



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

Processo nº 19515.000442/2004-16
Recurso nº 174.329 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1202-00.370 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 30 de agosto de 2010
Matéria IRPJ
Recorrentes H & H COMERCIAL IMP E EXP DO BRASIL LTDA.
DRJ/BELÉM/PA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

No lançamento de ofício formalizado em Auto de Infração, para a caracterização do lançamento por homologação, não se faz imprescindível a comprovação de pagamento antecipado do tributo pelo sujeito passivo, devendo o termo inicial do prazo decadencial começar a contar da data da ocorrência do fato gerador.

EXTRATOS BANCÁRIOS. RMF. PROVA ILÍCITA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL

A entrega, pela instituição financeira, mediante RMF, dos extratos com a movimentação financeira bancária do fiscalizado, quando há procedimento fiscal em curso e o exame desses dados pelo Fisco se revela indispensável, não configura a existência de prova ilícita, nem necessita de autorização judicial.

UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES RELATIVAS À CPMF. APLICAÇÃO RETROATIVA.

O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para fins da constituição do crédito tributário de outros tributos, pode ser aplicada a fatos pretéritos, não caracterizando quebra indevida do sigilo bancário.

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE DA EMPRESA. DEPÓSITOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. CONTA BANCÁRIA DE INTERPOSTA PESSOA

Por expressa disposição legal, consideram-se receitas omitidas os valores creditados em conta mantida junto à instituição financeira cuja origem não seja comprovada, mediante documentação hábil e idônea. Provado que os valores depositados na conta bancária de sócio da pessoa jurídica

correspondiam às operações habituais da empresa, o lançamento deverá ser efetuado em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito.

LUCRO PRESUMIDO. DEDUÇÃO DE CUSTOS. IMPOSSIBILIDADE.

O Lucro Presumido é uma das formas de apuração do lucro da pessoa jurídica. A sua apuração ocorre mediante a aplicação de um percentual incidente sobre a sua receita bruta e demais receitas previstas na legislação. Nessa sistemática, descabe qualquer dedução a título de custos ou despesas.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. ESCLARECIMENTO. CONFISCO.

O agravamento em 50% no percentual da multa de lançamento de ofício é aplicável quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu à intimação fiscal para a apresentação de esclarecimentos relacionados com as atividades do fiscalizado. É inaplicável às multas o conceito de confisco, o qual é dirigido unicamente aos tributos.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Subsistindo o lançamento principal, devem ser mantidos os lançamentos que lhe sejam decorrentes, na medida que os fatos que ensejaram os lançamentos são os mesmos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência da CSLL para os fatos geradores ocorridos em 31/03/1998, 30/06/1998 e 30/09/1998 e, pelo voto de qualidade, acolher a preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL para o fato gerador ocorrido em 31/12/1998, vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo, Valéria Cabral Géo Verçoza e Flávio Vilela Campos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno. Na eventual análise do mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado eletronicamente)

Nelson Lósso Filho - Presidente.

(documento assinado eletronicamente)

Carlos Alberto Donassolo - Relator.

(documento assinado eletronicamente)

Orlando José Gonçalves Bueno – Redator-Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Valéria Cabral Géo Verçoza, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta e Flávio Vilela Campos.

Relatório

Trata o processo de lançamentos consubstanciados em Autos de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativamente aos atos geradores de 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12 do ano de 1998, com multa de ofício no percentual de 112,5% e juros de mora com base na taxa Selic, em razão do autuado ter efetuado movimentação financeira das suas operações junto aos Bancos Bradesco -agência 0368-9, conta - 46.891-6 e no Banco Itaú - agência 191 conta - 04.865-1, em nome de seu sócio, Sr. José Akira Ishikawa, e em conta da própria autuada, no Banco Bradesco -agência 0368-9 conta - 81.182-3, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 166 a 167, sem oferecimento à tributação.

Regularmente intimado, o contribuinte não comprovou; mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, o que caracteriza a presunção da omissão de receita, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

O autuado entregou a Declaração DIPJ/1999, cópia de fls. 82 a 116, com a opção pela apuração do lucro presumido trimestral, com os valores “zerados”, indicando não ter exercido atividades nesse ano de 1998.

Inconformado, o contribuinte impugnou as exigências, mediante arrazoadado, de fls. 233 a 262, com as seguintes alegações, que foram assim resumidas em parte do relatório do Acórdão nº 01-9.704, da DRJ/BELÉM/PA, de fls. 298 a 309, o qual adoto e transcrevo:

“PRELIMINARES.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

1) A impugnante recebeu somente cópia dos autos de infração, do Termo de Verificação e do Demonstrativo dos depósitos bancários. Os demais documentos embaixadores da autuação não lhe foram encaminhados;

2) Destaca, também, a omissão no Termo de Verificação ao fato de que o sujeito passivo, quando intimado, informou a sua impossibilidade de prestar as informações em decorrência de extravio de seus documentos, causado por assaltos;

MÉRITO.

DECADÊNCIA.

3) Quando a impugnante foi cientificada das exações já houvera decaído o direito à sua formalização, em decorrência do lapso temporal de mais de 5 anos dos fatos geradores;

SIGILO BANCÁRIO.

4) A impugnante foi surpreendida pela quebra do seu sigilo bancário, fato que afronta dispositivo constitucional em vigor;

CPMF.

5) A utilização de informações da CPMF para fundamentar os lançamentos questionados é ilegal por estar expressamente vedada à época dos fatos geradores por força do disposto no artigo 11, parágrafo 2º da Lei nº 9.311, de 1996;

6) A Lei nº 10.174, de 2001, que revogou a vedação tratada no parágrafo pretérito somente entrou em vigor 9 de janeiro de 2001, não podendo retroagir seus efeitos ao ano-calendário de 1998;

INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO.

7) Os valores que transitaram pela conta corrente da impugnante não representam rendimentos sujeitos a lançamento de ofício, conforme farta jurisprudência reproduzida na peça impugnatória. A fiscalização sequer considerou os valores indicados na DIRPJ;

ARBITRAMENTO.

8) A fiscalização não juntou ao processo o demonstrativo de cálculo do lucro, fato que configura vício formal;

9) A autuação foi inteiramente formalizada por presunção divergindo inteiramente dos julgados das instâncias administrativas. Assim, presumiu-se que a impugnante não pagou pelos produtos vendidos porque não se computou os custos correspondentes. Da mesma forma não foram consideradas as despesas operacionais e as demais deduções previstas nos artigos 581 a 614 do Decreto nº 3.000, de 1999;

10) Os valores dos depósitos bancários poderiam apenas ter circulado pela conta da impugnante, sem representar necessariamente renda tributável sujeita à incidência do tributo e contribuições;

12) Se o lucro foi arbitrado com base em todos os depósitos efetivados na com impugnante, o lançamento da CSLL também é improcedente;

PIS.

13) A base de cálculo do PIS é o faturamento, não havendo previsão legal que ampare a exação com base em movimentação bancária. Ressalte-se que a base de cálculo utilizada no lançamento de ofício desconsiderou, no mínimo, as exclusões previstas em lei no caso de serviços prestados e produtos industrializados;

COFINS.

14) Os mesmos argumentos contra o lançamento do PIS aplicam-se ao lançamento da COFINS. Assim, tratou-se de erro no arbitramento e excesso de presunção;

MULTA.

15) A multa de ofício de 112,5% tem caráter eminentemente confiscatório, por alcançar mais que o valor do principal lançado. A sua imposição, portanto, fere o disposto no artigo 150, IV da Constituição Federal;

16) A respeito do assunto, os tribunais superiores já se posicionaram, tal como se comprova com a reprodução de julgados na peça impugnatória; j

OMISSÃO DE RECEITA.

17) Os valores movimentados em conta corrente bancária não representam, necessariamente, receita tributável. Ressalte-se que é plenamente justificável a impugnante não dispor das justificativas da movimentação bancária porque já se passaram mais de 5 anos dos fatos.

18) E mesmo assim, o máximo que a falta de justificativa para os depósitos poderia ser considerada seria erro formal, nunca omissão de receita. Neste sentido, a jurisprudência administrativa tem se manifestado pela improcedência de lançamentos com base em depósitos bancários, o mesmo ocorrendo com o poder judiciário;

INTERPRETAÇÃO DA LEI.

19) O próprio CTN dispõe que em caso de dúvida, a legislação será interpretada de forma mais favorável ao sujeito passivo.”

Na seqüência, foi emitido o Acórdão nº 01-9.704, da DRJ/BELÉM/PA, de fls. 298 a 309, com o seguinte ementário:

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não estando configurada a ocorrência de preterição do direito de defesa, rechaçam-se as alegações do sujeito passivo.

DECADÊNCIA. IRPJ.

Nos termos do disposto no artigo 173, I, do CTN, decai em 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido formalizado, o direito a constituição, do crédito tributário do IRPJ.

CSLL, PIS E COFINS. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial das contribuições sociais é de 10 anos, nos termos do disposto no artigo 45, I, da Lei nº 8.212, de 1991.

PRELIMINAR DE NULIDADE – SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando 'houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE; PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

Incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a legislação autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária, para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA.

Uma vez constituído o crédito tributário instruído com extratos da movimentação bancária do contribuinte, cabe ao interessado demonstrar, mediante provas contrárias, a improcedência do lançamento.

PIS E COFINS. FATO GERADOR. ERRO.

O fato gerador do PIS e da COFINS é mensal nos termos do disposto nas Leis Complementares nº 07, de 1970 e 70, de 1991, restando improcedente o lançamento de ofício formalizado com erro na determinação do fato gerador das obrigações.

ALEGAÇÃO DE CONFISCO E DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

Não há de se cogitar da materialização das hipóteses de confisco e de ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva quando os lançamentos se pautaram nos pressupostos jurídicos, declarados no enquadramento legal, e fáticos, esses coadunados com o conteúdo econômico das operações comerciais do contribuinte.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Quando as provas que ampararam o lançamento do IRPJ são as mesmas que lastreiam o lançamento da CSLL, o que foi decidido em relação àquele aplica-se a esta, com exceção do prazo decadencial.

Lançamento Procedente em Parte”

Os principais fundamentos utilizados pelo acórdão recorrido podem ser resumidos nos seguintes pontos:

i) o sujeito passivo poderia solicitar cópias das provas para instruir a sua defesa. Se não o fez, está-se diante da falta de exercício do direito de defesa, e não do cerceamento desta, como alega a impugnante.

ii) o prazo decadencial iniciou em 1º de janeiro de 1999 para os trimestres 1, 2 e 3 do ano-calendário de 1998 e 1º de janeiro de 2000 para o trimestre 4 do mesmo ano. Assim, os trimestres 1, 2 e 3 do ano-calendário de 1998 foram alcançados pela decadência em 1º de janeiro de 2004. Como a impugnante foi cientificada da exação do IRPJ no dia 2 de março de 2004 (fl. 168), mister reconhecer a decadência para os períodos indicados no presente parágrafo. No caso do trimestre 4 do ano-calendário de 2004, a impugnante foi cientificada da exação do IRPJ antes do prazo fatal, razão pela qual rejeita-se o argumento da impugnante para o mencionado período. Por fim, o prazo decadencial do PIS, da COFINS e da CSLL é de 10 anos nos termos do disposto no artigo 45, I, da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, rejeitam-se os argumentos de que já houvera decaído o direito à formalização das exações das contribuições sociais.

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

iv) o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e a Lei nº 10.174/2001, cuidam de regras adjetivas que visam instrumentalizar o Fisco com novos meios de fiscalização, mediante a ampliação dos poderes de investigação. Cuidam, pois, de normas regulamentadoras do procedimento fiscalizatório e anteriores ao lançamento. Dessa forma, podem ter aplicação imediata, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, descabendo, assim, todas as alegações do contribuinte no sentido de que deveria ser aplicada norma anterior.

v) quando os depósitos bancários não são justificados, o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1999, dispõe que esses depósitos representam receita omitida. Ressalte-se que a jurisprudência citada pela impugnante refere-se a fatos anteriores à entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, que passou a vigorar a partir de janeiro de 1997. Portanto, a exação com base em presunção legal de omissão de receita é legítima.

vi) não há que se falar em lucro arbitrado porque se tratou de lançamento decorrente de receita omitida para o qual a fiscalização observou o regime de tributação do sujeito passivo. Na folha 82 consta cópia da folha de rosto da DIPJ apresentada pela impugnante informando a sua opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Assim, a fiscalização nada mais fez que observar este regime quando materializou o lançamento do IRPJ e da CSLL.

vii) Os lançamentos do PIS e da COFINS são improcedentes porque ocorreu erro na determinação do fato gerador dessas contribuições sociais. Como pode ser observado nas folhas 220 e 224, a fiscalização indicou que o fato gerador seria trimestral. Entretanto, o fato gerador do PIS e da COFINS é mensal, nos termos do disposto nas Leis Complementares nº 07, de 1970 e 70, de 1991. O erro na determinação do fato gerador infringe o disposto no caput do artigo 142 do Código Tributário Nacional, razão pela qual estas exações são improcedentes.

viii) No que se refere ao confisco, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco, mas tributo não deve ser confundido com penalidade, mormente por não ter esta o caráter de prestações permanentes.

ix) Assim, o acórdão recorrido elaborou uma tabela com saldo remanescente das autuações, que ficou resumido:

Tributo	Fato gerador	moeda	valor lançado	valor mantido	multa
IRPJ	03/98	REAL	99.500,11	0,00	-
IRPJ	06/98	REAL	133.510,70	0,00	
IRPJ	09/98	REAL	113.425,18	0,00	
IRPJ	12/98	REAL	102.147,72	102.147,72	112,5%
CSLL	03/98	REAL	12.660,01	12.660,01	112,5%
CSLL	06/98	REAL	16.741,28	16.741,28	112,5%
CSLL	09/98	REAL	14.331,02	14.331,02	112,5%

Saliente-se que no Termo de Verificação Fiscal, consta que os valores dos depósitos/créditos constantes dos extratos bancários foram obtidos através de Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira-RMF.

Essas constatações não foram atacadas pelo recorrente, podendo-se reputar como sendo verdadeiras.

Verifica-se, portanto, que a autuada incorreu em gravíssima atitude ao realizar a movimentação financeira de suas operações em contas bancárias que não lhe pertenciam, evidenciando a intenção de ocultar os seus rendimentos das autoridades tributárias, agravado pelo fato de apresentar a respectiva declaração DIPJ com os valores “zerados”, o que indicava que a mesma estaria inativa.

Cerceamento do Direito de Defesa

Registre-se, que não há no processo evidência de que tenha havido, mesmo no curso da fiscalização, eventual ato praticado com abuso de poder ou qualquer procedimento adotado por ele que fosse ilegal ou que pudesse causar eventual constrangimento à interessada ou a terceiro. Verifica-se que o agente fiscal agiu nos estritos limites impostos pela legislação, tendo feito as intimações à interessada durante a fiscalização, oferecendo-lhe, assim, oportunidades diversas para ela apresentar os esclarecimentos necessários e documentos comprobatórios exigidos. Prova disso, é a lavratura do Termo de Intimação Fiscal, de fls. 117/118, recebido pelo sócio da autuada, Sr. Jose Akira Ishikawa, conforme comprovante AR, fl.162, a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a movimentação financeira bancária, conforme relação pormenorizada dessa movimentação entregue ao contribuinte, de fls. 119 a 161.

Alega o recorrente que à época da autuação recebeu somente a cópia dos Autos de Infração, do Termo de Verificação e de Demonstrativo, sem receber cópia de quaisquer outros elementos embasadores da ação fiscal. Ora, esse fato não caracteriza nenhum cerceamento do direito de defesa, uma vez que os demais elementos/documentos que o recorrente reclama encontram-se nos autos, de seu livre acesso, para consulta e retirada de cópias, se necessário, motivo pelo qual não se identifica nenhum prejuízo para a defesa.

Quanto à impossibilidade de apresentação dos esclarecimentos da origem dos recursos movimentados em suas contas bancárias, por suposto roubo de documentos da empresa, cumpre esclarecer que o recorrente não logrou provar, nem na fase procedimental de fiscalização, nem na fase impugnatória, a efetiva ocorrência de roubo dos documentos da empresa do ano de 1998, limitando-se unicamente a informar, fls. 163, a existência de Boletins de Ocorrência registrados junto à 7ª Delegacia de Polícia, sem a necessária identificação do que foi suprimido.

Pelos motivos expostos, é de se rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Decadência – Recurso de Ofício

A ciência dos Autos de Infração ocorreu em 02/03/2004, conforme comprovante AR de fls.168. Por seu turno, os fatos geradores considerados pela fiscalização nos Autos de Infração do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins foram 31/03/1998, 30/06/1998,

30/09/1998 e 31/12/1998, ou seja, os quatro trimestres de 1998, posto que a Declaração DIPJ entregue pela contribuinte indicava a opção pelo lucro presumido trimestral.

Há que se registrar que se está diante do lançamento dito por homologação, nos termos do art. 150 do CTN, uma vez que a lei atribuiu à pessoa jurídica o dever de antecipar o pagamento do imposto e das contribuições sem prévio exame da autoridade tributária, apurando e recolhendo o *quantum* devido, antecipando-se a qualquer procedimento da repartição fiscal.

Tal modalidade de lançamento se opera pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, aperfeiçoada pelo pagamento do tributo, expressamente a homologa. Por conseguinte, efetuado o pagamento antecipado do imposto, nos moldes do art. 150 do CTN, sem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação de parte do sujeito passivo, o decurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, sem manifestação expressa da Fazenda, rejeitando o pagamento, implica na homologação tácita do lançamento, restando definitivo o pagamento antecipado, conforme § 4º do mencionado art. 150 do Código Tributário Nacional.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, uma vez apurada a inexistência de pagamento antecipado do imposto devido, não há que se falar em homologação, nem tampouco aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que a homologação nada mais é do que a declaração de extinção do débito, em face do pagamento antecipado, que extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 150, §§ 1º e 4º, e 156, VII, do CTN). Nesse caso, o lançamento passa a ser de ofício, o que desloca a forma de contagem do prazo decadencial para a regra prevista no art. 173, I, do CTN, cuja data inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Na situação em análise, não se verifica qualquer pagamento do imposto e contribuições devidos, motivo pelo qual o termo inicial do prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do disposto no art. 173, I do CTN, como bem decidiu a DRJ. Ademais, ficou evidenciado nos autos a existência de contas bancárias em nome de interposta pessoa (Sr. Jose Akira Ishikawa), utilizadas para movimentar recursos financeiros provenientes das atividades da empresa, caracterizando o evidente intuito de fraudar o fisco, o que também por esse motivo justifica a não aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, em vista da ressalva ao final da sua redação, que exclui a sua aplicação para os casos de comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Com efeito, o prazo decadencial para os fatos geradores do IRPJ de 31/03/1998, 30/06/1998, 30/09/1998, iniciaram-se em 01/01/1999 e se encerraram cinco anos após, em 01/01/2004. Como a ciência do Auto de Infração ocorreu 02/03/2004, portanto após do prazo fatal de cinco anos, decaiu o direito do fisco em proceder ao lançamento de ofício com relação à esses períodos.

Já em relação ao fato gerador do IRPJ ocorrido em 31/12/1998, o fisco somente poderia proceder ao lançamento no dia seguinte, em 01/01/1999. Portanto, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, a contagem se inicia em 01/01/2000 e se encerra cinco anos após, em 01/01/2005. Como a ciência do Auto de Infração ocorreu 02/03/2004, portanto, dentro do prazo de cinco anos, verifica-se o direito do fisco em proceder ao lançamento com relação ao fato gerador de 31/12/1998, como corretamente decidiu o acórdão recorrido.

Esse também é o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, em procedimento de recursos repetitivos (CPC, art. 543-C, e Resolução STJ n. 08/2008), conforme decisão proferida pelo Eminentíssimo Ministro Luiz Fux no Recurso Especial (REsp) 973.733/SC, DJe 18/09/2009, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg

nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ. RESp 973.733/SC. Rel. Min. Luiz Fux. S1. J 12.08.09. DJe 18.09.2009)

Cabe destacar, ainda, que à época da decisão proferida pela DRJ, em 2007, ainda não havia sido declarada a inconstitucionalidade, pelo STF, dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que estabelecia o prazo de 10 anos para constituição do crédito tributário relativo às contribuições. Com efeito, foi editada pelo STF a Súmula Vinculante nº 8/2008, motivo pelo qual as contribuições da CSLL, PIS e Cofins encontram-se também reguladas pelo prazo decadencial de cinco anos estabelecido pelos artigos 150 e 173 do CTN.

Assim, cabe reformar a decisão proferida no acórdão recorrido, que não considerou como decaído nenhum fato gerador da CSLL, devendo-se adotar o mesmo raciocínio firmado neste voto para o IRPJ, ou seja, considerar decaídos os fatos geradores da CSLL lançados na autuação, referente aos períodos de 31/03/1998, 30/06/1998 e 30/09/1998.

COFINS e PIS. Erro Fato Gerador – Recurso de Ofício

Correta a decisão prolatada no acórdão recorrido ao cancelar as exigências do PIS e da Cofins, por erro na identificação do fato gerador, uma vez que os Autos de Infração consideraram fatos geradores trimestrais das contribuições, ao invés de mensais, o que viola os termos do art. 142 do CTN:

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

Dessa forma, adoto as mesmas razões de decidir expostas na fl. 307^a seguir transcritas:

“32. Os lançamentos do PIS e da COFINS são improcedentes porque ocorreu um erro na determinação do fato gerador dessas contribuições sociais.

33. Como pode ser observado nas folhas 220 e 224, a fiscalização indicou que o fato gerador era trimestral. Entretanto, o fato gerador do PIS e da COFINS é mensal, nos termos do disposto nas Leis Complementares nº 07, de 1970 e 70, de 1991.

34. O erro na determinação do fato gerador infringe o disposto no caput do artigo 142 do Código Tributário Nacional, razão pela qual estas exações são improcedentes.

35. Por fim, por questão de economia processual, os argumentos apresentados pela impugnante relacionados às exações do PIS e da COFINS deixam de ser apreciados.”

Sigilo Bancário

Em relação à alegação de que teria havido quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, mediante a utilização de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF, cumpre esclarecer que essa forma de obtenção de informações bancárias encontra-se autorizada desde a publicação da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, artigo 6º, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, abaixo reproduzido :

***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. (grifei)

Ora, após intimação feita ao Sr. Jose Akira Ishikawa para esclarecimento das movimentações financeiras das contas bancárias examinadas, sem que fossem atendidas (fls. 166), configurou a hipótese de indispensabilidade prevista nos incisos XI e I do § 2º do art. 3º do referido Decreto nº 3.724/2001, uma vez que a Fiscalização precisava investigar os verdadeiros titulares dos recursos depositados nas contas bancárias de sua titularidade, nada podendo se questionar a esse respeito.

Já a utilização dos dados referentes à CPMF, com o objetivo de avaliar a possível omissão de receita/rendimentos, via movimentação bancária, tem como suporte legal os §§s 2º e 3º, do artigo 11, da Lei nº 9.311, de 1996, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação. [\(Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

(...).

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

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. [\(Redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001\)](#)

Da leitura dos dispositivos citados, percebe-se que os dados da movimentação financeira em nome da Sra. Maria da Penha Arruda Leal (interposta pessoa), obtidos mediante informações regularmente prestadas pelas instituições financeiras à antiga Secretaria da Receita Federal, bem como a sua utilização para o lançamento de crédito tributário porventura existente, foram postos à disposição da fiscalização com expressa autorização legal.

Ademais, como bem vem entendendo o Poder judiciário, o sigilo bancário não pode ser utilizado, ao pretenso abrigo das garantias e direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal, servir para a prática de ilícitos, sejam eles de qualquer espécie.

Além disso, esses dados podem ser utilizados retroativamente a publicação da Lei nº 10.174, de 2001, conforme jurisprudência que já está pacificada nesse sentido, nos termos da Súmula CARF nº 35, aprovada nas sessões realizadas no dia 08 de dezembro de 2009, publicada no DOU de 22/12/2009, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 35: O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.

O Superior Tribunal de Justiça, em decisão recente no REsp 1134665 / SP, DJe 18/12/2009, da relatoria do Eminentíssimo Min. Luiz Fux, esgotou o exame da matéria, entendendo no mesmo sentido aqui exposto, conforme parte do ementário que se transcreve:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

1. A quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei 8.021/90 e pela Lei Complementar 105/2001, normas procedimentais, cuja aplicação é imediata, à luz do disposto no artigo 144, § 1º, do CTN.

(...).

*4. O § 3º, do artigo 11, da Lei 9.311/96, com a redação dada pela Lei 10.174, de 9 de janeiro de 2001, determinou que a Secretaria da Receita Federal era obrigada a resguardar o sigilo das informações financeiras relativas à **CPMF**, facultando sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente.*

5. A Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, revogou o artigo 38, da Lei 4.595/64, e passou a regular o sigilo das operações de instituições financeiras, preceituando que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações, à Secretaria da Receita Federal, sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários dos serviços (artigo 1º, § 3º, inciso VI, c/c o artigo 5º, caput, da aludida lei complementar, e 1º, do Decreto 4.489/2002).

6. As informações prestadas pelas instituições financeiras (ou equiparadas) restringem-se a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados (artigo 5º, § 2º, da Lei Complementar 105/2001).

7. O artigo 6º, da lei complementar em tela, determina que: "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."

8. O lançamento tributário, em regra, reporta-se à data da ocorrência do fato ensejador da tributação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (artigo 144, caput, do CTN).

9. O artigo 144, § 1º, do Codex Tributário, dispõe que se aplica imediatamente ao lançamento tributário a legislação que, após a ocorrência do fato impositivo, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

10. Conseqüentemente, as leis tributárias procedimentais ou formais, conducentes à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, são aplicáveis a fatos pretéritos, razão pela qual a Lei 8.021/90 e a Lei Complementar 105/2001, por envergarem essa natureza, legitimam a atuação fiscalizatória/investigativa da Administração Tributária, ainda que os fatos impositivos a serem apurados lhes sejam anteriores (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 806.753/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 22.08.2007, DJe 01.09.2008; EREsp 726.778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 14.02.2007, DJ 05.03.2007; e EREsp 608.053/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.08.2006, DJ 04.09.2006).

11. A razoabilidade restaria violada com a adoção de tese inversa conducente à conclusão de que Administração Tributária, ciente de possível sonegação fiscal, encontrar-se-ia impedida de apurá-la.

12. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 facultou à Administração Tributária, nos termos da lei, a criação de instrumentos/mecanismos que lhe possibilitassem identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais, especialmente com o escopo de conferir efetividade aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º).

13. Destarte, o sigilo bancário, como cediço, não tem caráter absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade aplicável de forma absoluta às relações de direito público e privado, devendo ser mitigado nas hipóteses em que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. Isto porque, conquanto o sigilo bancário seja garantido pela Constituição Federal como direito fundamental, não o é para preservar a intimidade das pessoas no afã de encobrir ilícitos.

14. O suposto direito adquirido de obstar a fiscalização tributária não subsiste frente ao dever vinculativo de a autoridade fiscal proceder ao lançamento de crédito tributário não extinto.

(...)

Portanto, de acordo com o acima exposto, conclui-se que são completamente improcedentes as alegações do recorrente de que as provas da movimentação financeira bancária foram obtidas de modo ilícito e que viciaria todas as autuações.

Tributação com base no Lucro Presumido

Já a opção pela apuração do lucro da pessoa jurídica pela sistemática do lucro presumido, foi feita pela própria empresa autuada com a entrega da DIPJ, encontra-se disciplinada no art. 516 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99):

Art. 516. *A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).*

§ 1º *A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).*

(...)

§ 5º *O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observado o disposto neste Subtítulo*

Por essa sistemática de apuração do lucro, são aplicados percentuais sobre a receita bruta auferida, de acordo com o tipo de atividade da empresa,. Dessa forma, obtém-se um lucro que é presumido por lei, e sobre esse lucro é que são aplicadas as respectivas alíquotas do imposto de renda. Na seqüência são reproduzidos os dispositivos legais contidos nos arts. 518 e 519 do RIR/99, que embasam essas afirmativas:

Art. 518. *A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).*

Art. 519. *Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.*

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º).

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

No presente caso, o autuado tem como objeto social a “prestação de serviços na área de eletro-eletrônicos e informática”, conforme Contrato Social de fls. 285, o que justifica a aplicação do percentual de 32% sobre a sua receita bruta (abordado no tópico seguinte), a teor do art. 519, § 1º, inciso III, letra “a”, do RIR/99, acima transcrito, como corretamente fez a fiscalização.

Esclareça-se ao recorrente, que essa forma de apuração de lucro não admite qualquer dedução de custos ou despesas, por não haver previsão legal e por ser uma forma mais simplificada de apuração do lucro. O aproveitamento dos custos e despesas somente ocorre pela sistemática de apuração pelo lucro real, que exige o registro contábil e fiscal completo da empresa, fato não presente neste caso. Registre-se, ainda, que a tributação pelo lucro arbitrado reclamado pelo recorrente até poderia ser aplicada pela fiscalização, mas seria mais gravosa para o autuado. Essa hipótese até que poderia ocorrer caso o contribuinte não tivesse optado pela forma de tributação pelo lucro presumido, opção essa que deve prevalecer sobre as outras formas de tributação.

Ainda, nesse ponto, cumpre deixar claro ao interessado que a presunção do lucro não tem nenhuma característica de penalidade, mas é apenas uma das formas de se quantificar o lucro/renda tributável da pessoa jurídica, a teor do art. 44 do CTN, sendo as demais formas o lucro arbitrado e o lucro real.

Portanto, é de se confirmar a tributação com base no lucro presumido do autuado, como feito pela fiscalização e confirmado pelo acórdão recorrido.

Omissão de receita – presunção legal

Quanto à forma de apuração da receita omitida, cabe dizer que a presunção desse tipo de receita, originada da integralidade dos créditos efetuados em conta de depósito bancário, decorre de expressa previsão legal, contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como expressamente consignado na autuação.

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.*

(...)

§ 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.

Tal dispositivo estabeleceu uma presunção legal de omissão de receita que autoriza o lançamento do tributo correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. A presunção em favor do fisco não se configura como mera suposição e transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos.

No caso em tela, a fiscalização, de posse dos registros dos valores movimentados em contas-correntes mantidas em nome de terceira pessoa, sócio da empresa autuada, o intimou a apresentar documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que justificasse a origem dos depósitos efetuados, o que não foi atendido, pelo contribuinte, quer no curso da ação fiscal, quer na fase impugnatória, não logrando este comprovar a origem dos depósitos efetuados junto às instituições bancárias.

Resta, por último, ponderar que o fato imponível do lançamento não é a mera movimentação de recursos pela via bancária. Pelo contrário, o fato gerador é a aquisição de disponibilidade de renda representada pelos recursos que ingressam no seu patrimônio por meio dos depósitos ou por créditos bancários cuja origem não foi esclarecida, expressamente determinada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Caso o fato gerador fosse a mera movimentação, como ocorre na CPMF, seriam irrelevantes os esclarecimentos acerca da origem eventualmente ofertados pelo contribuinte.

Assim, uma vez que o contribuinte regularmente intimado, não conseguiu comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados, mediante documentação hábil e idônea, a lei atribuiu que todos os valores creditados em conta de depósito sejam considerados omissão de receita, exatamente como fez a fiscalização.

A jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes era pacífica nesse sentido, como demonstra o Acórdão 105-17355, da Quinta Câmara, julgado em 17/12/2008, dentre outros, cuja parte da ementa abaixo se transcreve:

ARBITRAMENTO DO LUCRO – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Os depósitos bancários cuja origem o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, caracterizam omissão de receita e, como tais, constituem base de cálculo para o arbitramento do lucro.

Dessa forma, comprovado nos autos a existência de contas bancárias de titularidade do Sr. Jose Akira Ishikawa, sócio da empresa autuada, utilizadas para movimentar os recursos financeiros das atividades da empresa, conforme consignado no Termo de Esclarecimento prestado, é de se manter o lançamento efetuado.

Multa de Ofício - Agravamento

Quanto ao agravamento da multa em 50%, passando o percentual de 75% para 112,5%, justificou a autoridade lançadora pela lavratura do Termo de Embaraço à Ação

Fiscal em 27/11/2003, fls. 07, motivado pelo não atendimento por parte do sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar documento/esclarecimentos.

Em relação a essa matéria, o parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, dispõe que a penalidade será aumentada de metade, quando o sujeito passivo deixar de prestar informações à fiscalização, no prazo marcado.

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

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

(...)

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

No presente caso, o Termo de Início de Ação Fiscal (Fl.05) entregue ao contribuinte em 28/10/2003, comprovante AR de fls. 06, intimando o contribuinte a entregar documentos e prestar esclarecimentos, no prazo de 20 dias, simplesmente não foi atendida, o que acarretou a lavratura do Termo de Embaraço à Ação Fiscal, fls. 07.

Saliente-se que no citado Termo de Embaraço, a autoridade fiscal consigna que: “*embora exaustivamente solicitado por esta Auditoria, os livros e documentos não foram exibidos, não havendo qualquer justificativa, por escrito*”.

Da análise do caso em tela, e do comando legal transcrito, depreende-se que o cabimento da multa agravada está vinculado ao grau de colaboração do sujeito passivo com a auditoria fiscal, de onde se conclui que é aplicável sua imposição quando o contribuinte não apresenta no prazo, sem qualquer justificativa, à intimação para prestar esclarecimentos/documentos.

Assim, verificada a hipótese prevista em lei, é de se manter a multa aumentada de metade, como corretamente aplicou a autoridade fiscal.

Quanto ao alegado caráter confiscatório da multa aplicada, com violação a princípio constitucional, cabe dizer que esta autoridade julgadora não detém competência para o exame de matéria constitucional, tarefa privativa do Poder Judiciário.

Nesse sentido, foi aprovada a Súmula CARF nº 02, aprovada nas sessões realizadas no dia 08 de dezembro de 2009, publicada no DOU de 22/12/2009, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Não obstante tal fato, cabe esclarecer que dito princípio só se aplica em matéria de tributos, não incluindo as penalidades legalmente previstas na legislação.

Jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes também entendia nesse mesmo sentido, conforme ementário do Acórdão nº 104-22313, sessão de 29/3/2007, abaixo transcrito, em parte:

MULTA DE OFÍCIO - CONFISCO - Em se tratando de lançamento de ofício, é legítima a cobrança da multa correspondente, por falta de pagamento do imposto, sendo inaplicável o conceito de confisco que é dirigido a tributos.

Quanto ao lançamento da CSLL, deve-se dizer que uma vez subsistindo o lançamento principal, devem ser mantidos os lançamentos que lhe sejam decorrentes, na medida que os fatos que ensejaram os lançamentos são os mesmos

Em face do exposto, voto no sentido de sejam considerados atingidos pela decadência os fatos geradores de 31/03/1998, 30/06/1998 e 30/09/1998 relativo ao IRPJ e da CSLL, que seja negado provimento ao recurso de ofício e que seja negado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado eletronicamente)

Carlos alberto Donassolo

Voto Vencedor

Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno - Redator Designado

Verifica-se na fundamentação do voto do ilustre relator que o mesmo pautou seu entendimento para afastar a decadência no caso de lançamentos por homologação, em interpretação literal do art. 150, parágrafo 4º combinado com o art. 156, inciso VII, ambos do CTN, asseverando que, em não havendo o pagamento antecipado, como é o presente caso, não se configura o lançamento por homologação, devendo o prazo decadencial ser regido pelo disposto no art. 173 do CTN, vale dizer, não mais pelo fato gerador e sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim como, colaciona julgado do STJ que sustenta sua tese.

Em que se considerem as abalizadas orientações do julgado citado, quanto a matéria em comento, ousou colocar outro entendimento sobre a questão tormentosa da decadência como aventado, quando se trata do lançamento por homologação.

Pois bem, a dicção legal do artigo 150, “caput” do CTN é a seguinte:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade, assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Como ensina o professor Paulo de Barros Carvalho, a interpretação literal é apenas o começo de um caminho em busca de sentido e construção da norma jurídica tributária, pelo que se faz com a leitura direta do texto legal.

Assim, com base nessa leitura já se despontam certos vocábulos que, na verdade, regem o sentido do enunciado normativo em questão, qual sejam, os verbos: ocorrer, atribuir, dever, antecipar, operar, tomar, exercer, homologar !

As palavras ou vocábulos não estão inseridas na frase de forma aleatória e carentes de um sentido próprio, ao contrário, convergem para um sentido e alcance a serem extraídos pelo intérprete e aplicador da regra. Como ensina o autor citado:

“O intérprete instaura, desse modo, o fato jurídico e relata seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação, como órgãos habilitados para o seu exercício. E tal atividade, que consiste na expedição de uma norma individual e concreta, somente será possível se houver outra norma, geral e abstrata, que lhe sirva de fundamento de validade.” (Direito Tributário, Linguagem e Método, 2008, Ed. Noeses, p.152).

Assim, somente por essa primeira leitura, pode-se notar que as ações observam uma sequência de coerência lógica para construir o sentido da natureza do procedimento regido pela frase normativa, qual seja, o lançamento por homologação !

Em outras palavras, todos os verbos caminham para um ponto de convergência e consistência na definição do que é o lançamento por homologação e seu efeito, uma vez homologado, a extinção do crédito tributário.

Ao se seguir tal caminho, pode-se assim observar o rigor técnico da redação legislativa, dos enunciados nele constantes:

- ocorrer: se refere a identificação, na realidade operacional do sujeito passivo, do lançamento por homologação;

-atribuir: significa conferir, determinar, criar ao sujeito passivo uma obrigação;

- dever: significa a própria obrigação;

- antecipar: significa a operação do sujeito passivo em adiantar o pagamento;

- operar: significa já o dever da autoridade administrativa em iniciar uma atividade sobre o dever atribuído ao sujeito passivo;

- tomar: significa o resultado do contato com o dever do sujeito passivo;

- exercer: significa uma atividade da autoridade administrativa sobre a prática do sujeito passivo;

- homologar: significa o ato final de reconhecimento do lançamento pelo sujeito passivo.

Nessa desconstrução lógica já se denota, em leitura mais cuidadosa e técnica, que todos os verbos compõem o significado frásico de que o pagamento é um dever constituído pelo texto legal como previsto na obrigação legal do tributo, vale dizer, tal pagamento deve

estar previsto expressamente na regra matriz de incidência tributária, sem o que o instituto do lançamento por homologação, que é efeito daquela, como procedimento de apuração do tributo devido, não se completa como é previsto pela regra em comento.

Portanto, a meu ver, o texto normativo do art. 150, “caput” necessariamente se reporta, para seu sentido válido e consistente, ao enunciado de uma obrigação tributária previamente constituída, sendo que o legislador, neste enunciado, somente distinguiu e ressaltou o procedimento confirmatório da autoridade administrativa quanto a obrigação do tributo é conferida a um sujeito passivo, por disposição legal própria, para finalidade específica de definir qual é o lançamento por homologação e o que é inerente ao mesmo para produzir o efeito de extinção do crédito tributário lançado.

Ora, o dever de pagar está abstrato e geralmente previsto na regra matriz de incidência de cada tributo, sendo que o núcleo do artigo 150 faz apenas referência para definir a natureza jurídica do instituto “lançamento por homologação”.

Portanto o que está inserido no enunciado é aquele mesmo dever de pagar também abstratamente previsto em dispositivo legal, e não o ato em si, na sua efetividade, pois pode o contribuinte ou sujeito passivo, declarar seu débito e não efetuar o recolhimento, mesmo assim subsiste o seu dever, adrede inadimplido. E não é a situação de adimplemento, ou inadimplemento, na essência do texto legal em comento, o que caracteriza o lançamento por homologação, mas sim que exista o dever, criado na regra matriz de incidência tributária, do dever de antecipar o pagamento, e antecipar no cumprimento efetivo de sua obrigação tributária, por ele apurada e formalizada, sujeitando-se a atividade homologatória da autoridade administrativa. O simples inadimplemento não desnatura o lançamento por homologação, nem afasta o dever de pagamento previsto na regra em comento, apenas cria a mora, que deve ser imputada à conduta omissiva do sujeito passivo.

Portanto, a meu ver, o mero inadimplemento efetivo, não desnatura a atividade do lançamento atribuída ao sujeito passivo por dispositivo legal, posto que a regra, em questão, diz mais quanto a atribuição à autoridade administrativa no sentido de conferir-lhe um dever de homologar, ou não, o reconhecimento do lançamento tributário efetuado pelo contribuinte, que é a atividade de iniciativa dele próprio em apurar e declarar o tributo devido.

Em suma, o lançamento por homologação continua a subsistir por sua própria natureza constituinte de uma obrigação primeiramente ao sujeito passivo e, por conseguinte, à autoridade administrativa em homologar, ou não, o procedimento do contribuinte, que se espera finalizar no efetivo pagamento do tributo devido, com a extinção do crédito tributário.

Se o sujeito passivo não pagou por qualquer razão, continua a subsistir o seu dever, e ele incorre em mora, assim como o seu procedimento para tal resultado pecuniário devido à Fazenda Pública simplesmente não é homologado e cabe a essa proceder a formalização da exigência com outra modalidade procedimental que é o lançamento de ofício, ou nem isso, caso o contribuinte tenha confessado em declaração competente, deve a autoridade administrativa tributária imediatamente inscrever em dívida ativa e ajuizar a competente execução fiscal.

O mero inadimplemento do sujeito passivo não converte o lançamento tributário constituído pelo procedimento de iniciativa do mesmo em outro procedimento que não o mesmo sujeito à homologação, sendo o principal efeito, deste dispositivo que a autoridade fiscal não homologará e, portanto, efetuará a cobrança como comentada acima.

Porém a atividade do mesmo, que foi de apurar e constituir, por sua iniciativa e dever formal, sua obrigação tributária, como sói acontecer nos tributos do IPI, ICMS, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, não desqualificam o enunciado legal de que se deixa de considerar lançamento por homologação, notadamente para efeito de contagem do prazo decadencial. Continua a ser lançamento por homologação, cuja falta de pagamento gera consequências legais pela infração cometida. Admitir-se que o mero inadimplemento desnatura o procedimento de lançamento por homologação, atribuído por lei ao sujeito passivo, seria admitir que o legislador invalidou, pura e abstratamente, todo o procedimento tributário incumbido por lei e/ou decreto, ou ainda normas complementares, ao sujeito passivo como deveres instrumentais na apuração, fixação e formalização de sua obrigação tributária, ou, do crédito tributário devido à Fazenda Pública, somente porque foi constatado que o sujeito passivo não honrou o pagamento que ele mesmo apurou e declarou. Tal raciocínio, além de artificial, não encontra amparo na legislação tributária e na natureza da obrigação tributária, em face a regra matriz de incidência de cada tributo como exemplificados acima, seja sob à ótica da obrigação principal, seja sob a acessória, nos termos do Código Tributário Nacional.

Pelas razões acima, como já dito, ousou discordar, com o devido respeito, do entendimento divergente que afirma ser a falta de pagamento antecipado motivo a ensejar o não reconhecimento da classificação tributária em questão na modalidade do lançamento por homologação, no caso IRPJ, para efeito de contagem do prazo decadencial, sendo, a meu ver, neste ponto de classificação do lançamento tributário, no caso, como lançamento por homologação, ainda que inexistente prova de pagamento antecipado, aqui porque não ocorreu apuração de tributo devido, o que por si só não tem o condão de se negar a própria realidade existencial, juridicamente válida e eficaz, do procedimento formal de constituição da obrigação tributária/credito tributário e, pois, não afasta a contagem específica prevista do prazo decadencial pelo art. 150, parágrafo 4º do CTN, devendo o mesmo ser aplicado ao caso individual e concreto ora examinado.

Ante o exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL para o fato gerador ocorrido em 31/12/1998, uma vez dada ciência do lançamento de ofício em 02/03/2004, além do prazo decadencial aplicável conforme previsto na regra do art. 150, parágrafo 4º do CTN.

Eis como voto,

(documento assinado eletronicamente)

Orlando José Gonçalves Bueno