma vez que não houve, por parte da fiscalização, a comprovação de que a Recorrente auferiu "riqueza nova", não se tratando, apenas, de meros ingressos financeiros em suas contas correntes.
- 146) É por esses motivos ora explanados que, reiteradamente, requer o cancelamento deste auto de infração, como medida mais justa a ser tomada!

## **XII. EQUIVOCADO ENQUADRAMENTO LEGAL PARA O LANÇAMENTO DA CSLL**

- 147) Não obstante todas as razões já aqui ventiladas, cumpre ainda destacar o flagrante equívoco cometido pela fiscalização que fragiliza o lançamento referente a CSLL.
- 148) Ao lançar a CSLL sobre omissão de receitas, a Autoridade Fiscal vale-se no enquadramento legal, do artigo 37 da Lei nº 10.637/02.
- 149) Pois bem, o referido dispositivo legal foi pela Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.
- 150) Não poderia a Autoridade Fiscal ter se valido de dispositivo de Lei revogado para suportar o lançamento efetuado, o que se revela e verdadeira nulidade do lançamento!
- 151) De tal sorte, deve o lançamento referente a CSLL ser cancelado!

## **XIII. PEDIDOS**

- 152) Por todo o exposto é a presente para requerer que seja a invalidade das autuações fiscais, decretando-se a insubsistência do lançamento ou sua improcedência, nos termos da argumentação acima arrazoadas.

Fl. 43 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

- 153) Por outro lado, requer, alternativamente, o sobrestamento do julgamento do Recurso até a decisão definitiva a ser proferida pelo STF nos autos do RE 389.908, nos termos do artigo 62, § 1º, do RICARF.
- 154) Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, inclusive a posterior juntada de documentos.
- 155) Requer, ainda, a realização de perícia e diligência fiscal, em razão da incorreta apuração da base de cálculo dos impostos, seja (i) por não terem sido desconsideradas as movimentação financeiras que não correspondem a depósitos bancários, mas sim como simples transferências entre contas correntes ou aplicações financeiras ou (ii) devido à não consideração dos documentos fiscais apresentados pela pessoa jurídica e notas fiscais.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Compulsando os autos, entende-se que o recurso ainda não se encontra em condições para julgamento.

Sendo o presente processo embasado em extratos bancários obtidos pela fiscalização diretamente às instituições bancárias, através da denominada "Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira" (RMF), é imprescindível que os atos que envolvam sua obtenção tenham observado os ditames da Lei Complementar nº 105/2001 e Decreto nº 3.724/2001.

O Decreto nº 3.724/2001, no art. 4º, parágrafo 5º, prevê a necessidade do "relatório circunstanciado", para embasar a expedição da referida RMF, destacando-se que a autoridade responsável pela fiscalização deve demonstrar, de forma clara e precisa, a indispensabilidade do acesso às informações financeiras da pessoa fiscalizada.

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

(...)

*§1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:*

(...)

Fl. 44 da Resolução n.º 1402-000.937 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19311.720014/2012-18

*§2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.*

*(...)*

*§5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato.*

*§6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade. (g.n.)*

Não se encontra nos autos o referido relatório, não sendo possível avaliar a legalidade das emissões das RMF, presentes nos autos, ou seja, os autos não foram instruídos com informações necessárias para que seja possível analisar a legalidade das emissões das RMFs, em especial o mencionado relatório circunstanciado com o enquadramento nas hipóteses de indispensabilidade previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001.

Desse modo, voto no sentido de converter o julgamento em diligência a fim de que a unidade de origem anexe aos autos cópia do relatório circunstanciado que embasou a emissão das RMF.

### **Conclusão**

Ante todo o exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência..

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias