



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



**Processo nº** 19311.720532/2013-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.557 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de agosto de 2023  
**Recorrente** RICARDO SIMOES OTICA - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2008, 2009

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

SIGILO BANCÁRIO. CONTAS DE DEPÓSITO. ACESSO. FISCALIZAÇÃO.

A LC 105/2001, ao estabelecer normas gerais sobre o dever de sigilo bancário, permitiu, sob certas condições, o acesso e utilização, pelas autoridades da administração tributária, a documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras. A questão da constitucionalidade e da observância de princípios constitucionais levantadas constituem matérias que ultrapassam os limites da competência para julgamento na esfera administrativa, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

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

Submetem-se à tributação os valores creditados em contas-correntes mantidas tanto em nome da empresa quanto em nome de interpostas pessoas, em relação aos quais o titular de fato não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

LUCRO ARBITRADO. MOTIVAÇÃO LEGAL.

O imposto devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem

imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária ou determinar o lucro real.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA DE 150%.

Impõe-se a aplicação de multa qualificada, se as provas carreadas aos autos pelo Fisco evidenciam a intenção da pessoa jurídica de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, mediante a utilização de conta corrente em nome de interposta pessoa.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário apresentado, mantendo o crédito tributário em litígio.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Mauricio Novaes Ferreira, Luciano Bernart, Jandir Jose Dalle Lucca, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

## **Relatório**

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Pis/Pasep (Pis), referentes aos anos calendários de 2008 e 2009, em virtude de omissão de receitas, decorrente de depósitos/créditos bancários de origem não comprovada. Também foi aplicada multa qualificada de 150%

Por bem narrar os fatos copio abaixo o relatório do Acórdão 14-49.294, da 5ª Turma da DRJ/RPO, que julgou a impugnação apresentada pela recorrente.

A fundamentação legal consta dos respectivos autos de infração.

1 – Do procedimento Fiscal junto à empresa RICARDO SIMÕES ÓTICA - ME

O procedimento fiscal iniciou-se em 05/07/2011 com a ciência do Termo de Início, por meio do qual foi a contribuinte intimada a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, o Contrato Social e alterações, os livros, diário e razão, ou livro caixa e os extratos bancários de todas as contas.

Mesmo com a prorrogação de prazo concedida pela fiscalização, a contribuinte não apresentou os documentos solicitados, limitando-se a apresentar uma cópia da Declaração de Firma Individual e os Livros Caixa, deixando portanto, de apresentar os extratos bancários utilizados como suporte para escrituração dos referidos livros.

Ante a negativa da contribuinte em apresentar os extratos bancários e sendo eles (extratos) imprescindíveis para o desenvolvimento do trabalho, a fiscalização com base no artigo 6º da Lei Complementar n.º. 105/2001, regulamentada pelo Decreto 3.724/2001, emitiu Requisição de Movimentação Financeira às seguintes instituições: Banco Bradesco, Banco Itaú, Banco Santander, Caixa Econômica Federal e Unibanco. A emissão dessas requisições foi comunicada ao sujeito passivo através do Termo de Constatação Fiscal de 17/10/2011.

De posse dos extratos bancários, a fiscalização após excluir dos depósitos/créditos os valores referentes às transferências entre contas da mesma titularidade e dos empréstimos bancários, de possível identificação através dos históricos, foram os demais valores relacionados em planilhas (fls. 463/493) e intimada a contribuinte (Termo de Intimação Fiscal de 05/12/2011 – fl. 461) a justificar/como provar a origem de tais recursos e identificar eventuais entradas de recursos que não representavam ingressos de novas receitas.

Após ser concedida prorrogação de prazo, em 03/02/2012 a contribuinte apresentou uma relação de 11 (onze) planilhas (fls. 501/537) acompanhadas de contratos de empréstimos bancários firmados com o banco Santander, que somados, importa em R\$1.335.200,00, conforme relação a seguir:

BANCO	AG.	N.º CONTA	DATA	HISTÓRICO	N.º CONTRATO	VALOR
SANTANDER	74	130054994	22/12/2008	CONTRATAÇÃO EMPREST/ FINANCIAMENTO	3560	49.800,00
SANTANDER	74	130054994	23/12/2008	CONTRATAÇÃO EMPREST/ FINANCIAMENTO	3580	50.000,00
SANTANDER	74	130054994	24/12/2008	CONTRATAÇÃO EMPREST/ FINANCIAMENTO	3590	50.000,00
SANTANDER	74	130054994	21/05/2009	CONTRATAÇÃO EMPREST/ FINANCIAMENTO	4260	20.000,00
SANTANDER	74	130054994	01/06/2009	CONTRATAÇÃO EMPREST/ FINANCIAMENTO	4270	244.000,00
SANTANDER	74	130054994	26/06/2009	CONTRATAÇÃO EMPREST/ FINANCIAMENTO	4490	594.400,00
SANTANDER	74	130054994	14/07/2009	CONTRATAÇÃO EMPREST/ FINANCIAMENTO	4580	263.000,00
SANTANDER	74	130054994	20/10/2009	CONTRATAÇÃO EMPREST/ FINANCIAMENTO	4910	64.000,00
SOMA						1.335.200,00

Por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 0002 (fls. 603/604), de 23/02/2012, foi informado a contribuinte de que os lançamentos dos créditos provenientes dos referidos contratos de empréstimos, não foram, sequer, relacionados para comprovação da origem, pois não representam ingresso de receitas, desta forma os mesmos resultaram sem efeito. Foi também informado à contribuinte que na relação de lançamentos bancários anexa ao Termo de Intimação Fiscal de 05/12/2001 não foram incluídos os valores movimentados na conta corrente n.º 112940-7 do Unibanco, referente ao ano-base 2008 e na conta corrente n.º 64675-9 do banco Itaú, referente ao ano-base 2009. Em razão disso, as planilhas individualizando os valores para comprovação da origem foram alteradas para incluir os valores depositados/creditados nessas contas, e também para excluir os lançamentos referentes a "créditos de transferência gerencial" que constavam na primeira planilha emitida.

Após reiterados termos de intimação, em 18/05/2012, a contribuinte protocolou um documento (fl. 648/652) explicando as planilhas excel, já apresentadas em 03/02/2012, entretanto, não juntou nenhum documento probatório, ficando apenas na ponderação.

Dando continuidade à ação fiscal, através do termo de intimação fiscal datado de 07/12/2012 (fl. 672), a contribuinte foi intimada a apresentar os contratos de empréstimos/financiamentos firmados com o titular da empresa e com terceiros, além das rescisões de contrato de trabalho dos ex-empregados: Carlos Eduardo de Souza e Levi Boscariol dos Santos. Em atenção a este termo, a contribuinte apresentou cópias das rescisões de contrato de trabalho dos ex-empregados.

Em 14/03/2013 foi lavrado o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal no qual a autoridade fiscal descreve os documentos apresentados pela contribuinte e os fatos constatados:

a) - Contrato de Mútuo firmado em 02/02/2009, entre Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me, CNPJ n.º. 09.485.502/0001-24 (mutuante) e a pessoa física Ricardo Simões CPF n 0 107.901.998-74 (mutuário) no valor de R\$ 25.100,00;

b) - Contrato de Mútuo firmado em 03/08/2009, entre Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me (mutuante) e Ricardo Simões Ótica - Me (mutuária) no valor de R\$273.000,00;

c) - Contrato de Mútuo firmado em 23/10/2009, entre Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me (mutuante) e Ricardo Simões (mutuário) no valor de R\$15.000,00, sendo R\$14.000,00 entregue ao mutuário em 15/09/2009 e R\$1.000,00 entregue em na assinatura do contrato.

d) - Contrato de Mútuo firmado em 30/12/2009, entre Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me (mutuante) e Ricardo Simões Ótica - Me (mutuária) no valor total de R\$11.200,00 entregues da seguinte forma:

Dia 25/09/2009 .....R\$ 1.200,00

Dia 15/10/2009 .....R\$ 1.400,00

Dia 22/12/2009 ..... R\$ 3.200,00

Dia 28/12/2009 .....R\$ 1.400,00

Dia 30/12/2009 .....R\$ 4.000,00

Transcreve-se a seguir trecho do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal (fls. 1406/1483):

Durante o desenvolvimento do procedimento fiscal, foi constatado que uma parte dos empregados da empresa "Ricardo Simões Ótica - Me" constituía empresa individual do ramo de ótica, sem rescindir o contrato de trabalho, ou seja, constituía uma empresa concorrente e continuava trabalhando como empregado na "Ricardo Simões Ótica - Me". Por se tratar de uma situação atípica no meio comercial, procedemos uma verificação e constatamos a existência de 3 (três) empregados de "Ricardo Simões Ótica - Me" titulares de empresas individuais no mesmo ramo da empregadora, isto é, comércio de artigos ópticos. São eles: Carlos Eduardo de Souza, CPF n.º 298.117.078-39, titular da empresa individual "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me, CNPJ n.º 09.485.502/0001-24", Levi Boscariol dos Santos, CPF n.º 310.467.448-52, titular da empresa individual "Levi Boscariol dos Santos Ótica - Me, CNPJ n.º, 09.484.896/0001-04" e Rafael de Moraes Souza, CPF n.º 347.385.558-80, titular da empresa individual "Rafael de Moraes Souza Ótica - Me, CNPJ n.º 07.362.097/0001-21. Dessas três empresas individuais constituídas em nome dos empregados da "Ricardo Simões Ótica - Me", duas foram constituídas no período abrangido pela fiscalização:

Levi Boscariol dos Santos Ótica - Me, CNPJ n.º 09.484.896/0001-04 e Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me, CNPJ n.º 09.485.502/0001-24.

2 - Do procedimento Fiscal junto à empresa LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS ÓTICA – ME

Em diligência realizada no endereço cadastral da empresa acima, objetivando dar ciência pessoal ao contribuinte, do termo de início de procedimento fiscal, constatou-se que naquele local encontrava-se instalada uma outra empresa e, diante disso, o Termo de Início de Procedimento Fiscal lavrado na data de 16/03/2012, foi enviado ao contribuinte para ciência, via postal, mas foi devolvido com a informação de ser o destinatário desconhecido naquele endereço, razão pela qual a ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal foi feita através do Edital de Intimação SEFIS n.º 37, de 03 de abril de 2012.

Constatada a dissolução irregular da empresa, tendo em vista que a mesma deixou de funcionar no seu domicílio fiscal sem proceder a baixa do registro no CNPJ, e em razão do cancelamento da inscrição da mesma no Órgão de Registro (Junta Comercial do Estado de São Paulo), foi declarada a baixa de ofício da inscrição no CNPJ sob o n.º 09.484.896/0001-04, conforme Ato Declaratório Executivo n.º 49, de 9 de agosto de 2012.

No dia 20/08/2012, foi lavrado o Termo de Início de Procedimento Fiscal junto à empresa, mediante o qual a fiscalização intimou o titular da empresa a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, os seguintes documentos: Livro Diário e Razão ou Livro Caixa, Livro de Registro de Inventário, Contrato Social e os extratos das contas bancárias que serviram de base para a escrituração dos livros comerciais referentes ao ano-base 2009.

No dia 30 de outubro de 2012, o responsável protocolou a entrega dos seguintes documentos: Requerimento de Registro de Empresário Individual protocolada na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP, Ficha Cadastral em situação baixada, também emitida pela Junta Comercial, Cópia do Livro Registro de Inventário, Cópia do Livro Caixa - Ano-base 2009 e Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) Exercício 2010, ano calendário 2009. Não fez nenhuma menção aos extratos bancários solicitados. Em razão disso, as informações sobre a movimentação financeira da empresa LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS ÓTICA - ME foram requisitadas diretamente aos bancos envolvidos.

Mediante o Termo de Intimação Fiscal de 28/12/2012, com ciência, via postal em 08/01/2013, o titular da empresa, LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS, foi notificado do fornecimento das informações financeiras pelos Bancos e intimado a esclarecer a diferença no montante de R\$ 420.420,25 constatada entre as receitas informadas na DASN (ano-base 2009) R\$ 108.635,00 e os valores creditados/depositados nas contas correntes da empresa R\$ 529.055,25. (R\$ 529.055,25 - R\$ 108.635,00 = R\$ 420.420,25). Além de esclarecer essa diferença, o titular da empresa foi intimado a comprovar a origem dos valores creditados nas contas bancárias, no valor total de R\$ 529.055,25, conforme relação individualizada anexa ao referido Termo de Intimação Fiscal. Os extratos das contas correntes bancárias foram colocados à disposição do titular da empresa para exame e extração de cópias, se necessário, para subsidiar o atendimento da solicitação fiscal.

Em resposta, o responsável pela pessoa jurídica protocolizou correspondência informando apenas que já havia encaminhado os documentos comprobatórios solicitados, referindo-se aos protocolos efetuados em 10 de janeiro de 2013 e 26 de outubro de 2012, silenciando-se em relação à intimação para comprovação da origem dos depósitos/créditos bancários.

A autoridade fiscal ressaltou os documentos apresentados em 10 de janeiro de 2013:

a) - Contratos de Mútuo firmado em 05/03/2009 entre Levi Boscariol dos Santos (mutuante) e Levi Boscariol dos Santos Ótica - ME (mutuária) no valor de R\$ 20.000,00;

b) - Contrato de Mútuo firmado em 04/02/2009, entre Levi Boscariol dos Santos Ótica - ME (mutuante) e Ricardo Simões (mutuário) no valor de R\$60.000,00;

c) - Contrato de Mútuo entre Ricardo Simões (mutuante) e Levi Boscariol dos Santos Ótica - ME (mutuária), firmado em 26/11/2009, onde o mutuante entrega á mutuária a importância de R\$39.827,00 da seguinte forma:

Dia 30/04/2009	R\$ 1.500,00
Dia 08/05/2009	R\$ 320,00
Dia 11/05/2009	R\$ 2.896,00
Dia 08/07/2009	R\$ 770,00
Dia 08/07/2009	R\$ 1.000,00
Dia 22/07/2009	R\$ 1.875,00
Dia 09/09/2009	R\$ 50,00
Dia 10/09/2009	R\$ 9.000,00
Dia 10/09/2009	R\$ 5.513,00
Dia 16/09/2009	R\$ 3.644,00
Dia 17/09/2009	R\$ 3.250,00
Dia 18/09/2009	R\$ 1.750,00
Dia 02/10/2009	R\$ 1.075,00
Dia 05/10/2009	R\$ 84,00
Dia 06/10/2009	R\$ 350,00
Dia 13/10/2009	R\$ 5.150,00
Dia 24/11/2009	R\$ 1.600,00

d) - Contrato de Mútuo entre Ricardo Simões (mutuante) e Levi Boscariol dos Santos Ótica - ME (mutuária), firmado em 26/11/2009, onde o mutuante entrega à mutuária a importância de R\$13.008,00 da seguinte forma:

Dia 11/05/2009	R\$ 1.000,00
Dia 12/05/2009	R\$ 3.000,00
Dia 27/05/2009	R\$ 1.650,00
Dia 08/07/2009	R\$ 800,00
Dia 10/07/2009	R\$ 858,00
Dia 28/07/2009	R\$ 800,00

Dia 26/11/2009 R\$ 4.900,00

e) - Informação de que parcelas do DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), referentes a setembro, outubro, novembro e dezembro de 2012 não foram pagas;

f) - Informação de que o contrato de Locação firmado com o Sr. José Aparecido Teixeira, foi realizado de forma tácita.

No protocolo do dia 30 de outubro de 2012, foram apresentados os seguintes documentos:

a) - Requerimento de Registro de Empresário Individual;

b) - Ficha Cadastral da JUCESP, com situação baixada;

c) - Livro de Registro de Inventário;

d) - Livro Caixa - ano-base 2009;

e) - Declaração Anual do Simples Nacional - Ano-base 2009.

Segundo a fiscalização nenhum documento demonstrando a origem dos recursos movimentados nas contas correntes bancárias foi anexado e nenhum esclarecimento foi prestado, justificando assim a tributação da diferença acima apontada. Destacou ainda que, pela relação individualizada apresentada ao contribuinte, a maioria dos créditos efetuados nas contas correntes bancárias era proveniente de cartão de crédito, característica de recebimento por vendas realizadas, cujo montante, por si só, suplanta em muito a receita bruta informada na Declaração Anual do Simples Nacional.

A fiscalização constatou ainda a existência do Processo nº RTOrd15.0038, em trâmite na Justiça do Trabalho, tendo como reclamante o sr. LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS e como reclamada, a empresa RICARDO SIMÕES ÓTICA – ME, em cujo processo o reclamante pedia que a reclamada se abstinisse de continuar utilizando o nome da empresa LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS ÓTICA - ME; quitar ou transferir para si as dívidas contraídas em seu nome; excluir seus dados dos órgãos de proteção ao crédito, bem como cancelar todos os atos praticados com o objetivo de fraudar seus direitos trabalhistas.

Verificou-se, no entanto, que em acordo firmado entre as partes, a reclamada RICARDO SIMÕES ÓTICA - ME se comprometeu a pagar ao reclamante LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS, a importância líquida de R\$ 35.000,00 a título de aviso prévio indenizado (R\$ 2.800,00), danos morais (R\$ 18.120,00, multa do art. 477 CLT (R\$ 2.800,00) e multa de 4 0% do FGTS (R\$ 11.280,00).

Ficou acordado também que a reclamada deveria: Comprovar a baixa da empresa LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS ÓTICA - ME; assumir todo e qualquer débito existente, lançado ou que vier a ser lançado em nome da pessoa jurídica LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS ÓTICA – ME; abster-se de praticar qualquer ato como procurador da pessoa jurídica LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS ÓTICA - ME; que as partes declaram sem qualquer efeito a sociedade em conta de participação celebrada; que o autor dá geral e plena quitação pelo objeto da inicial e extinto contrato de trabalho; que o reclamado também outorga plena quitação ao reclamante, em relação à criação de sociedade que na presente transação foram declaradas inexistentes.

A fiscalização ao concluir que os fatos apurados apontavam que o administrador de fato da empresa seria outra pessoa, solicitou ao 2º Tabelião de Notas e de Protesto de Letras e Títulos de Bragança Paulista a emissão de certidão de Procurações nas quais a pessoa jurídica LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS ÓTICA - ME e a pessoa física LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS figurem como outorgantes. Em atendimento, foi

encaminhada certidão da procuração lavrada em 23 de junho de 2010 constante na pasta n.º 09, sob n.º 155 daquele tabelião.

Nos termos da referida procuração, o contribuinte LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS, CPF n.º. 310.467.448-52, na qualidade de empresário individual com o nome LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS ÓTICA – ME, inscrito no CNPJ sob n.º 09.484.896/0001-04, nomeou e constituiu seu procurador, RICARDO SIMÕES, CPF 107.901.998-74, a quem lhe conferiu os mais amplos gerais e ilimitados poderes, para gerir e administrar todos os negócios e interesses dele outorgante, com relação à empresa individual mencionada.

Ao analisar os autos no Processo n.º 0000068-08.2011.5.15.0038 RTOrd, a fiscalização concluiu que o sr. Levi Boscariol dos Santos, CPF n.º 310.467.448-5, foi apenas um funcionário da empresa Ricardo Simões Ótica Me e na condição de empregado foi usado pela empresa com o fito de ludibriar o fisco, pagando assim, menos impostos e contribuições na condição de Micro empresa. Citou os seguintes fatos para sustentar suas conclusões:

a) - O Sr. Levi Boscariol foi admitido como empregado da Ricardo Simões Ótica Me em 01/03/2005 permanecendo nessa condição até 31/07/2008, ano em que foi constituída a empresa individual Levi Boscariol dos Santos Ótica Me. Tendo constituído a empresa individual em janeiro de 2008, no período de janeiro a julho, o Sr. Levi, laborou simultaneamente como empregado da empresa Ricardo Simões Ótica Me e como empresário individual titular da empresa Levi Boscariol dos Santos Ótica Me.

b) - Em março de 2012, o Auditor Fiscal compareceu no endereço cadastrado pela empresa Levi Boscariol do Santos Ótica - Me, com o intuito de cientificá-la do início da fiscalização e foi recebido pela Sr3 . Graziela Aparecida que se prontificou a receber a intimação, na condição de gerente da Ricardo Simões Ótica - Me.

c) - A empresa Levi Boscariol do Santos Ótica Me, enquanto estava em operação usava a marca "Katita". Esta marca está registrada no INPI com o n.º 825.308.526, em nome do Sr. Ricardo Simões, CPF n.º 107.901.998-74.

d) - O Sr. Levi Boscariol dos Santos nomeou o Sr. Ricardo Simões, com poderes ILIMITADOS para gerir os negócios da empresa Levi Boscariol dos Santos Ótica Me, sendo esta nomeação feita através das já mencionadas Procurações Públicas.

e) - Através do Contrato de Cessão de Participação em Sociedade em Conta de Participação e outras avencas, celebrado em 21/06/2010 (item 2.2), o Sr. Ricardo Simões declara expressamente que é responsável pelas obrigações ativas e passivas da empresa Levi Boscariol dos Santos Ótica Me, obrigando-se por todas as dívidas fiscais, trabalhistas, bancárias e de qualquer outra espécie ou natureza existentes perante terceiros, passadas, presentes e futuras.

f) - Também no Acordo homologado pela Justiça do Trabalho a empresa Ricardo Simões Ótica Me, assume todo e qualquer débito existente, lançado ou que vier a ser lançado em nome da pessoa jurídica Levi Boscariol dos Santos Ótica - Me.

g) - Consta ainda Ofício PJ 586472 do Banco Itaú Unibanco, em resposta ao ofício n.º 57/DRF/JUN/GAB, confirmando que o Sr. Ricardo Simões, CPF n.º 107.901.998-74 encontra-se cadastrado naquela instituição financeira como procurador da empresa individual "Levi Boscariol do Santos Ótica - Me" CNPJ 09.484.896/0001-04 o que comprova que, de fato, era RICARDO SIMÕES, o responsável pela conta bancária e quem efetivamente administrava esta empresa.

Assim, ante todo o exposto fica demonstrado e provado que a empresa individual "Levi Boscariol do Santos Ótica - Me" CNPJ 09.484.896/0001-04 era uma interposta pessoa da empresa "Ricardo Simões Ótica - Me" CNPJ n.º 04.125.883/0001-17, sendo aquela,

constituída somente com a finalidade de pulverizar a receita bruta desta, utilizada como base de cálculo do SIMPLES e, como foi referido no processo 00068-2011-038-15-99-8, também para propiciar o pagamento a menor dos encargos trabalhistas de RICARDO SIMÕES ÓTICA ME, já que o sr. Levi Boscarol dos Santos, efetivamente era apenas um assalariado. Deste modo, em razão da existência de um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por ambas, mesma atividade: comércio varejista de artigos de ótica e mesma administração: RICARDO SIMÕES, faz com que a empresa individual LEVI BOSCAROL DOS SANTOS ÓTICA - ME tinha apenas aparência de unidade autônoma, quando na verdade, a atuação da empresa é complementar, constituindo-se, na realidade, uma parte integrante da empresa RICARDO SIMÕES ÓTICA - ME, caracterizando a unicidade do sujeito passivo conforme o artigo 121 do Código Tributário Nacional instituído pela Lei 5.172, de 25.10.1966.

### 3 - Do procedimento Fiscal junto à empresa CARLOS EDUARDO DE SOUZA ÓTICA ME

Deu-se início ao procedimento fiscal junto à empresa CARLOS EDUARDO DE SOUZA ÓTICA ME - CNPJ n.º 09.485.502/0001-24, em 15/03/2012, com ciência pessoal do titular da empresa, Sr. Carlos Eduardo de Souza, que se encontrava no endereço onde funciona a empresa "Ricardo Simões Ótica — Me. Por meio desse termo, a empresa foi intimada a apresentar o contrato social e alterações, Livro de Inventário, Livro Diário e Razão ou Livro Caixa, Contratos de financiamentos e empréstimos, Contrato de locação e Extratos bancários.

Após reiteradas intimações, a contribuinte apresentou cópia de Requerimento de Empresário Individual e Declaração de enquadramento como Microempresa, Cópia do Livro de Inventário n.º 02, Cópia do Livro Caixa n.º 02 e Cópia de Extrato Parcelado anexado para demonstrar que a empresa "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me", contratou junto ao Banco Santander Brasil, um financiamento no montante de R\$ 273.000,00 para pagamento em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais e cópia do contrato de locação do imóvel sede da empresa e contratos de mútuo.

Analisando o contrato de locação de imóvel, a fiscalização verificou que na cláusula 15 constava como fiador, o sr. RICARDO SIMÕES, CPF n.º 107.901.998-74. A segunda parte dessa mesma cláusula constava expressamente o seguinte: "Declaram outrossim, os FIADORES: a) que renuncia à faculdade de pedir exoneração da fiança, prevista no art. 835 do Código civil Brasileiro; b) que renuncia também das faculdades previstas nos arts. 837 e 839 do Código Civil; c) que não lhe assiste, em execução, por força da solidariedade que assumiram, o benefício de ordem previsto no art. 827, Caput, do Código Civil; d) que não é obrigatório para o LOCADOR ou seu procurador dar prévio conhecimento aos fiadores para a propositura de ação de despejo por falta de pagamento, sendo obrigação dos fiadores verificarem, pessoalmente, a pontualidade de seus afiançados";

Dos contratos de mútuo a fiscalização constatou o seguinte:

- Cópia de contrato de Mútuo, assinado em 03/08/2009 entre a mutuante Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me e a mutuária Ricardo Simões Ótica - Me, onde a mutuante entrega à mutuaría o valor de R\$ 273.000,00;

Observação: Essa importância foi contratada junto ao Banco Santander Brasil, a título de empréstimo para pagamento em 48 (quarenta e oito) parcelas e no mesmo dia do recebimento, foi integralmente, repassada à empresa Ricardo Simões Ótica - Me com prazo de 2 (dois) anos para devolução, sem juros, mas apenas com atualização pela taxa SELIC.

- Cópia de contrato de Mútuo, assinado em 30/12/2009 entre a mutuante Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me e a mutuária Ricardo Simões Ótica - Me, onde a mutuante entrega à mutuaría o valor de R\$ 11.200,00;

- Cópia de contrato de Mútuo, assinado em 02/02/2009 entre a mutuante Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me e o mutuário, pessoa física, Ricardo Simões – CPF nº 107.901.998-74, onde a mutuante entregou ao mutuário o valor de R\$ 25.100,00;

- Cópia de contrato de Mútuo, assinado em 23/10/2009 entre a mutuante Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me e o mutuário, pessoa física, Ricardo Simões – CPF nº 107.901.998-74, onde a mutuante entregou ao mutuário o valor de R\$ 15.000,00.

Em razão da contribuinte não ter apresentado os extratos bancários, os mesmos foram solicitados às instituições financeiras (Itaú, Santander e Unibanco) e de posse dos extratos a fiscalização procedeu a conciliação e constatou que no ano-base 2009, transitaram pelas contas correntes da empresa "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" a importância de R\$ 377.020,93 (já excluído os empréstimos e transferências bancárias). Esses valores foram relacionados individualmente, e encaminhadas ao contribuinte juntamente com o termo de constatação e intimação fiscal de 29/08/2012, através do qual a contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos e identificar eventuais entradas de recursos que não representam ingresso de receitas. A contribuinte foi intimada ainda a esclarecer o motivo de não ter sido escrituradas no Livro Caixa todas as operações bancárias.

Em 26/10/2012 a empresa apresentou alguns esclarecimentos e argumentou que as transferências de caixa para bancos e vice-versa ou de banco para banco não foram escrituradas uma vez que não se altera o saldo de caixa e alegou que todos os valores já haviam sido demonstrados no Livro Caixa. Intimada a apresentar os documentos que serviram de base para escriturá-lo, a contribuinte não atendeu a intimação.

Posteriormente, foi a empresa intimada a prestar os seguintes esclarecimentos:

Quem foi o administrador, de fato, da empresa "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" no período de janeiro a julho de 2008, tendo em vista que neste período o sr. Carlos Eduardo operava simultaneamente como empregado da empresa "Ricardo Simões Ótica - Me" e como titular da empresa "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me"?

Esclarecer porque a empresa contribuinte "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" contratou empréstimo a juros bancários e no mesmo dia repassou a importância total emprestada à empresa "Ricardo Simões Ótica - Me" sem juros.

Esclarecer o fato de o Sr. Ricardo Simões, como fiador e principal pagador do imóvel sede da empresa "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" renunciou às suas garantias legais, como fiador, e assumiu irrestritamente a responsabilidade pelo pagamento dos alugueres do imóvel.

Esclarecer porque a empresa "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" toma empréstimo da empresa Ricardo Simões Ótica - Me e no mesmo dia (23/10/2009) faz empréstimo ao Sr. Ricardo Simões.

Esclarecer o conta corrente entre as empresas "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" e "Ricardo Simões Ótica - Me" que durante o ano-base 2009, a primeira recebeu emprestado da segunda o montante de R\$149.081,08 em 43 (quarenta e três) operações distintas e, por outro lado, a primeira concedeu à segunda, empréstimos no montante de R\$288.800,00 em 7 (sete) operações distintas.

Apesar do pedido de prorrogação de prazo, a empresa não prestou qualquer esclarecimento.

A fiscalização ao concluir que os fatos apurados apontavam que o administrador de fato da empresa seria outra pessoa, solicitou ao 2º Tabelião de Notas e de Protesto de Letras e Títulos de Bragança Paulista a emissão de certidão de Procuções nas quais a pessoa jurídica nas quais a pessoa jurídica CARLOS EDUARDO DE SOUZA ÓTICA - ME

figura como outorgante. Em resposta ao citado Ofício, o Io Tabelião de notas de Bragança Paulista, encaminhou à DRF/Jundiaí certidão da procuração lavrada em 07 de janeiro de 2009, no livro 1010, às fls. 106/108.

Nos termos da referida procuração, CARLOS EDUARDO DE SOUZA, CPF 298.117.078-39, na qualidade de empresário individual CARLOS EDUARDO DE SOUZA ÓTICA – ME, nomeou e constituiu seu procurador, RICARDO SIMÕES, CPF 107.901.998-74, a quem confere os mais amplos, gerais e ilimitados poderes, para gerir e administrar todos os negócios de interesses dele outorgante, com relação à empresa individual mencionada.

Diante dos fatos apurados, a fiscalização assim manifestou:

Esta procuração veio a confirmar os indícios já descritos de que a empresa individual "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" CNPJ 09.485.502/0001-24 é uma interposta pessoa da empresa "Ricardo Simões Ótica - Me " CNPJ nº 04.125.883/0001-17, sendo aquela, constituída somente com a finalidade de pulverizar a receita bruta desta, utilizada como base de cálculo do SIMPLES e, para propiciar o pagamento a menor dos encargos trabalhistas de RICARDO SIMÕES ÓTICA ME, já que o sr. Carlos Eduardo de Souza, efetivamente, é apenas um assalariado. Desta forma, em razão da existência de um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por ambas, mesma atividade: comércio varejista de artigos de ótica e mesma administração: RICARDO SIMÕES, faz com que a empresa individual "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" tenha apenas aparência de unidade autônoma, quando na verdade, a atuação da empresa é complementar, constituindo-se, na realidade, uma parte integrante da empresa RICARDO SIMÕES ÓTICA - ME, caracterizando a unicidade do sujeito passivo conforme o artigo 121 do Código Tributário Nacional instituído pela Lei 5.172, de 25.10.1966.

Demonstrado que Ricardo Simões - Ótica, Levi Boscarriol dos Santos - Ótica e Carlos Eduardo de Souza - Ótica, são, de fato, a mesma pessoa, a fiscalização somou as receitas de todas elas e submeteu à tributação em nome de Ricardo Simões Ótica Me que é o verdadeiro sujeito passivo da obrigação principal. Em anexo a este relatório encontra-se a listagem de todos os lançamentos bancários que compuseram a base de cálculo dos tributos lançados, bem como, Demonstrativos das receitas declaradas e dos valores recolhidos em nome de cada uma delas. Ressaltamos que os lançamentos bancários listados em anexo, foram considerados como receitas omitidas, nos termos do artigo 42 da lei 9.430/96, tendo em vista que o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil, a origem dos recursos movimentados nas referidas contas bancárias.

(...)

Respeitando-se o direito ao contraditório e à ampla defesa, mesmo diante dos indícios de fraude inicialmente apresentados, foram conduzidas várias diligências, pesquisas internas, além da lavratura de termos fiscais já comentados, oferecendo ao sujeito passivo a oportunidade de justificar a natureza da movimentação financeira sob suspeição e de comprovar a origem dos referidos recursos mediante documentação hábil e idônea. Todavia, nenhum esclarecimento satisfatório foi apresentado e as informações coletadas ao longo do procedimento fiscal confirmam as evidências relatadas, destacando-se que restou configurada a interposição de pessoa, uma vez que as empresas constituídas em nome de Levi Boscarriol dos Santos e Carlos Eduardo de Souza pertenciam, de fato, à empresa Ricardo Simões Ótica ME, conforme já demonstrado.

Informou a fiscalização que na apuração dos tributos/contribuições devidos foram subtraídos os valores recolhidos a título de Imposto de Renda, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o Programa de Integração Social, conforme Demonstrativos anexo ao Termo do referido desmembramento.

Sobre os valores dos tributos e contribuições foi aplicada a multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44, parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96, na redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488 de 15 de junho de 2007, por entender a fiscalização que a forma de atuação da empresa indicaria a prática de sonegação fiscal, de forma reiterada, durante todo o período fiscalizado no ano-calendário 2009, sempre no sentido de reduzir o montante de receitas tributáveis.

Destacou ainda que a empresa "Ricardo Simões Ótica - Me", enquanto se beneficiava de um tratamento diferenciado e favorecido (Simples Nacional), não escriturou no Livro Caixa toda a sua movimentação financeira e bancária, conforme previsto no § 2º do artigo 26 da Lei Complementar nº 123/2006. Além disso, uma vez excluída, de ofício, do Simples Nacional, a empresa foi intimada a apresentar os Livros Contábeis, Diário e Razão, conforme determina os artigos 258 e 259 do Decreto nº 3.000/99, e não os apresentou. Em razão disso, a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro.

#### 4 – Das impugnações

Inconformada, a atuada apresentou impugnação, uma para cada tributo/contribuições, aduzindo como razões de defesa, em síntese, o seguinte:

A - Da nulidade do auto de infração. Da impossibilidade da quebra de sigilo bancário pela fiscalização federal. Da inconstitucionalidade do artigo 65, da lei complementar ns 105/2001.

Alegou que o Auto de Infração funda-se, única e exclusivamente, em dados obtidos de forma irregular por meio da indevida quebra de sigilo bancário da Impugnante e das empresas "Levi Boscarol dos Santos Ótica - ME" e "Carlos Eduardo de Souza Ótica - ME", uma vez a quebra do sigilo bancário só pode ocorrer mediante autorização judicial e quando as circunstâncias impedem o conhecimento dos fatos ocorridos e a investigação pelo Fisco é extremamente prejudicada, o que não seria o caso, pois não havia qualquer dificuldade do Fisco em proceder à detalhada investigação pelos meios que possuía.

B - Do indevido lançamento por arbitramento. Da inoportunidade de omissão de receitas.

Alegou que o art. 9º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88, veda toda e qualquer cobrança "do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários", não importando se o contribuinte optou pelo recolhimento do IRPJ com base no Lucro Real, Lucro Presumido, Regime de Estimativa, etc... Acrescentou que a tributação deve ser sobre a real e efetiva omissão de rendimentos ou receitas encontradas e provadas pelo Fisco, não podendo mais a administração tributar os depósitos bancários com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, uma vez que este dispositivo teria sido revogado tacitamente pelo § 42 do art. 52 da LC nº 105/2001.

Assim sendo, não poderia ter procedido ao lançamento tributário com base em presunção diante das provas e justificativas apresentadas pela Impugnante, as quais têm como suporte documental os próprios extratos bancários que foram obtidos de forma ilegal e inconstitucional junto às instituições bancárias.

Alegou que a movimentação financeira na conta bancária das empresas "Ricardo Simões Ótica - ME", "Levi Boscarol dos Santos Ótica - ME" e "Carlos Eduardo de Souza Ótica - ME", as quais, no entendimento da Fiscalização, pertenceriam à empresa "Ricardo Simões Ótica - ME", se deu por inúmeras razões que não fatos que originam a incidência de tributos, como (i) a celebração de contratos de mútuo, (ii) empréstimos que foram liberados conforme saldo negativo em contas-correntes, (iii) movimentação entre contas correntes de mesma titularidade, (iv) depósitos em cheque do sócio (pessoa física) em conta corrente de pessoa jurídica, (v) saques em dinheiro de outras contas-correntes de bancos diversos para cobrir saldo devedor de outras contas-correntes, e

ainda (vi) antecipação de recebimento de vendas realizadas com cartão de crédito parcelado que foram registradas nos documentos fisco-contábeis da Impugnante e das demais empresas, considerando o regime de competência. No entanto, teria a fiscalização desconsiderando todos os documentos, informações e justificativas apresentadas pela Impugnante no decorrer de todo o procedimento fiscalizatório.

Alegou que, realmente, dois empregados da Impugnante, os Srs. Levi Boscariol dos Santos e Carlos Eduardo de Souza, constituíram cada um deles, juntamente com o Sr. Ricardo Simões, sócio da Impugnante, as sociedades em conta de participação "Levi Boscariol dos Santos Ótica - ME" e "Carlos Eduardo de Souza Ótica - ME", respectivamente.

E tratando-se de sociedade em conta de participação é o sócio ostensivo que assume, com obrigação pessoal, as obrigações da sociedade, não havendo que se falar em subsidiariedade ou limitação, enquanto o sócio participante não responde senão perante o sócio ostensivo e na forma que houver com este pactuado.

Segundo a impugnante, na sociedade "Levi Boscariol dos Santos Ótica - ME", o Sr. Levi Boscariol dos Santos figurava como sócio ostensivo e o Sr. Ricardo Simões como sócio participante. Outrossim, na sociedade "Carlos Eduardo de Souza Ótica - ME", o Sr. Carlos Eduardo de Souza era o sócio ostensivo, enquanto o Sr. Ricardo Simões era o sócio participante.

Acrescentou que o Sr. Levi Boscariol dos Santos era, ao mesmo tempo empregado da Impugnante, e sócio ostensivo na empresa "Levi Boscariol dos Santos Ótica - ME", e na condição de empregado da empresa "Ricardo Simões Ótica - ME", ajuizou Reclamação Trabalhista em face da Impugnante, tendo sido realizado acordo entre as partes para pagamento das verbas trabalhistas e indenizatórias, e em razão disso, tornou-se insustentável a manutenção da sociedade em conta de participação "Levi Boscariol dos Santos Ótica - ME" firmada entre o Sr. Levi Boscariol dos Santos e o Sr. Ricardo Simões, e numa atitude de boa-fé, o Sr. Ricardo Simões assumiu todo e qualquer débito existente, não havendo nisso qualquer irregularidade.

Em relação à empresa "Carlos Eduardo de Souza Ótica - ME", alegou que o Sr. Ricardo Simões e o Sr. Carlos Eduardo de Souza entenderam por bem constituir uma sociedade em conta de participação e questionou qual seria o problema nisso? Qual seria o problema em figurar o Sr. Ricardo Simões como fiador do imóvel onde funcionava a sede?

Alegou que a Fiscalização teria desconsiderado, sem qualquer embasamento fático e legal, todas as justificativas e demonstrações apresentadas pela Impugnante, no tocante a origem dos recursos financeiros movimentados em diversas contas bancárias, cuja listagem de todos os lançamentos bancários seguiu anexa ao Relatório referente ao Termo de Encerramento da Ação Fiscal, e foi utilizada para fins de arbitramento da base de cálculo dos tributos lançados contra a Impugnante.

Para justificar a origem dos recursos movimentados nas contas bancárias a contribuinte juntou 11 (onze) planilhas auto explicativas (doc. nº 03) que teriam sido elaboradas tomando como suporte documental os próprios extratos bancários obtidos pela Fiscalização, que simplesmente as desconsiderou quando da lavratura do Auto de Infração ora combatido sem nenhuma justificativa, quando não deveria ter sido considerados nenhum dos valores constantes das planilhas como receita da impugnante ou das empresas "Levi Boscariol dos Santos Ótica - ME" e "Carlos Eduardo de Souza Ótica - ME".

A respeito das planilhas a contribuinte informou o seguinte:

i) Planilhas nºs 01, 02,03 e 04

A planilha nº 01 relaciona todos os valores referentes a empréstimos bancários realizados no período abrangido pela Ação Fiscal. Os valores totalizam R\$ 40.950,00 (quarenta mil novecentos e cinquenta reais), os quais foram sacados do Banco Santander e depositados no Banco Unibanco, paulatinamente.

A planilha nº 02 demonstra o mesmo procedimento. Ou seja, refere-se a saques realizados no Banco Santander e posteriormente depositados no Banco Unibanco, com o objetivo de cobrir saldo devedor. Tais valores chegam a R\$ 134.529,16 (cento e trinta e quatro mil quinhentos e vinte e nove reais e dezesseis centavos).

Tais operações são totalmente legais, e não configuram riqueza nova para fins de tributação.

As operações de empréstimos bancários, de onde se originou os recursos financeiros movimentados nas contas-bancárias elencadas no Relatório que acompanhou o Termo de Encerramento do Procedimento de Fiscalização, foram apontadas pelo D. Agente Fiscal no item 10 do tal Relatório. Foram 11 (onze) contratos de empréstimos bancários obtidos junto ao Banco Santander, que somados, importou a quantia de R\$ 1.335.200,00 (um milhão trezentos e trinta e cinco mil e duzentos reais).

De acordo com o D. Agente Fiscal, os lançamentos dos créditos provenientes de tais contratos de empréstimos não teriam sido relacionados para comprovação de origem.

No entanto, não foi isso o que ocorreu. Olvidou-se o Agente Fiscal que tais valores obtidos por meio de empréstimos bancários foram sacados do Banco Santander e depois pulverizados e depositados, pouco a pouco, em diversas contas bancárias, nas mais diversas datas, principalmente para cobrir saldo devedor (saldo negativo).

Posteriormente, tais valores tomados por empréstimo retornaram ao Banco Santander, não podendo, portanto, o D. Agente Fiscal proceder a qualquer tributação sobre eles, como ocorrido in casu..

A planilha nº 03 demonstra movimentação bancária também de valores que eram sacados de contas-correntes para pagamento de contas diversas (despesas). Tais valores eram provenientes, inclusive, de resgate de aplicação. Feitos tais pagamentos, e verificado sobra de caixa, os respectivos montantes eram novamente depositados nas diversas contas-correntes, levando-se em consideração, principalmente, o saldo de cada uma delas (se negativo ou não).

Tais valores perfazem a R\$ 118.635,00 (cento e dezoito mil seiscentos e trinta e cinco reais).

Outrossim, conforme se verifica da planilha nº 04, não há possibilidade de haver coincidência entre datas e valores. Os saques eram feitos em dinheiro e os depósitos realizados em diversas contas bancárias, com o objetivo de cobrir despesas diversas.

Os valores dos saques jamais coincidirão com os valores dos depósitos, uma vez que eram realizados em contas diversas de titularidade da Impugnante e ainda realizados em valores diversos de acordo com a necessidade da empresa.

Além dos valores já justificados nas planilhas nºs 01, 02 e 03, também a planilha nº 04 demonstra a operação de empréstimo de pessoa física para a pessoa jurídica, o que totaliza R\$ 112.667,00 (cento e doze mil seiscentos e sessenta e sete reais).

Tais valores não poderiam ter sido desconsiderados pelo D. Agente Fiscal, como ocorrido no caso em tela, vez que não representam ingresso de receita para fins de tributação. EMPRÉSTIMO NÃO É RIQUEZA NOVA!

Tratam-se de operações bancárias que foram realizadas, as quais encontram-se comprovadas e documentadas nos extratos bancários obtidos pelo D. Agente Fiscal,

cujos respectivos valores jamais poderiam ter sido levados em consideração para fins de arbitramento de receita e realização de lançamento tributário em face da Impugnante.

Tudo isso poderá ser devidamente constatado por meio de perícia contábil, cuja realização certamente será deferida por este C. Órgão Julgador.

ii) Planilha nº 05

A planilha 05 relaciona todos os valores referentes às transferências gerenciais/créditos, que representam resgate de aplicações financeiras para aporte em contas-correntes.

As movimentações referem-se às transferências de dinheiro de pessoa física (Sr. Ricardo Simões) para pessoa jurídica entre agências de bancos diferentes, realizadas em espécie. Isso pode ser comprovado pela simples leitura dos extratos bancários obtidos pelo D. Agente Fiscal.

Veja-se que nos próprios extratos bancários a descrição da operação realizada tem a seguinte denominação: "TED DIFERENTE TITULARIDADE CIP RICARDO SIMÕES", o que prova de forma clara e cristalina que o Sr. Ricardo Simões, sócio da Impugnante, foi quem fez tais operações.

Todos os valores constantes da planilha nº 05 estão devidamente comprovados e justificados pelas TED's DE DIFERENTE TITULARIDADE, cujos extratos são a prova documental de tudo quanto aqui alegado.

Não obstante isso, o D. Agente Fiscal ignorou tais fatos e provas, e procedeu ao lançamento tributário, arbitrando base de cálculo de tributos por presunção, o que vem a macular de nulidade o Auto de Infração ora combatido.

Ora, há alguma vedação na legislação pátria que impeça o sócio de uma empresa aportar dinheiro na conta-corrente da pessoa jurídica, em caso de necessidade, para pagar os seus credores? Óbvio que não!

iii) Planilha 06

Com relação à planilha nº 06, aplica-se o mesmo raciocínio utilizado para as planilhas mencionadas anteriormente.

No caso, não há possibilidade de haver qualquer coincidência entre as datas e os valores, uma vez que os saques eram feitos em dinheiro e os depósitos eram realizados nas contas-correntes apontadas pelo D. Agente Fiscal, para cobrir despesas diversas.

Tratam-se de operações bancárias relacionadas com o dia-a-dia de qualquer empresa!

Em suma, os valores dos saques jamais coincidirão com os valores dos depósitos, uma vez que eram de contas diversas da Impugnante.

No entanto, o que se verifica, é que o montante que transitou nas diversas contas correntes, que totaliza a quantia de R\$ 161.358,43 (cento e sessenta e um mil trezentos e cinquenta e oito reais e quarenta e três centavos) é proveniente daquele valor obtido por meio de empréstimo bancário concedido pelo Banco Santander, que não poderia ter sido considerado base de cálculo para a imputação de qualquer crédito tributário contra a Impugnante.

Incorreu em diversos equívocos o D. Agente Fiscal, os quais não passarão despercebidos por este C. Órgão Julgador, diante de todas as explicações e provas apresentadas pela Impugnante, e que poderão ser corroboradas por meio da perícia contábil, cuja realização será certamente deferida.

iv) Planilha na 07

A planilha nº 07 refere-se a todas as vendas realizadas e devidamente declaradas em DIPJ - Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, totalizando o montante de R\$ 159.998,98 (cento e cinquenta e nove mil novecentos e noventa e oito reais e noventa e oito centavos).

v) Planilha nº 08

A planilha nº 08 refere-se às vendas parceladas efetuadas com cartão de crédito no ano de 2007 que somente foram creditadas em favor da Impugnante no ano de 2008.

Veja-se que apenas a operadora de cartão de crédito poderia confirmar este fato, por meio de relatórios de valores creditados em favor da Impugnante.

O entanto, o D. Agente Fiscal, por meio do seu poder de fiscalização, ao invés de oficiar a operadora de cartão de crédito, quedou-se inerte, e preferiu simplesmente realizar o lançamento tributário por presunção. Note-se que o ônus da prova no caso era todo da D. Fiscalização Federal.

vi) Planilha nº 09

A planilha nº 09 também se refere às antecipações de recebimento de cartão de crédito, referentes a vendas realizadas no ano de 2007, creditado no ano de 2008, tudo devidamente comprovado em notas fiscais que estarão à disposição deste C. Órgão Julgador, quando da realização da prova pericial a qual certamente será deferida.

Tudo isso também foi devidamente informado na DIPJ – Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica da Impugnante.

A planilha nº 10 refere-se aos créditos recebidos de vendas parceladas nos boletos do ano de 2007, recebidas no ano de 2008, devidamente comprovadas em notas fiscais conforme DIPJ - Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

A planilha nº 11 comprova todos os empréstimos realizados nos anos de 2008 e 2009, conforme os contratos mencionados pelo D. Agente Fiscal em seu Relatório anexo ao Termo de Encerramento da Ação Fiscalizatória (doc. nº 02) e os saldos devedores das contas correntes, conforme se verifica dos extratos bancários que serviram de base para a autuação fiscal ora combatida.

Ressalte-se que a realização de empréstimos bancários se fez necessário para saldar limites de uso de cheque especial do banco, fato este que pode ser devidamente comprovado por meio da análise de extratos bancários, os quais apontam saldo negativo nas contas correntes.

Sustentou que jamais deixou de apresentar os livros contábeis da empresa "Ricardo Simões Ótica - ME" como alegou a fiscalização, e apresentou todos documentos solicitados das empresas "Levi Boscariol dos Santos Ótica - ME" e "Carlos Eduardo de Souza Ótica - ME" e se tivessem sido levadas em consideração todas as informações e justificativas apresentadas pela Impugnante e pelas empresas "Levi Boscariol dos Santos Ótica - ME" e "Carlos Eduardo de Souza Ótica - ME" no tocante a todos os lançamentos apontados em seus extratos bancários, jamais teria chegado ao valor de receita bruta de R\$ 5.143.468,80. Citou ainda os empréstimos bancários no montante de R\$ 1.335.200,00 que teriam sido incluídos indevidamente na base de cálculo arbitrada, além dos outros valores constantes das 11 (onze) planilhas apresentadas que não poderiam ter sido considerados pelo Fisco.

Alegou que os vícios presentes na autuação torna nulo de pleno direito o lançamento tributário e que os requisitos da liquidez e certeza não estão presentes no caso em exame, por exclusiva culpa da Fiscalização, o que significa dizer que o contribuinte de boa-fé não pode ser penalizado pela desídia da própria Administração Pública.

Alegou que as Declarações do Simples relativas aos anos de 2008 e 2009, nas quais informaram as suas respectivas receitas, que estão dentro do limite previsto no art. 35, da Lei Complementar n.º 123/2006 (doc. n.º 04), não havendo, pois, que se falar em qualquer omissão de receita, e se não fossem os erros e equívocos cometidos pela Fiscalização Federal, jamais a Impugnante poderia ter sido excluída do SIMPLES, quiçá lhe ser exigida a cobrança de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

#### C - Da exigência do IRPJ e da CSLL

Alegou que não há como sustentar a legalidade e constitucionalidade do lançamento levado a efeito pelos Autos de Infração, uma vez que, por todas as razões expostas, a desconsideração pura e simples da documentação apresentada à Fiscalização Federal não autoriza a presunção pura e simples, pois tal presunção regulamentar só se justifica em situações extremamente excepcionais.

Acrescentou que a jurisprudência pátria, tanto judiciária quanto administrativa é farta no sentido de, ainda quando encontre o Fisco irregularidades, estando a documentação fisco contábil em ordem e sendo possível estabelecer a base de cálculo do tributo pelos recursos encontrados, descabe o arbitramento, já que medida absolutamente excepcional e muito específica. Citou vários julgados do antigo Conselho de Contribuintes.

Alegou ainda que no presente caso, há diversos e graves vícios a macularem substancialmente os Autos de Infração de IRPJ e da CSLL, motivo pelo qual é patente que o ato administrativo correspondente ao lançamento tributário é nulo de pleno direito, padecendo o mesmo de liquidez e certeza.

Assim, requereu que seja declarada a nulidade do Auto de Infração em razão da completa iliquidez e incerteza do lançamento tributário.

#### D - Da exigência da Cofins e do PIS.

A contribuinte procurou demonstrar a ilegalidade e inconstitucionalidade das disposições contidas na Lei n.º 9.718/98, que pretendeu alargar a base de cálculo da COFINS e do PIS, razão pela qual solicitou o cancelamento do lançamento tributário relativo a COFINS e ao PIS. Segundo a impugnante, quaisquer receitas não-resultantes da “receita bruta de venda de bens e da prestação de serviços”, não devem ser tributadas pelo PIS, uma vez que o conceito de faturamento não incluiu esta espécie de receitas.

Além disso, seria descabida a inclusão dos valores pagos a título de ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS.

#### E - Da inconstitucionalidade da multa de 150%.

Contestou a aplicação da multa de 150% alegando ser ela confiscatória e que viola os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade. No caso, estaria totalmente ausente o dolo específico necessário para a aplicação da multa agravada, além de que, não houve no presente caso qualquer ato atentatório à legislação vigente, não havendo que se falar em má fé da Impugnante ou desobediência ao diploma legal.

#### F - Do dever de apreciação das alegações de cunho constitucional em sede administrativa

Alegou que deixar de apreciar as questões de ordem constitucional apresentadas pela Impugnante na presente Impugnação Administrativa acabaria por garantir e determinar a aplicação de normas eivadas de inconstitucionalidade, em flagrante ofensa aos princípios do Estado de Direito, o que não se pode admitir em face do ordenamento jurídico pátrio.

#### G - Da necessidade de produção de prova pericial

A Impugnante requereu a designação de data específica para realização de prova tanto pericial contábil, quanto econômico -financeira, com vistas à elaboração de laudos que tomem por base toda a documentação contábil e financeira pertinente à matéria em debate, assegurando-se, assim, o pleno exercício do Contraditório e da Ampla Defesa, que pressupõe o integral e cristalino conhecimento de tudo quanto contra si foi oposto.

Para tanto, nos termos do parágrafo único, do art. 17, do Decreto nº 70.235/72, a Impugnante indicou como seu Assistente Técnico, o Sr. Luis Otávio Rinaldi Domiciano, com escritório na Rua Coronel Teófilo Leme, nº 762, Centro, no Município de Bragança Paulista, Estado de São Paulo, CEP: 12900-005, portador do CRC nº 1SP125562/0-7, telefone (11) 4033-6528. Relacionou na impugnação os QUESITOS a serem respondidos quando da produção da prova pericial.

É o relatório.

A DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação apresentada, apresentando as seguintes ementas no Acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

SIGILO BANCÁRIO.

A LC 105/2001, ao estabelecer normas gerais sobre o dever de sigilo bancário, permitiu, sob certas condições, o acesso e utilização, pelas autoridades da administração tributária, a documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras. A questão da constitucionalidade e da observância de princípios constitucionais levantadas constituem matérias que ultrapassam os limites da competência para julgamento na esfera administrativa, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

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

Submetem-se à tributação os valores creditados em contas-correntes mantidas tanto em nome da empresa quanto em nome de interpostas pessoas, em relação aos quais o titular de fato não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

LUCRO ARBITRADO. MOTIVAÇÃO LEGAL.

O imposto devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária ou determinar o lucro real.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA DE 150%.

Impõe-se a aplicação de multa qualificada, se as provas carreadas aos autos pelo Fisco evidenciam a intenção da pessoa jurídica de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, mediante a utilização de conta-corrente em nome de interposta pessoa.

#### LANÇAMENTOS REFLEXOS (CSLL, PIS, COFINS)

Aplicam-se aos processos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do processo matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

#### MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu

#### PROTESTO POR PERÍCIA.

Indefere-se o pedido pela realização de perícia quando a mesma se revela prescindível.

O contribuinte foi cientificado por via postal em 15/04/2014 (fl 2.543) e apresentou recurso voluntário (fls. 2.546/2.622) em 14/04/2014, alegando em síntese que:

- i. Nulidade do auto de infração, devido à impossibilidade da quebra de sigilo bancário pela fiscalização federal.
- ii. Indevido lançamento por arbitramento, tendo em vista a inoccorrência de omissão de receitas.
- iii. Inconstitucionalidade da cobrança de multa de ofício.
- iv. Improcedência da multa agravada, tendo em vista a boa-fé da recorrente.
- v. Nulidade do auto de infração, existência de iliquidez e incerteza.
- vi. Dever de apreciação das alegações de cunho constitucional em sede administrativa.
- vii. Necessidade de produção de prova pericial.

## **Voto**

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### **Da matéria não contestada**

Não foram contestados os tributos reflexos lançados de CSLL, PIS e COFINS, por esse motivo não serão apreciados.

### **Do mérito**

De maneira geral a recorrente traz os mesmos argumentos que apresentou na impugnação. Sendo assim, copio o voto do Acórdão recorrido, por possuir o mesmo entendimento, nos termos do art 57, § 3º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). Esclarecendo que foram suprimidos os pontos que não foram contestados pela recorrente referente à tributação reflexa da CSLL, PIS e COFINS, além do pedido de perícia que será apreciado em separado haja vista que não há sua previsão no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, Decreto do Processo Administrativo Fiscal (PAF) em julgamento de segunda instância:

#### **1 - Da nulidade – quebra de sigilo bancário.**

Dos fatos alegados pela impugnante que poderiam viciar o lançamento e levar à declaração de sua nulidade estaria a obtenção de dados da conta-corrente bancária da empresa fiscalizada sem ordem judicial, por violação de direito constitucionalmente assegurado, constituindo-se, assim, em prova ilícita. Segundo alegou, a quebra do sigilo bancário só pode ocorrer mediante autorização judicial e quando as circunstâncias impedem o conhecimento dos fatos ocorridos e a investigação pelo Fisco é extremamente prejudicada, o que não seria o caso aqui tratado.

Entretanto, não assiste razão à impugnante, eis que as informações financeiras trazidas aos autos foram obtidas em consonância com as normas vigentes no ordenamento jurídico pátrio, como ficará demonstrado.

Não obstante o que o interessado traz em sua impugnação, ressalte-se os estreitos limites a que se encontra adstrito o julgador administrativo na apreciação da matéria em tela, razão pela qual não cabe aqui o exame da constitucionalidade de leis ou da ilegalidade de normas tributárias, em especial o disposto no § 3º do art. 11 da Lei 9.311 de 1996, com a redação dada pela Lei 10.174 de 2001, por ser tal matéria de exame restrito aos órgãos do Poder Judiciário, bem assim não carecem de apreciação e exame por este órgão do Poder Executivo as alegações feitas pelo impugnante acerca do sigilo bancário ferido por dispositivo legal vigente.

Esta orientação já foi expressada pela Secretaria da Receita Federal, órgão cujos atos normativos vinculam o julgador administrativo em primeira instância de julgamento, mediante o Parecer Normativo CST n.º 329/70, consoante trecho a seguir destacado:

“... a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.”

Entretanto, sem a pretensão em fazer uma análise quanto à constitucionalidade do dispositivo que autoriza a requisição de informações junto às instituições financeiras, há que se proceder, num primeiro momento, ao exame da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, do Decreto n.º 3.724, de 10 de janeiro de 2001 e o parágrafo 3º do art. 11 da Lei n.º 9.311/1996, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 10.174 de 09 de janeiro de 2001, dentro dos limites de competência atribuídos aos órgãos administrativos judicantes para apreciação da matéria.

A Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto n.º 3.724/2001, dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências, introduzindo significativas modificações no instituto do sigilo bancário

em relação ao seu anterior disciplinamento, conferido pelo art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964, ora revogado.

Assegura a aludida Lei Complementar, no seu art. 1º, § 3º, III, abaixo transcrito, que o fornecimento de informações à Secretaria da Receita Federal pelas instituições financeiras, ou equiparadas, referentes à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, necessárias à identificação dos contribuintes e dos valores das respectivas operações, nos termos do art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996 c/ redação dada pela Lei nº 10.174/2001, não constitui violação do dever de sigilo bancário. No mesmo sentido, prescreve a citada Lei Complementar, no seu art. 1º, § 3º, VI, que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações nos termos e condições estabelecidas nos seus artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 10.

“Art. 1º ...

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

I – a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

II - o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei no 9.311, de 24 de outubro de 1996;

IV – a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;

V – a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados;

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

A relativização do direito ao sigilo bancário em face do interesse da coletividade encontra eco nos nossos tribunais, conforme decisão unânime da Colenda Terceira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, proferida por ocasião do julgamento do recurso de apelação nº 2004.61.02.013627-0, com relatoria do Exmo. Juiz Carlos Muta, publicado no DJU de 26/01/2006, à página 250, cuja ementa se transcreve:

“DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SIGILO. DADOS. INTIMIDADE. VIDA PRIVADA. PROCEDIMENTO FISCAL DE QUEBRA. APURAÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS. LEI COMPLEMENTAR Nº 105/01. LEIS Nº 9.311/96 E Nº 10.174/01. LEGITIMIDADE DA AÇÃO ADMINISTRATIVA. PRECEDENTES.

1. A declaração de direitos e garantias fundamentais, em favor da cidadania, não pode inviabilizar e, pelo contrário, deve harmonizar-se com o exercício de competências constitucionais pelo Poder Público, nos exatos limites em que definidas, visando à tutela de interesses sociais de maior alcance.

2. O inciso XII do artigo 5º da Carta Federal não tem o sentido de tutela do SIGILO de dados, para conferir inviolabilidade aos dados bancários, exatamente porque esta interpretação estaria em confronto com idéias básicas da organização da vida social. A interpretação constitucionalmente adequada situa a tutela no SIGILO da comunicação de dados, na segurança do sistema de informação, de modo a coibir a interferência abusiva na transmissão dos dados e não diretamente destes em si, que podem ou não ser tornados públicos, a depender do quanto isto afete uma outra garantia da individualidade, tutelada, em tese, não pelo inciso XII, mas pelo X do artigo 5º da Constituição Federal.

3. A inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas é garantia individual que, por evidente, não possui contornos absolutos porque situado num plano de convivência constitucional com outros princípios e valores, conduzindo, em caso de aparente conflito, à concretização de técnicas de interpretação, específicas do direito constitucional. A intimidade e a vida privada não podem ser visualizadas apenas pelo ângulo da defesa do patrimônio individual, embora este seja essencial, justamente porque, se é verdade que o público torna necessário o privado, como reserva de consciência, de expressão e de desenvolvimento da própria individualidade, tampouco pode ser olvidado que o social conduz à necessidade de conversão, em grau a ser aferido pelo critério da razoabilidade, do segredo absoluto em relativo como consequência e na extensão do rigorosamente necessário à interação do indivíduo com a sociedade a que pertence.

4. Não convence a idéia de que os dados bancários constituem segredo constitucionalmente tutelado e, pois, infenso a qualquer intervenção, mesmo a título de interesse público e social. Pelo contrário, uma vez que tais informações não envolvem típica, necessária e exclusivamente a esfera da atuação íntima do indivíduo (v.g. - religião, relações de família), na qual, de qualquer maneira, sequer pode ser invocada a garantia de proteção absoluta ao seu titular (contra, por exemplo, a investigação de crimes por ideologia religiosa, ou contra a própria família), resta evidente que pode o legislador definir não apenas o SIGILO, mas os seus limites, ou seja, a medida do razoável nesta interação de valores, destinada a permitir que terceiros, devidamente identificados e em condições especificadas, possam acessar os dados bancários para tutelar este ou aquele direito constitucionalmente relevante e que, por isso, legitimamente contrapõem-se ao rigor do segredo absoluto pretendido. Certo, pois, que o SIGILO BANCÁRIO é, acima de tudo, uma garantia legal porque é a lei, afinal, que deve definir os seus exatos contornos, sem que, com isto, possa ser invocado, como discurso de toda ocasião, a ofensa constitucional a uma garantia individual. Esta interpretação - é claro - não se alinha com o entendimento tradicional da "reserva de jurisdição", que impede o legislador de outorgar, a quem quer que seja e em qualquer situação, a iniciativa de qualquer PROCEDIMENTO destinado a romper com o SIGILO BANCÁRIO, sujeitando sempre a autoridade administrativa ao crivo judicial. Porém, o Estado Constitucional de Direitos e Garantias não legitima a idéia de que o Poder

Público esteja alijado da disposição do poder de auto execução, no exercício regular de suas competências legais e constitucionais, sempre - é claro - sob o regime de controle, a priori, mas igualmente a posteriori, e de efetiva e ampla responsabilidade, seja do próprio ente, seja do respectivo agente.

5. Por evidente, é possível mencionar que a quebra do SIGILO BANCÁRIO foi admitida, na jurisprudência, como possível apenas por autoridade judicial e mediante processo judicial, mas caberia destacar que a legislação, à época, contemplava tal possibilidade, ao contrário da atual que é clara e inequívoca no sentido de prever casos específicos de iniciativa administrativa, sem que com isto possa, ao que parece, ser invocada a lesão a direito de dimensão constitucional.

Não se trata, por certo, de reconhecer competência plena à autoridade administrativa ou legislativa para tornar pública, sem menor critério de razoabilidade, a vida financeira e bancária de qualquer indivíduo, mas, ao revés, o que se afirma, como diretriz para a

compreensão e solução do problema, é que, ao lado da intimidade e da vida privada, existem outros valores, com igual estatura constitucional, que conduzem à necessidade de formulação de uma solução prática e equilibrada para esta complexa equação de princípios.

6. A Lei Complementar n.º 105, de 10.01.2001, reconhece o SIGILO BANCÁRIO (v.g. - caput do artigo 1º, caput e §§ 5º e 6º do artigo 2º, artigos 10 e 11), define as instituições que se sujeitam a tal dever em suas operações ativas e passivas (§ 1º do artigo 1º), fixa as hipóteses excepcionais de quebra administrativa (v.g. - § 3º do artigo 1º, §§ 1º a 3º do artigo 2º, artigo 9º), especifica a competência judicial e as situações sujeitas à reserva judicial (§ 4º do artigo 1º, caput e § 1º do artigo 3º, artigo 7º) e - no mesmo sentido - no âmbito parlamentar (artigo 4º).

No que concerne à administração tributária, a LC n.º 105/01 estabeleceu o dever de informação, acerca de operações financeiras, mas restrito ao necessário para a identificação dos titulares das operações e dos 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 (§ 2º). Para o exercício desta competência, é que se permite, diante das informações prestadas e da efetiva necessidade/indispensabilidade, apurada em prévio processo administrativo ou PROCEDIMENTO FISCAL em curso, o exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras pelas autoridades competentes (artigo 6º). Note-se que, em qualquer caso, as informações prestadas ou os dados apurados pela fiscalização encontram-se amparados pelo SIGILO FISCAL (§ 5º do artigo 5º), ficando a quebra do SIGILO BANCÁRIO fora das hipóteses autorizadas, assim como o uso indevido das informações cobertas pelo SIGILO FISCAL, por servidores públicos, sujeitos à sanção penal, civil e administrativa.

7. Em coerência com a legislação complementar, a Lei n.º 10.174, de 09.01.2001, introduziu alteração no artigo 11 da Lei n.º 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-as para a verificação da existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, e para o lançamento de crédito porventura existentes, dentro da técnica de "cruzamento de dados", compatível com a outorga constitucional de competência à administração tributária para identificar a efetiva capacidade contributiva dos administrados, aplicando, na prática, o princípio da isonomia (artigo 145, §1º, da Constituição Federal).

8. O artigo 6º da LC n.º 105/01 foi regulamentado pelo Decreto n.º 3.724, de 10.01.2001, que, dentre outras providências, instituiu o Mandado de PROCEDIMENTO FISCAL (MPF: artigo 2º) e a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF: artigo 4º), e indicou os casos de indispensabilidade para o efeito de exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras (artigo 3º).

9. 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 de 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.

10. 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, para impedir a constituição ou a execução, respectivamente, do crédito tributário, quando decorridos os prazos, para tanto, legalmente fixados.

Por isso é que se deve 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.

11. 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 de 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 muito diferente.”

(grifou-se)

E mais, deixou clara a possibilidade de as autoridades fiscais examinarem documentos, livros e registros de instituições financeiras, sem a prévia autorização do Poder Judiciário, desde que existente processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente, conforme se verifica da leitura de seu art. 6º, caput:

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

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

Por sua vez, o Poder Executivo Federal editou o Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, com vistas a regulamentar o mencionado dispositivo legal.

Registre-se que, inobstante a Lei Complementar nº 105/2001 fazer uso da expressão quebra de sigilo”, em quatro ocasiões, não se trata, efetivamente, de violação legal a um direito do cidadão e do contribuinte, eis que, as informações obtidas pelo Fisco têm um escopo específico, amparado no interesse público, qual seja, o de verificar, tão-somente o cumprimento de suas obrigações tributárias. Haveria, assim, não propriamente uma “quebra”, mas uma “transferência de sigilo”, a que estão sujeitos os funcionários das instituições financeiras, para as autoridades fazendárias.

No caso em análise a empresa não apresentou os extratos bancários de suas contas, necessários à Auditoria Fiscal, em atendimento a exigência legal do Fisco, o que caracteriza embaraço à fiscalização, nos termos do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996. Diante da recusa e da evidente necessidade das informações financeiras com o objetivo de obter dados imprescindíveis aos trabalhos de fiscalização em curso, não restou outra alternativa senão a de requisitar às instituições financeiras, o que se deu com base na Lei Complementar nº 105/2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/2001.

Constou da Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) a fundamentação legal para o procedimento, qual seja, o art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, e o art. 33, I, da Lei nº 9.430, bem assim a justificativa para tal procedimento.

O procedimento fiscal encontra-se arrimo no inciso VII do art. 3º e § 1º do art. 4º do Decreto nº 3.724, de 10.01.2001:

“Art. 3º - Os exames referidos no caput do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

(...)

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

(...)

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:”

Por sua vez, o art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, assim dispõe:

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

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

Conclui-se ser equivocada a interpretação da impugnante. A quebra do sigilo bancário pela Receita Federal sem a apreciação do Poder Judiciário foi devidamente autorizada pela Lei Complementar 105, de 10/01/2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, conforme discriminado nas Requisições de Informações sobre Movimentação financeira (RMF), dirigidas às Instituições Bancárias, além do que as informações bancárias obtidas regularmente e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário, e estão contempladas pelo ordenamento jurídico vigente, pelo que não podem ser obstadas.

Assim, considerando que todas as determinações, precauções e garantias exigidas pela aludida Lei Complementar nº 105/2001, com o intuito de garantir a mais perfeita inviolabilidade, por terceiros, dos dados bancários da defendente foram, e estão sendo adotadas, no curso do presente procedimento, há que se considerar perfeitamente lícita e respaldada na lei a utilização dos extratos bancários na apuração do crédito tributário.

Diante do acima exposto não há como anuir às alegações da impugnante quanto à quebra do sigilo bancário que só seria possível mediante autorização judicial.

Enfim, verifica-se dos autos que o procedimento fiscal não feriu os princípios constitucionais do contraditório, ampla defesa, do devido processo legal e da busca da verdade material, pois seguiu o trâmite legal, bem como oportunizou a apresentação de documentação.

Em suma, verifica-se que a formalização da presente exigência decorreu de ação fiscal perfeitamente regular, com as peças impositivas tendo sido lavradas rigorosamente nos termos da lei, no caso, o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), observando ainda todos os requisitos constantes do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Evidente também que não se configurou nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, mostrando-se válido, para todos os efeitos legais, os lançamentos efetuados pela fiscalização, razões pelas quais é de se rejeitar as preliminares suscitadas.

Pelas razões expostas a preliminar de nulidade deve ser rejeitada.

## 2 – Da omissão de receita caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada.

Para melhor entendimento transcreve-se a seguir a fundamentação utilização pela autoridade fiscal para a lavratura do auto de infração:

*60 - Demonstrado que Ricardo Simões - Ótica, Levi Boscariol dos Santos – Ótica e Carlos Eduardo de Souza - Ótica, são, de fato, a mesma pessoa, a fiscalização somou as receitas de todas elas e submeteu à tributação em nome de Ricardo Simões Ótica Me que é o verdadeiro sujeito passivo da obrigação principal. Em anexo a este relatório encontra-se a listagem de todos os lançamentos bancários que compuseram a base de cálculo dos tributos lançados, bem como, Demonstrativos das receitas declaradas e dos valores recolhidos em nome de cada uma delas. Ressaltamos que os lançamentos bancários listados em anexo, foram considerados como receitas omitidas, nos termos do artigo 42 da lei n.º 9.430/96, tendo em vista que o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil, a origem dos recursos movimentados nas referidas contas bancárias.*

Passo à análise do fulcro da autuação, isto é, a existência ou não de movimentação financeira da autuada, sem a devida comprovação de sua origem, em nome da autuada e também em nome de interpostas pessoas, no caso, **Levi Boscariol dos Santos - Ótica e Carlos Eduardo de Souza - Ótica**, situação caracterizadora de omissão de receitas pela ausência evidente de sua contabilização.

A primeira questão a ser dirimida, portanto, é a de se saber se houve, no procedimento fiscal, comprovação material da responsabilidade da empresa pelos valores movimentados nas contas bancárias das duas outras empresas. E, para tanto, algumas considerações iniciais acerca de direito probatório, ou mais especificamente sobre como se chega à comprovação material de um dado fato, são necessárias.

Na busca pela verdade material – princípio este informador do processo administrativo fiscal –, a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequivocidade daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular o estabelecimento da convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no direito.

A comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada, a qual, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que, como facilmente se infere, dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

O uso de indícios não pode ser confundido com a utilização de presunções. Diferem a presunção e o indício, pela circunstância de que àquela o direito atribui, isoladamente, o vigor de um verdadeiro conformador de uma outra situação de fato que, a lei presume, por uma aferição probabilística, ocorra no mais das vezes. Já o indício não tem esta estatura legal, posto que a ele, isoladamente, pouca eficácia probatória é dada, ganhando ele relevo apenas quando, olhado conjuntamente com outros indícios, transfere a convicção de que apenas um resultado fático seria verossímil; se do cruzamento de vários indícios se chega não a um resultado único, mas a mais de um, não se pode ter por comprovado o que quer que seja.

De acordo com De Plácido e Silva, indício e presunção podem ser assim definidos:

“Indício– Do latim “*indicium*”(rastros, sinais, vestígios), na técnica jurídica, em sentido quivalente a presunção, quer significar o fato ou a série de fatos, pelos quais se pode

chegar ao conhecimento de outros, em que se funda o esclarecimento da verdade ou do que se deseja saber.

É geralmente usado no plural: indícios, precisamente porque se manifestam na pluralidade de vestígios ou rastros, capazes de darem corpo à presunção, por eles construída.

Nesta razão, os indícios são circunstâncias que se mostram e se acumulam para a comprovação do fato, assim tido como verdadeiro.”

“Presunção – Do latim “*praesumptio*” (conjetura, idéia antecipada) é o vocábulo empregado na terminologia jurídica para exprimir a dedução, a conclusão ou a consequência, que se tira de um fato conhecido, para se admitir como certa, verdadeira e provada a existência de um fato desconhecido ou duvidoso.

A presunção, pois, faz a prova e dá a certeza do que não estava mostrado nem se via como certo, pela ilação tirada de outro fato que é certo, verdadeiro e já se mostra, portanto, suficientemente provado.”

Há que se distinguir, no campo das presunções, aquelas ditas de fato, das chamadas presunções legais. São as primeiras chamadas presunções do homem, revestindo-se como os indícios. Já as presunções legais, ao contrário, decorrendo de norma jurídica expressa, transmudam-se em declarações de verdade, por força de lei, que, ante a dúvida ou a própria impossibilidade humana de atingir o conhecimento preciso sobre determinados fatos, declaram antecipadamente a verdade sobre eles, que passam, então, a se ter como provados por presunção legal. No campo das presunções legais há que se distinguir, por sua vez, as presunções absolutas (“*juris et de jure*”), que não admitem prova em contrário, das presunções relativas (“*juris tantum*”), que por admitirem prova em contrário, são também chamadas de simples ou condicionais.

A partir de 1º de janeiro de 1997, com a edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42, a existência dos depósitos bancários cuja origem não seja comprovada, foi erigida à condição de presunção legal de omissão de receita.

Nos presentes autos entendo que os indícios e fatos apontados pelo autuante são mais do que suficientes para caracterizar a transferência da titularidade das contas bancárias em nome de Levi Boscariol dos Santos - Ótica e Carlos Eduardo de Souza – Ótica - para a autuada, operação fraudulenta que se destina a omitir receitas e provocar evasão fiscal.

Entre os fatos relatados destacam-se os seguintes:

- Acordo homologado na Justiça do Trabalho referente ao processo nº RTOrd15.0038, no qual figura como reclamada RICARDO SIMÕES ÓTICA - ME e como reclamante LEVI BOSCARIOL dos SANTOS. No acordo ficou acertado que a reclamada promoveria a baixa da empresa LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS ÓTICA – ME, que assumiria todo e qualquer débito existente, lançado ou que vier a ser lançado em nome da pessoa jurídica LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS ÓTICA – ME, e que iria abster-se de praticar qualquer ato como procurador da pessoa jurídica LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS ÓTICA – ME.

- Contrato de Cessão de Participação em Sociedade em Conta de Participação e outras avencas, celebrado em 21/06/2010 (item 2.2), através do qual o Sr. Ricardo Simões declara expressamente que é responsável pelas obrigações ativas e passivas da empresa Levi Boscariol dos Santos Ótica Me, obrigando-se por todas as dívidas fiscais, trabalhistas, bancárias e de qualquer outra espécie ou natureza existentes perante terceiros, passadas, presentes e futuras.

- Procuраções Públicas por meio das quais o Sr. LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS, na qualidade de empresário individual com o nome LEVI BOSCARIOL DOS SANTOS

ÓTICA – ME, nomeou e constituiu seu procurador, RICARDO SIMÕES, CPF 107.901.998-74, a quem conferiu os mais amplos gerais e ilimitados poderes, para gerir e administrar todos os negócios e interesses dele outorgante, abrir, movimentar e encerrar contas correntes em quaisquer Bancos e Caixas Econômicas, etc.;

- Ofício PJ 586472 do Banco Itaú Unibanco que confirmou que Ricardo Simões se encontrava cadastrado naquela instituição financeira como procurador da empresa individual "Levi Boscarior do Santos Ótica - Me" o que comprova que, de fato, era RICARDO SIMÕES, o responsável pela conta bancária e efetivamente administrou aquela empresa.

- com relação à empresa "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me", a fiscalização apurou fatos que não guardam qualquer consonância com nenhuma operação normal conhecida, por exemplo, a empresa "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" chegou a contratar empréstimo a juros bancários e no mesmo dia repassou a importância total emprestada à empresa "Ricardo Simões Ótica - Me" sem juros. Além disso, o Sr. Ricardo Simões era o fiador e principal pagador do imóvel sede da empresa "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" e renunciou às suas garantias legais, como fiador, e assumiu irrestritamente a responsabilidade pelo pagamento do aluguel do imóvel.

Por meio de Procurações Públicas, CARLOS EDUARDO DE SOUZA, na qualidade de empresário individual com o nome CARLOS EDUARDO DE SOUZA ÓTICA – ME, nomeou e constituiu seu procurador, RICARDO SIMÕES, a quem conferiu os mais amplos, gerais e ilimitados poderes, para gerir e administrar todos os negócios de interesses dele outorgante., abrir, movimentar e encerrar contas correntes em quaisquer Bancos e Caixas Econômicas, etc.;

Entendo que ficou suficientemente evidenciado/comprovado que as empresas "Levi Boscarior do Santos Ótica - Me" e "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" eram interpostas pessoas da empresa " RICARDO SIMÕES ÓTICA - ME", o que justifica a transferência de titularidade dos valores movimentados nas contas abertas em nome das pessoas interpostas para a titular de fato – RICARDO SIMÕES ÓTICA - ME", e torna lícito o lançamento em nome desta na condição de efetivo titular das contas de depósito ou de investimento, nos termos do art. 42, §5º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430/96:

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

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

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

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

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica; II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.8.97)

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

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

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

A impugnante pretende ver excluída da responsabilidade pelo crédito tributário alegando que, na condição de sócio participante ou oculto das empresas "Levi Boscariol do Santos Ótica - Me" e "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me", não seria responsável, mas apenas o sócio participativo.

Equívocou-se a impugnante, porquanto ficou suficientemente evidenciado que as empresas "Levi Boscariol do Santos Ótica - Me" e "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me" não eram partes autônomas como se pretendeu transparecer, mas sim partes integrantes da empresa "RICARDO SIMÕES ÓTICA - ME", caracterizando a unicidade do sujeito passivo, conforme o artigo 121 do CTN. Portanto, correto o lançamento em nome da empresa RICARDO SIMÕES ÓTICA - ME, na condição de efetivo titular dos recursos e responsável pelo tributos devidos.

A contribuinte pretende ver declarada a nulidade do procedimento fiscal em face das disposições contidas no Decreto-lei nº 2.471 de 01/09/88 e em face da Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos que considerou ilegítimo o imposto de renda arbitrado com base em extratos ou depósitos bancários. Nenhuma razão assiste ao contribuinte neste aspecto conforme ficará demonstrado.

É verdade que o Poder Executivo, valendo-se da prerrogativa constitucional de baixar decretos-lei, cancelou os débitos para com a Fazenda Nacional relativos a imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de débitos bancários, através do Decreto-lei nº 2.471 de 01/09/88, art. 9º, VII.

Assim, enquanto vigorou tal instrumento legal a fiscalização não pode se valer de tais provas.

Cumprir observar que, o entendimento expresso na Súmula 182, do TFR, publicada no DJ de 70/10/1985 e baseada em julgados publicados entre 1981 e 1984, já se encontrava superada após a edição das Leis nº 7.713 de 1988 e 8.021 de 1990, quanto mais à época da promulgação da Lei nº 9.430 de 1996, razão pela qual não pode servir de fundamento para o presente caso.

Com o advento da Lei nº 9.430, de 1996, que introduziu novas presunções legais no campo tributário, passou a ocorrer uma inversão do ônus da prova, ou seja, cabe ao sujeito passivo da relação jurídica provar que a prática do fato que lhe está sendo imputado não corresponde à realidade.

Assim, a existência de depósitos não escriturados ou de origens não comprovadas tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio se juntar ao elenco já existente; com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados, ou de origem não comprovada, para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo.

Via de regra, para alegar a ocorrência de “fato gerador”, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a ocorrência do “fato gerador” (as chamadas presunções legais), a produção de tais provas é dispensada. Neste caso, ao Fisco cabe provar tão-somente o fato indiciário (depósitos bancários) e não o fato jurídico tributário (obtenção de rendimentos).

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

Corroborando com tal entendimento, ensina José Luiz Bulhões Pedreira in "Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas", JUSTEC - RJ - 1979 - pág. 806:

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

Apenas como ilustração, cabe evidenciar que este entendimento é reiterado pela Câmara de Recursos Fiscais, conforme trecho/ementa abaixo transcritos:

O certo é que, cabendo ao Fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao Fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o Fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao Fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte. (Acórdão 01-0.071/80).

**PRESUNÇÕES LEGAIS** - A constatação, no mundo factual, de infrações capituladas como presunções legais *juris tantum*, tem o condão de transferir o ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico tributária, o qual, para elidir a respectiva imputação, deverá produzir provas hábeis e irrefutáveis da não-ocorrência da infração (Acórdão 1º CC 103- 20.397/00).

Assim, ao contrário do que alegou a contribuinte, nada de ilegalidade existe no lançamento feito com base em depósitos bancários de origem não comprovada, principalmente na vigência da Lei nº 9.430 de 1996 que, ao contrário do que alegou, está em plena eficácia, razão pela qual há que se considerar improcedente a alegação da impugnante quanto à imprestabilidade da movimentação financeira para fins de caracterização da omissão de receita.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 outorgou ao Fisco o seguinte: se provar o fato indiciário (depósitos bancários de origem não comprovada), restará demonstrado o fato jurídico tributário do imposto de renda (obtenção de rendimentos ou de renda), ou seja, pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996 tem-se a autorização para considerar ocorrido o “fato gerador” quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta corrente, não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova.

Demonstrada a legalidade da tributação com base em depósitos bancários de origem não comprovada, passo à análise das alegações e provas apresentadas com o fim de justificar a origem dos valores creditados nas contas investigadas.

Conforme Termo de Constatação (fl. 1406), a fiscalização efetuou a conciliação das contas bancárias, excluindo-se dos depósitos/créditos os valores referentes às transferências entre contas da mesma titularidade e dos empréstimos bancários, de possível identificação através dos históricos, inclusive os lançamentos referentes a "créditos de transferência gerencial". Após fazer as devidas exclusões, a autoridade fiscal relacionou, individualmente, os demais depósitos/créditos bancários e intimou tanto os titulares das empresas quanto a própria autuada a fazer prova da sua origem do numerário. A relação dos depósitos que serviram de base para a autuação estão relacionados em planilhas anexas ao Termo de Constatação, às fls. 1433/1478 dos autos.

Dessa forma, apenas os depósitos que não tiveram sua origem identificada/comprovada foram levados à tributação com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de Alegou a impugnante que a movimentação bancária se deu por razões que não fatos que originam a incidência de tributos e que a autoridade fiscal desconsiderou os documentos e esclarecimentos apresentados, bem assim as 11 (onze) planilhas (doc. nº 03) que justificariam a origem dos valores ingressados nas contas bancárias, planilhas essas elaboradas com base nos próprios extratos bancários.

A não consideração dos valores apontados pela contribuinte foi justificada pela autoridade fiscal que considerou incomprovadas as alegações.

Vale lembrar que cabe a autoridade fiscal relacionar individualmente os depósitos/créditos bancários e ao contribuinte cabe demonstrar/provar a origem de cada depósito, individualmente, sob pena de, não fazendo, ficar caracterizado receita auferida e não oferecida à tributação, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Na tentativa de justificar a origem dos depósitos a contribuinte apresentou novamente com a impugnação as 11 (onze) planilhas (doc. nº 03), que passo á análise.

#### Planilha nº 01

Segundo a impugnante, na planilha nº 01 foram relacionados todos os valores referentes a empréstimos bancários, no total de R\$ 40.950,00, os quais foram sacados do Banco Santander e depositados no Banco Unibanco, paulatinamente.

Examinando os extratos da conta corrente nº 130054994 do Banco Santander, Agência 0074, verifiquei que não consta saída dos valores relacionados pela contribuinte em datas próximas aos depósitos feitos na conta mantida no Unibanco. A impugnante também não faz prova que realizou saques em dinheiro de tais empréstimos. Em não havendo saques em dinheiro, não havendo emissão de cheques, tampouco transferências, só resta concluir que pela não comprovação das alegações.

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

#### Planilha nº 02

Segundo a impugnante, a planilha nº 02 demonstra o mesmo procedimento, ou seja, refere-se a saques realizados no Banco Santander e posteriormente depositados no Banco Unibanco, no total de R\$ 134.529,16.

Aqui cabe os mesmos fundamentos empregados acima em relação a planilha 1.

## Planilha nº 03

Segundo a impugnante, a planilha nº 03 demonstra movimentação bancária também de valores, no total de R\$ 118.635,00, que eram sacados de contas-correntes para pagamento de contas diversas (despesas). Feitos tais pagamentos, e verificado sobre de caixa, os respectivos montantes eram novamente depositados nas diversas contas-correntes.

Não há como acolher as alegações da contribuinte, sem qualquer prova, de que os depósitos em dinheiro relacionados tenham origem em contas da própria contribuinte.

Portanto, restou não comprovada a origem dos respectivos recursos.

## Planilha nº 04

Na planilha nº 04 foram relacionados diversos depósitos no total de R\$ 112.667,00 que seriam, segundo a impugnante, depósitos feitos em diversas contas com o objetivo de cobrir despesas diversas e que correspondiam a saques feitos em dinheiro.

A contribuinte informou que os valores dos saques jamais coincidirão com os valores dos depósitos, uma vez que eram realizados em contas diversas de titularidade da Impugnante e ainda realizados em valores diversos de acordo com a necessidade da empresa.

Ora, sem a comprovação de que os depósitos correspondem a saques realizados em conta de mesma titularidade, não há como acolher a pretensão da impugnante. Assim, restou não comprovada a origem dos respectivos recursos.

## Planilha 05

Segundo a impugnante, na planilha 05 foram relacionados todos os valores referentes às transferências gerenciais/créditos, no total de R\$ 577.178,00, cujas movimentações referem-se às transferências de dinheiro de pessoa física (Sr. Ricardo Simões) para pessoa jurídica entre agências de bancos diferentes, realizadas em espécie.

Examinando a planilha 05 verifica-se que alguns dos valores relacionados pela impugnante não constam da relação de depósito que serviram de base para a autuação. No mais, sem comprovação de que os depósitos tenha origem em conta do titular da empresa, não há como acolher a pretensão da impugnante.

## Planilha nº 06

Alegou que, em relação à planilha nº 06 deve ser aplicado o mesmo raciocínio utilizado para as planilhas mencionadas anteriormente, não havendo qualquer possibilidade de coincidência entre as datas e os valores, uma vez que os saques eram feitos em dinheiro e os depósitos eram realizados nas contas-correntes para cobrir despesas diversas. Os depósitos nessa situação perfazem o montante de R\$ 161.358,34 e que seria proveniente do valor obtido por meio de empréstimo bancário concedido pelo Banco Santander.

Pela mesma razão, não há como acolher a pretensão da impugnante em face de ausência de prova.

## Planilha nº 07

Alegou que na planilha nº 07 estão relacionadas todas as vendas realizadas e devidamente declaradas em DIPJ - Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, totalizando o montante de R\$ 159.998,98. Pretende a impugnante que seja excluído do lançamento as quantias declaradas.

Equívocou-se a impugnante uma vez que, pela metodologia de cálculo adotada pela autoridade fiscal, não está havendo duplicidade de tributação. Isto porque foi considerada como receita total conhecida (receita declarada + receita omitida), objeto de tributação na modalidade do lucro arbitrado, tão-somente a soma dos depósitos relacionados no Anexo I do Termo de Constatação Fiscal, ou seja, a autoridade fiscal já considerou toda a receita declarada como justificativa para parte dos depósitos. Caso tivesse considerado como receita omitida a soma dos depósitos, então a receita total seria a soma dos depósitos + receita declarada, o que não ocorreu. Em outras palavras, foi considerado que toda a receita declarada já estava inclusa no montante dos depósitos, portanto não há mais o que ser excluído a esse título.

Ressalta-se que na apuração da exigência tributária foram descontados os valores recolhidos pela contribuinte a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

#### Planilha nº 08

Alegou que a planilha nº 08 refere-se às vendas parceladas efetuadas com cartão de crédito no ano de 2007 que somente foram creditadas em favor da Impugnante no ano de 2008. Ainda, segundo a impugnante, apenas a operadora de cartão de crédito poderia confirmar este fato e que deveria o Agente Fiscal ter intimado a operadora de cartão de crédito, já que o ônus da prova era da Fiscalização.

Ao proceder dessa forma, apenas com alegações, a contribuinte procura transferir à administração tributária a responsabilidade que a ela compete, de afastar a presunção. É oportuno lembrar que o ônus de ilidi-la e comprovar a origem dos créditos bancários lançados na respectiva conta de depósitos compete exclusivamente à contribuinte.

Para acolher a alegação de que os valores relacionados referem-se a vendas realizadas em 2007 deveria a contribuinte apresentar, juntamente com a impugnação, não apenas as notas fiscais, mas também demonstrar que as receitas foram oferecidas em 2007, caso tenha optado pelo regime de competência, pois, caso tenha optado pelo regime de caixa já foram levados em consideração no lançamento, conforme já esclarecido no item anterior. Além disso, deveria indicar no livro caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento. Nada disso foi demonstrado pela contribuinte, de forma que não há como acolher a pretensão da interessada.

#### Planilha nº 09

Segundo a impugnante a planilha nº 09 também refere-se às antecipações de recebimento de cartão de crédito, referentes a vendas realizadas no ano de 2007, creditado no ano de 2008, cujas notas fiscais estariam à disposição deste C. Órgão Julgador, quando da realização da prova pericial. Tudo isso também foi devidamente informado na DIPJ – Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica da Impugnante.

Novamente a contribuinte fica no campo de meras alegações quando deveria apresentar as provas juntamente com a impugnação, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Não tendo feito prova das alegações não há como acolher a pretensão da interessada.

#### Planilha nº 10

Alegou que a planilha nº 10 refere-se aos créditos recebidos de vendas parceladas nos boletos do ano de 2007, recebidas no ano de 2008, devidamente comprovadas em notas fiscais conforme DIPJ - Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

Novamente a contribuinte alega mas não traz provas.

#### Planilha nº 11

Segundo a contribuinte a planilha n.º 11 comprova todos os empréstimos realizados nos anos de 2008 e 2009, conforme os contratos mencionados pelo D. Agente Fiscal em seu Relatório anexo ao Termo de Encerramento da Ação Fiscalizatória (doc. n.º 02) e os saldos devedores das contas correntes, conforme se verifica dos extratos bancários que serviram de base para a autuação fiscal ora combatida.

Quanto os alegados empréstimos relacionados, a autoridade fiscal comunicou a contribuinte, através do Termo de Intimação Fiscal n.º 00002, de 23/02/2012, que “os lançamentos dos créditos provenientes dos referidos contratos de empréstimos, não foram, sequer, relacionados para comprovação da origem, pois não representam ingresso de receitas, desta forma os mesmos resultaram sem efeito”.

Nota-se que a contribuinte ficou no campo de meras alegações, ou seja, limitou-se a contribuinte a apresentar planilhas desacompanhada de qualquer elemento de prova de que algum valor não deveria fazer parte da base de cálculo. Caberia à impugnante produzir a instrução probatória suficiente para rechaçar a presunção estabelecida e isto não foi feito, seja no curso do procedimento fiscal, seja na fase impugnatória.

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

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

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

Acrescente-se ainda que a impugnação, a qual instaura a fase litigiosa do procedimento, deve, nos termos do art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, o que não ocorreu no caso em tela. Apesar das oportunidades, tanto na fase de fiscalização quanto na fase de impugnação, a interessada não trouxe aos autos prova da origem dos valores depositados/creditados nas contas bancárias investigadas, o que respalda o procedimento fiscal, pois configurado está a materialização da hipótese legal.

Assim, por ausência de comprovação de suas alegações, deve ser mantida a base de cálculo dos tributos e contribuições apurada pela fiscalização.

### 3 - Do arbitramento.

Vejamos a justificativa fiscal para o arbitramento do lucro: Além dos fatos já mencionados, cabe destacar que a empresa "Ricardo Simões Ótica - Me", enquanto se beneficiava de um tratamento diferenciado e favorecido (Simples Nacional), não escriturou no Livro Caixa toda a sua movimentação financeira e bancária, conforme previsto no § 2º do artigo 26 da Lei Complementar n.º 123/2006.

Excluída, de ofício, do Simples Nacional, a empresa foi intimada a apresentar os Livros Contábeis, Diário e Razão, e não os apresentou, conforme determina os artigos 258 e 259 do Decreto 3.000/99. Desta forma, tendo em vista que o contribuinte não escriturou toda a sua movimentação financeira e bancária nos Livros Caixa apresentados e não apresentou os Livros Diário e Razão a que foi intimado a apresentar, a fiscalização efetuou o lançamento tributário por arbitramento.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), dispõe fartamente sobre a dimensão mensurável do fato gerador, especificando a forma como se dá a medida da renda das pessoas jurídicas, conceituando seja ela determinada sob três diferentes regras, a saber: a) lucro real; b) lucro presumido; c) lucro arbitrado. Para a adoção de uma forma de cálculo em detrimento à outra se presume o atendimento de condições específicas, previstas nas normas em regência.

O lucro real, regra geral, sobrepõe-se naturalmente às demais modalidades de apuração, justamente por representar a renda efetivamente auferida, considerados todos os aspectos envolvidos na sua geração, precisamente determinados, em discriminado período de tempo. No entanto, referida forma de apuração desencadeia maior ônus procedimental por parte da contribuinte, mormente no que diz respeito à obrigatoriedade de manutenção de escrituração comercial e fiscal regular. É o que dispõe o RIR/99:

“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 n.º 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 n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 25).”

Por tal razão, facultou o legislador, à exceção das hipóteses por ele selecionadas, previstas no art. 246 do RIR/99, a adoção, pela contribuinte, de forma de apuração do lucro mais simplificada, segundo as regras do presumido, a qual, no entanto, também se baseia em alguns dados de escrituração obrigatória. A respeito, assim dispõe o RIR/99:

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

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

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

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

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

Como visto, na modalidade do lucro presumido a pessoa jurídica deve manter, ao menos, o Livro Registro de Inventário e o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária.

É importante ressaltar, portanto, que, tanto nas regras do lucro real, quanto do lucro presumido, impõe-se à contribuinte o dever de guarda e conservação dos livros contábeis e/ou fiscais pertinentes a cada uma dessas modalidades de apuração do lucro, bem como da documentação que acoberta os registros escriturados.

O lucro arbitrado, forma excepcional de se quantificar a renda tributável, é utilizado, via de regra, pela Administração Tributária, em casos de omissões ou erros graves constatados na escrituração na qual se deve respaldar a contribuinte. E este é o fato

determinante para a adoção dessa modalidade de apuração do lucro. Está regulado no art. 530 do RIR/99:

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

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 imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

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.”(negrejou-se e grifou-se)

No caso desses autos a contribuinte foi excluída do Simples Nacional e, em consequência, passou a ficar sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, incluindo a forma de apuração do lucro: real, presumido ou arbitrado.

Tendo em vista que o Livro Caixa apresentado pela contribuinte não contém a escrituração de toda a movimentação financeira, inclusive bancária, e ao ser intimada não apresentou os Livros Diário e Razão, não restou outra alternativa ao Fisco senão o arbitramento do lucro.

Portanto, correto o procedimento fiscal em arbitrar o lucro, que é simplesmente um critério de apuração da base de cálculo do imposto, segundo coeficientes aplicáveis à atividade desenvolvida.

Configurada a hipótese de aplicação das normas de arbitramento dos lucros, prescrevem os atos legais que, quando conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado das pessoas jurídicas, deve ser determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados para a determinação do Lucro Presumido, acrescidos de vinte por cento (art. 532 do RIR/99 – matriz legal: Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

E, na hipótese de omissão de receita, não se olvida que o montante assim apurado caracteriza-se como receita conhecida, devendo ser computado, da mesma forma que a receita escriturada, na determinação do lucro arbitrado, base de cálculo do imposto devido e do adicional, no período de apuração correspondente, consoante disciplina o art. 537 do RIR/99:

Art. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no

período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 1º).

Portanto, correto o arbitramento do lucro procedido pelo fisco, com fulcro no art. 530 do RIR/99, não havendo qualquer reparo a ser feito no lançamento relativo ao IRPJ.

(...)

#### 5 - Da multa qualificada de 150%

A Autoridade Fiscal aplicou a multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre os tributos exigidos, com fundamento no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória nº 351/2007, é a seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.”(...) (realcei)

Por oportuno, convém transcrever os aludidos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tem-se no presente caso, conforme sobejamente demonstrado e comprovado, que as empresas "Levi Boscariol do Santos Ótica - Me" e "Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me", eram interpostas pessoas da empresa " Carlos Eduardo de Souza Ótica - Me". Trata-se de mais um daqueles casos em que, para “esconder” parte da sua movimentação financeira, certas empresas usam interpostas pessoas, físicas ou jurídicas, as chamadas “laranjas”, para em seu nome fazer a movimentação de recursos não oferecidos à tributação pela pessoa jurídica titular de fato dos recursos. Este ato, por si só, configura-se, sem sombras de dúvidas, em evidente intuito de fraude, sendo suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996.

A inserção de elementos inexatos na declaração de rendimentos encerra uma natureza comissiva. A outra conduta do sujeito passivo contém natureza omissiva, consistindo em não fazer constar determinada operação, efetivamente realizada, com o intuito de suprimir ou reduzir o tributo/contribuição devidos.

O elemento subjetivo da conduta adotada pela empresa é o dolo genérico, que se apresenta como a vontade consciente e livre de omitir a informação, ou de prestá-la de forma adulterada, vale dizer, falsa, não verdadeira. Além do dolo genérico, no presente caso também se verificou o dolo específico, caracterizado pela vontade voltada à

redução do tributo ou da contribuição devidos à medida que utilizou de uma conta bancária aberta em nome de pessoa interposta para movimentar recursos próprios.

Os fatos praticados pela autuada se enquadram no art. 71, I e II, da Lei n.º 4.502, de 1964, pois é nítida a intenção de ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador das incidências fiscais correspondentes. Entendo que o "animus", vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado principalmente com o uso de interposta pessoa, bem como pelo enorme montante de receita omitida ao longo de todo o período fiscalizado, de maneira reiterada.

É assim que tem decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em casos de mesma natureza:

**OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS.** - De acordo com o art. 42 da Lei n. 9.430/96, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação às quais o titular não comprove a origem dos recursos, são considerados omissão de receitas. **APURAÇÃO COM BASE NO LUCRO ARBITRADO-** A falta de apresentação de livros e documentos autoriza o arbitramento do lucro. A apuração afasta a possibilidade de dedução de quaisquer a pretexto de caracterizarem despesa ou custo.(...) **MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.** Evidenciado o intuito de fraude pelos indícios caracterizadoras dessa prática nos procedimentos adotados pela contribuinte, aplica-se a multa qualificada de 150%. Recurso provido em parte. 1º Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-96144, sessão de 23/05/2007, relatora: Sandra Maria Faron

**IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS DA ATIVIDADE –** Comprovada pela fiscalização a ocorrência de diferenças de valores escriturados com os declarados pela contribuinte, é devido o tributo sobre a diferença apurada. **MULTA QUALIFICADA** - Se as provas carreadas aos autos pelo Fisco, evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, cabe a aplicação da multa qualificada. 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, data da Sessão 13/09/2007, relator: Paulo Roberto Cortez, Acórdão 101-96335.

Por essas razões, entendo que a qualificação da multa aplicada foi medida acertada e em perfeita consonância com a legislação aplicável, pelo que deve ser mantida.

Quanto às alegações de que multa aplicada tem caráter confiscatório, cabe esclarecer que cabe exclusivamente ao Poder Judiciário a análise de teses sobre inconstitucionalidade de normas legais. Ademais, cabe esclarecer que a mencionada vedação constitucional à União de utilizar tributo com efeito de confisco é dirigida ao legislador. O Princípio da Vedação ao Confisco, previsto no art. 150, IV, da CF de 1988, orienta a elaboração da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no citado dispositivo constitucional. São fenômenos jurídicos totalmente distintos. O tributo tem como hipótese de incidência (antecedente da relação jurídica tributária) a ocorrência de um fato lícito. A penalidade tem como antecedente o descumprimento de um dever legal (fato ilícito).

Nestes termos, como as multas de ofício estão regularmente previstas em lei vigente (artigo 44 da Lei n.º 9430, de 1996), não pode este Julgador afastar a aplicação delas – nem reduzi-las, nos termos pleiteados pela impugnante - sob pena de, com isto, estar ultrapassando seus limites legais de competência.

Além de todo exposto pelo teor do Acórdão recorrido, vale dizer, também, que de acordo com a Súmula CARF n.º 34 é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Súmula CARF n.º 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Por fim, rejeita-se também os pedidos de perícia e diligência apresentados na peça recursal, cujas razões foram as mesmas suscitadas na fase processual anterior e já rechaçada pela DRJ, sob o fundamento que seria desnecessária e dispensável para o deslinde do julgamento.

Destaca-se o disposto no artigo 29 do PAF, que dispõe que as diligências são determinadas pela autoridade julgadora, na apreciação da prova, caso entenda necessárias. Entretanto, a recorrente não apresentou qualquer documento comprobatório que suscitasse dúvidas a respeito da lavratura do auto de infração, nem na fase de impugnação, nem nesta fase recursal, em descumprimento do artigo 15 do PAF que determina a instrução dos documentos comprobatórios juntamente com a impugnação.

Sendo assim, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e não dar provimento ao recurso voluntário apresentado, mantendo o crédito tributário em litígio.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda