



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

Processo n° 19515.004065/2003-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-01.050 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2012
Matéria IRPJ LUCRO REAL
Recorrente FALSI & FALSI COM. DE PEÇAS DIESEL LTDA
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DURANTE O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO . IMPOSSIBILIDADE. É inadequada a postulação de matéria relativa à inconstitucionalidade na esfera administrativa, na forma prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, acrescido pela Lei 11.941/09.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ARTIGO 42 DA LEI 9.430/1996 - Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte ou seu representante, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Outrossim, devem ser corrigidos os equívocos cometidos pelo fisco na determinação da base de cálculo, apontados no recurso voluntário.

CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE DESCLASSIFICADA. ARBITRADO O LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Assim verificado quem a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/06/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 17/

07/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 22/06/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 17/07/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para subtrair das receitas omitidas, levadas a tributação, os valores de R\$ 554.399,43 (1998), R\$ 2.080.093,75 (1999), R\$ 88.490,00 (2000) e R\$ 270.191,70 (2001) e reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a base de cálculo do lucro arbitrado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

FALSI & FALSI COM. DE PEÇAS DIESEL LTDA recorreu a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente a exigência de IRPJ e Reflexos, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

O recurso foi apreciado pela 7ª. Câmara do 1º. Conselho de Contribuintes na sessão de 17/08/2008, tendo sido convertido em diligência mediante resolução No. 107-00.716, juntada às fls. 3176 a 3181 dos autos, cujo relatório, abaixo transcrito, adoto e procedo a leitura em plenário.

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (fls. 1718/1783), cujo crédito tributário, composto pelo principal, multa de ofício e juros de mora, totaliza RS 61.638.235,42.

Conforme a descrição dos fatos constante do auto de infração de IRPJ e do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1714), o lançamento foi motivado por omissão de receitas, caracterizada pela falta de comprovação da origem dos recursos depositados em contas bancárias de titularidade da empresa, nos anos-calendário 1998, 1999, 2000 e 2001.

Os autos de infração de CSLL, PIS e Cofins são decorrentes da mesma omissão de receitas que motivou o lançamento de IRPJ.

Não se conformando com o lançamento, a empresa apresentou a impugnação de fls. 1790/1872, em que, em apertada síntese, alega o seguinte:

- Aponta irregularidade nos autos de infração, por estarem apoiados em informações bancárias obtidas em conformação com as regras da CPMF, implicando indevida quebra de sigilo bancário;

- Alega que o contribuinte tem o direito de permanecer calado, e que, no caso, a Fiscalização não efetuou qualquer ato de investigação junto aos documentos da empresa, preferindo transferir a esta sua responsabilidade de fiscalizar;

- Entende que a não-realização de fiscalização por parte do Agente Fiscal, que não praticou qualquer ato tendente a aferir o crédito tributário, fere frontalmente os princípios constitucionais da moralidade e da vinculação da Autoridade Administrativa;

- Assevera que, em face do princípio da irretroatividade das leis, a Lei Complementar nº. 105/2001, que veio permitir a inusitada forma de quebra do sigilo bancário por decisão exclusiva da autoridade administrativa, independentemente de autorização judicial, não pode ser utilizada para atingir fatos anteriores a 09/01/2001;

- Alega que, mesmo havendo previsão legal, a quebra do sigilo bancário dos contribuintes constitui evidente desrespeito ao princípio da legalidade, por contrariar princípios constitucionais, que obrigatoriamente devem ser observados pelas autoridades administrativas;

- Procura demonstrar que o ato de quebra do sigilo bancário também fere os princípios constitucionais da Indelegabilidade de Atribuições, da Separação Orgânica dos Poderes e da Reserva Constitucional de Jurisdição;

- Assevera ser ilegítimo o lançamento de imposto de renda com base exclusivamente em extratos bancários, por inexistência do nexos causais entre os depósitos e o fato que represente omissão de rendimentos;

- Diz que, tendo em vista as inúmeras irregularidades praticadas a partir da quebra do sigilo bancário das contas da empresa, o processo administrativo está completamente viciado, sendo, portanto, nulos todos os atos praticados;

- Por fim, assevera inexistir crédito tributário, por não ter havido formalização do lançamento, estando a se falar simplesmente de arrecadação da CPMF.

- Conforme documento de fl. 1965, foi declarada a intempestividade da impugnação. Porém, após questionamento da contribuinte, houve a revisão do despacho, reconhecendo que a peça de defesa foi apresentada no prazo legal (fl. 2.399).

Às fls. 1973/2046 consta aditamento da impugnação - acompanhada dos documentos de fls. 1990/2046 na qual a contribuinte, em síntese, alega possuir todos os livros fiscais e contábeis exigidos pela legislação tributária, e que os valores dos depósitos objeto do lançamento estão devidamente contabilizados nos livros Diário e Razão, de forma englobada, com a individualização dos lançamentos em livro auxiliar denominado de Extrato. Esclarece não ter podido atender à intimação fiscal, explicitando cada número da relação bancária apresentada, em face da quantidade de

documentos, mas que os livros contábeis e fiscais, incluindo os livros auxiliares, fazem prova a seu favor.

Por meio da petição de fls. 2.349/2364, a empresa alega a tempestividade da impugnação apresentada em 05/01/2004 e requer a realização de perícia contábil, além de discorrer sobre a obrigatoriedade de arbitramento do lucro, no caso de a escrituração não identificar a efetiva movimentação financeira.

Analisando o Feito, a 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Brasília julgou procedente o lançamento, conforme Acórdão n.º. 03-18.484, de 08 de setembro de 2006 (fls. 2329/2441), cuja ementa tem a seguinte dicção:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ Ano-calendário: 2001, 2003

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA — Em conformidade com o artigo 332 do CPC, todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, são hábeis para provar a verdade dos fatos. Nesse sentido, nada obsta a que extratos bancários sejam utilizados como um meio de provar o cometimento de qualquer ilícito fiscal.

Caracteriza-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

SIGILO BANCÁRIO - Não configura quebra de sigilo o fornecimento ao Fisco de informações sobre a movimentação bancária do contribuinte, as quais permanecem protegidas sob o manto do sigilo fiscal.

CONSTITUCIONALIDADE É o administrador um mero executor de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA Lançamentos reflexos. Ao se decidir de forma exhaustiva a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espalha seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas.

Lançamento Procedente

Cientificada em 03/11/2006 (fl. 2442v), a empresa apresentou, em 04/12/2006, o Recurso de fls. 2454/2506, articulado da seguinte forma, em síntese:

-Alega que a movimentação de recursos nas contas bancárias objeto da autuação está devidamente escriturada nos livros Diário e Razão, de modo sintético, e no livro auxiliar denominado "Bancos - Extrato", de forma analítica, mas que, apesar de estar de posse dos referidos livros - assim como da resposta à intimação fiscal para comprovar a origem dos depósitos, na qual a empresa informou não estar legalmente obrigada a realizar o trabalho da Fiscalização, mas sim a esclarecer quaisquer dúvida quanto a qualquer lançamento, bem como comprová-los documentalmente mesmo assim o Fisco efetuou o presente lançamento, considerando como receita omitida o valor dos depósitos e créditos nas referidas contas bancárias;

-Levanta preliminar de nulidade da decisão a quo, por incompetência da DRJ/Brasília para decidir o litígio;

-Reclama de não ter o Fisco efetuado auditoria fiscal-contábil nos livros e documentos da empresa, optando simplesmente por intimá-la a comprovar a origem de aproximadamente 16.200 registros bancários, o que demandaria a vinculação dos respectivos valores com uma quantidade de documentos que facilmente chegariam à quantidade de 50.000 ou 60.000. Assim, e sendo que toda a movimentação bancária estava devidamente contabilizada, entende que caberia ao Fisco aplicar os procedimentos de auditoria por meio de amostragem e testes, intimando a Recorrente a comprovar, documentalmente, as operações selecionadas para exame, no número que julgasse conveniente para sua convicção;

-Argui no sentido de que a tributação com base na presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada só pode ser realizada com base no lucro arbitrado, uma vez que desconsidera a existência de regular escrituração;

-Reclama de que não foram excluídas as receitas declaradas nos respectivos anos-calendário, as quais estão incluídas nos montantes depositados nas contas bancárias;

-Alega que o entendimento de que a quebra do sigilo bancário pode ser aplicado a período anterior à vigência da Lei nº. 10.174, de 2001, não é correto, posto que calcado na falsa premissa de que as normas instituídas tanto pelo § 3º do art. 11 da Lei nº. 9.311, de 1996, quanto pela Lei nº. 10.174, de 2001, são normas de Direito Formal, quando, inquestionavelmente, correspondem a normas de Direito Material;

- Diz que a Lei nº. 10.174, de 2001, não preenche os requisitos estabelecidos no art. 144, § Iº, do CTN para ser aplicada retroativamente, e que, de qualquer forma, ela não teria o condão de atingir situações já consolidadas anteriormente à sua vigência;

-Tem por fundamento o artigo 142 do CTN e doutrina e jurisprudência, procura demonstrar ser possível a análise, em fase de recurso, de argumentos sobre matéria de direito não levantados na impugnação;

-Assevera que o disposto no § 3º do artigo 11 da Lei nº. 9.311, de 1996, em sua antiga redação, caracterizava uma isenção tributária, e que, assim, a Lei nº. 10.174, de 2001, que veio revogar a referida isenção, só pode ser aplicada para períodos posteriores, por ser absolutamente proibida, pelo disposto no art. 104 do CTN, a revogação retroativa de isenção anteriormente concedida;

-Alega que a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, prevista no art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, não se aplica ao Pis e à Cofins, posto que a referida norma legal não desceu ao detalhe de caracterizar como "receita da atividade normal da pessoa jurídica", limitando-se a fazê-lo em caráter geral, restando evidente a impossibilidade de se tributar a totalidade dos depósitos bancários como se "faturamento" fossem.

No voto condutor da aludida Resolução, da lavra do ilustre conselheiro **Jayme Juarez Grotto, que me antecedeu na relatoria deste processo, porem não mais compõe este Conselho, extrai-se:**

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos para prosseguimento. Dele tomo conhecimento.

Analisadas as peças do processo, entendo não reunir ele as informações necessárias para a apreciação da matéria na profundidade recomendada e suficiente para a perfeita solução da lide.

A autuação refere-se a omissão de receitas representada por valores creditados em contas de depósito mantidas pela autuada nos anos calendário 1998 a 2001, cuja origem dos recursos utilizados não foi comprovada.

No Termo de Verificação Fiscal não foi informado se as referidas contas foram ou não contabilizadas, embora o Fisco tenha estado de posse dos livros Diário e Razão, como dá conta o Termo de Devolução de Documentos n.º 002 (fl. 1708).

Tendo a impugnante sustentado que as contas bancárias em questão foram devidamente escrituradas em sua contabilidade, a Turma Julgadora que proferiu a decisão de primeira instância não aceitou a alegação, ao argumento de falta de comprovação.

No Recurso a este Conselho de Contribuintes, a interessada traz aos autos cópias de folhas dos livros Diário e Razão, onde se verifica que todas as contas bancárias que dão respaldo à autuação foram objeto de contabilização.

Assim, e tendo em vista que, na análise dos lançamentos relativos a omissão de receitas caracterizada por depósitos de origem não comprovada, como no presente caso, tem sido relevante para os Conselheiros dessa Câmara saber se as contas bancárias foram ou não contabilizadas, entendo prudente a realização de diligência a fim de verificar a autenticidade e regularidade da escrituração da interessada juntada aos autos por cópias dos livros Diário e Razão.

Pelo exposto, voto no sentido de ser baixado o processo em diligência para a verificação acima, podendo, para isso, serem utilizados todos os documentos, informações e argumentos contidos no presente processo, além de solicitação e de exames de outras informações e documentos que se mostrarem necessários, devendo, antes do processo retornar a esta Câmara, ser aberto prazo de 30 dias para que a interessada se manifeste sobre o resultado da diligência, se o quiser.

O Auditor-Fiscal Ciro Rocha foi encarregado da diligência e na conclusão dos trabalhos lavrou o relatório de fls.:3190 a 3198, no qual assevera que a exceção do livro Diário de 1998, todos os demais (1999, 2000 e 2001), bem como os livros Razão apresentados pela contribuinte foram registrados na junta comercial apenas em 28/07/2009.

Registra, ainda, que nos 4 anos fiscalizados a contribuinte contabilizou e tributou receitas totais no valor de R\$ 24.272.961,34, porem os depósitos bancários somaram R\$ 69.506.806,02.

Ao final propugnou pela manutenção da exigência.

Cientificada do aludido relatório, a contribuinte apresentou manifestação em 09/11/2009, fls. 3199 a 3203, no qual reforça sua alegação de dupla tributação de valores e anteriormente declarados haja vista que 24milhoes dos depósitos estavam contabilizados, pelo

que os lançamentos devem ser cancelados. Propugna, ainda pela exclusão dos valores das transferências bancárias, comprovadas no anexo da peça recursal.

A seguir os autos foram encaminhados a este Conselho para prosseguimento.

Mediante resolução 1402-000.28, de 14/12/2010 o processo foi volvido em diligência nos seguintes termos do voto condutor:

“(…)

Conforme relatado, este processo retorna ao julgamento após cumprida a diligência fiscal solicitada pela antiga 7ª. Câmara do ICC (conselheiro Jayme Juarez Grotto).

Aludida diligência centrou-se em verificações quanto as receitas consideradas omitidas pelo contribuinte. Todavia, nada foi solicitado/verificado quanto aos custos dos produtos vendidos (peças de veículos), que este colegiado reputou relevante, haja vista que a apuração do lucro tributável foi realizada pela sistemática do lucro real.

Ao somar as receitas omitidas ao resultado da empresa, mesmo após certas exclusões, observa-se uma certa desproporção entre as receitas e os custos. É possível que tenha havido equívocos na apuração dos custos pela contribuinte.

Assim, partindo-se da premissa que, à luz do art. 3º. do Código Tributário Nacional, tributo não pode constituir sanção de ato ilícito, ou seja, não é penalidade. Considerando também que, consoante art. 29 do PAF (Decreto 70.235/1972), que rege o Processo Administrativo Fiscal), “*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*”, o colegiado entendeu que é cabível uma nova diligência, desta feita centrada na verificação dos custos das mercadorias vendidas.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a fiscalização:

a) Intime a contribuinte a apresentar demonstrativos e comprovantes (notas fiscais de aquisição) das mercadorias adquiridas para revenda nos anos objeto da fiscalização, bem como reapure o CMV a cada ano.

b) Oficie a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, com o intuito de obter o montante das compras de mercadorias efetuadas pela empresa nos anos objeto da autuação, seja por meio das declarações do ICMS, ou dos sistemas de gerenciamento do trânsito de mercadorias que aquele órgão possuir.

A Fiscalização pode fazer outras verificações e procedimentos, em estrita consonância com o escopo da diligência visando seu êxito, qual seja, apurar o CMV real do Contribuinte. Ao final, deverá lavrar termo consubstanciado e cientificar a contribuinte para, caso deseje, manifestar-se no prazo de 30 dias.

(…)”

A diligência resultou na juntada dos documentos de fls. 3277 a 3392, bem como na elaboração do relatório de fls. 3393 a 3401, que apresenta a seguinte conclusão:

O contribuinte intimado por diversas vezes (25/05/2011, 18/10/2011 e 21/11/2011), deixou de apresentar os Livros de Entrada, Livros Razão e/ou Livros Auxiliares, com a **escrituração individualizada e obedecendo à ordem cronológica das operações**, que permitissem a verificação de sua escrituração mensal resumida dos seus Livros Diário, sob a alegação que não os escriturou ou já foram apresentados à época da fiscalização.

Constatamos que os Livros Razão Analítico, de fls. 2879 a 3048, ao apresentar os saldos anterior/atual e o valor total lançado no mês, não respaldam com exatidão os lançamentos mensais efetuados nos Livros Diário.

Portanto, conforme foi visto, a escrituração comercial do contribuinte contraria o disposto no art. 259 do RIR/99.

Conclui-se, assim, que os valores dos Custos das Mercadorias Vendidas, considerados nas bases de cálculo do valor tributável dos tributos que originaram os autos de infração, ao não refletirem com exatidão os valores lançados nos livros comerciais e fiscais, devem ser reajustados tomando como base as informações disponíveis nas GIAs/ICMS, cujos valores deverão servir para o cálculo do novo valor tributável dos tributos, conforme abaixo:

Ano calendário 1998:	CMV = R\$ 5.976.365,40
Ano calendário 1999:	CMV = R\$ 4.967.687,46
Ano calendário 2000:	CMV = R\$ 3.599.076,15
Ano calendário 2001:	CMV = R\$ 6.050.037,87

Diante de todo o exposto, propomos seja dada ciência do inteiro teor deste Termo ao contribuinte para que, caso deseje, se manifeste sobre o resultado desta diligência, no prazo de 30 (trinta) dias, conforme determinado na Resolução n.º 1402-00028 do CARF.

Cientificado da nova diligência, em 2/3/2012, o contribuinte apresentou manifestação de fls. 3407 e seguintes, ao final requerendo (*verbis*):

DO PEDIDO

Por tudo isto, por ser injusta e indevida a pretensão do Fisco Federal, por absoluta falta de base legal e, por todas as considerações e razões já declinadas, como condição mais favorável a contribuinte, se assim entender os Doutos Conselheiros, seja determinado o cancelamento dos autos de infração e o lançamento de ofício de outro(s) auto(s) de infração(ões) por arbitramento de lucros, nos termos dos artigos 529 e 530 do RIR/99, **por ser medida de inteira JUSTIÇA !**

Termos em que,
Pede Deferimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

Conforme relatado, este processo retorna ao julgamento após cumprida a diligência fiscal.

De início, cumpre apreciar a Preliminar de nulidade do auto de infração - cerceamento do direito de defesa em face do tempo exíguo para atendimento da intimação fiscal.

O recorrente repisa suas alegações quanto a nulidade do lançamento, já enfrentadas e afastadas na decisão de primeira instância.

Verifica-se, de plano, que o auto de infração guereado não apresenta qualquer vício material ou formal em sua constituição, haja vista que foi lavrado por autoridade fiscal competente com observância das disposições dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972 (PAF).

Aliás, as hipóteses de nulidade *ab initio* do lançamento estão elencadas no art. 59 do PAF, quais sejam: lavratura por servidor incompetente ou com preterição ao direito de defesa. Nenhuma delas ocorreu, pelo contrário o contribuinte compreendeu plenamente as infrações que lhe foram imputas, tanto assim que apresentou defesa administrativa abordando vários aspectos dessa acusação.

A decisão recorrida não merece reparos, por ter deixado de apreciar alegações quanto a legalidade ou constitucionalidade de dispositivo legal em vigor. Esta matéria é objeto da Súmula nº 2 deste Conselho, que dispõe: *“O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Em verdade, nem as DRJ, nem os Conselhos de Contribuintes, órgãos judicantes administrativos, têm competência para apreciar arguições quanto a constitucionalidade de leis em vigor. Tal competência é reservada ao poder judiciário, nos termos da Constituição Federal.

Cumpre esclarecer que as alegações do contribuinte, se pertinentes e acatadas, ensejam o cancelamento da respectiva parcela da exigência e não o cancelamento da ação fiscal.

Convém salientar que o interessado teve ampla oportunidade de apresentar no curso do procedimento fiscal (e mesmo na fase impugnatória), os documentos, informações e esclarecimentos requisitados pela Fiscalização. Ainda na fase impugnatória, o contribuinte poderia ter trazido aos autos as provas documentais que lhe foram solicitadas, nos termos facultados pelo artigo 16, inciso III, e § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993, e alterações introduzidas pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

O autuado possuía a prerrogativa de anexar aos autos todas as provas que julgasse relevantes para elidir o lançamento e teve pleno conhecimento do ilícito tributário que lhe foi imputado, podendo exercer, sem qualquer restrição, o seu direito de defesa, como se constata, facilmente, pelo extenso arrazoado apresentado.

Nesse sentido, é oportuno transcrever algumas ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes, que corroboram o entendimento aqui expendido:

'PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL-CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA- Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontrarem plenamente assegurados.' (Acórdão 104-16357).

'NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA- Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.' (Acórdão nº 104-16.701/1998).

Feitas estas considerações, é patente que não se configurou a ocorrência do prolapado cerceamento ao direito de defesa. O interessado teve assegurado os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa preceituados no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal.

Assinale-se, ainda, que não se vislumbra do exame dos autos qualquer falta ou violação aos princípios e critérios elencados no art. 2º e parágrafo único da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Por oportuno, frise-se que o processo administrativo fiscal é regido, fundamentalmente, pelo Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993 e alterações introduzidas pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, sendo que somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

Enfim, restou claro, que a alegada preterição do direito de defesa não ocorreu, devendo a preliminar de nulidade argüida ser rejeitada.

Também não há que se falar em decadência do crédito tributário, isso porque não há provas de recolhimentos de tributos nos autos, pelo que a contagem do prazo decadencial do ano de 1998 iniciou-se no 1º. Dia do ano de 1999, encerrando-se em 31/12/2003, à luz dos art. 150 e 173 do Código Tributário Nacional – CTN.

Mérito. Omissão de Receitas. Depósitos Bancários. Aplicação do artigo 42 da Lei 9.430 de 1996

Quanto à possibilidade de se exigir o imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários, deve-se esclarecer que antes de 01/01/1997; o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, exigia da fiscalização a comparação entre depósitos bancários e sinais exteriores de riqueza.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/1997, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais)."

Verifica-se, então, que o diploma legal acima citado passa a caracterizar omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações. Não se inquire o titular da conta bancária sobre o destino dos saques, cheques emitidos e outros débitos, ou se foram utilizados para consumo, aquisição de patrimônio, viagens etc. A presunção de omissão de rendimentos decorre da existência de depósito bancário sem origem comprovada.

Portanto, a partir da publicação desta Lei, os depósitos bancários deixaram de ser modalidade de arbitramento simples - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio e sinais exteriores de riqueza), entendimento também consagrado à época pelo poder judiciário (súmula TFR 182) e pelo Primeiro Conselho de Contribuintes - para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não

comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.” (Ac 106-13329).

“TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, 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 - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.” (Ac 106-13188).

Não há que se falar em ilegalidade dessa norma por incompatibilidade com o artigo 43 do CTN, artigo 5º da Constituição Federal/1988, muito menos com artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, isso porque “não cabe em sede administrativa discutir-se sobre a constitucionalidade ou legalidade de uma lei em vigor”, consoante Sumula nº. 2 deste Conselho. Uma vez que o diploma legal tenha sido formalmente sancionado, promulgado e publicado, encontrando-se em vigor, cabe seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal. O lançamento tributário, conforme estabelece o art. 142 do CTN, é atividade vinculada e obrigatória, na qual a discricionariedade da autoridade administrativa é afastada em prol do princípio da legalidade e da subordinação hierárquica a que estão submetidos os órgãos e agentes da Administração Pública.

Outrossim, na busca da verdade material e imprescindível a análise de documentos e alegações/justificativas quanto aos ingressos de numerários em conta bancária, para que o julgador possa firmar sua convicção no sentido de está correto o arbitramento com base na aludida presunção.

Pois bem, na diligência fiscal restou evidente que o contribuinte refez sua contabilidade para incluir os depósitos bancários em sua contabilidade. Ocorre que não o montante das receitas contabilizadas pelo contribuinte nos 4 anos fiscalizados foi da ordem de 24 milhões enquanto dos depósitos atingiram o montante de 69 milhões.

É certo que o contribuinte não tem condições de justificar a diferença. Todavia é crível que a quase totalidade dessas receitas foram vertidas para as contas bancárias da empresa ou para pagamento de suas compras de mercadorias para revenda.

Todas as contas bancárias da empresa foram identificadas, logo, a base de calculo do lançamento de ofício deve ser ajustada para excluir a totalidade das receitas já tributadas pelo contribuinte, em face da evidente duplicidade, nos seguintes valores: R\$ 6.584.860,19 (1998), 5.190.236,45 (1999), 4.870.053,69 (2000) e 7.627.811,01 (2001).

Há também que ser excluído da tributação os valores das transferências bancárias entre as contas-correntes objeto de tributação, conforme demonstrativos apresentados pelo contribuinte, fls. 3207 a 3218, nos valores totais de R\$ 554.399,43 (1998), 2.080.093,75 (1999), 88.490,00 (2000) e 270.191,70 (2001).

Esclareço que atentei para o elevado montante das transferências em 1999, constatei que se deve ao fato de o contribuinte manter a época duas contas corrente no Banco Itaú.

Do ajuste das bases de cálculo do IPRJ e CSLL à sistemática do Lucro

Arbitrado

Desde a impugnação o contribuinte alega que o correto teria sido efetuar o arbitramento dos lucros para apuração do IRPJ e CSLL devidos, haja vista que além de ter omitido as receitas também não considerou o custo das mercadorias vendidas (CMV).

Diante da discrepância entre o montante das receitas e dos custos este colegiado determinou a realização de uma nova diligência fiscal para apurar o CMV real do contribuinte.

Na transcrição parcial do Relatório Fiscal de conclusão dos trabalhos diligencia (acima), restou patente a imprestabilidade da escrita contábil e fiscal do contribuinte, sendo que a apuração do CMV se deu a partir da GIA do ICMS.

Está patente que no presente caso o correto é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Arbitrado, que a meu ver pode ser feito no julgamento administrativo, haja vista que:

i) O Arbitramento é medida extrema e irreversível. No lançamento de ofício, se presentes as condições, o arbitramento é impositivo e não facultativo. Não há meio termo. Logo, não só pode como deve ser suscitado de ofício pelos julgadores na revisão do crédito tributário.

ii) Tal qual o lançamento de tributos de ofício, o Arbitramento não é penalidade. É a modalidade alternativa, legal é viável, para apuração dos tributos devidos em face da ocorrência do fato gerador.

iii) O Arbitramento de lucros não deve ser tratado como uma modalidade de tributação, mas sim de determinação da base de cálculo. Exatamente pela impossibilidade do lucro real ou do lucro presumido (cuja natureza não estamos tratando aqui).

iv) O arbitramento do lucro não alcança o núcleo da obrigação tributária, que nasceu com a ocorrência do fato gerador, não implica ou modifica as infrações eventualmente apuradas, não é medida punitiva, muito menos pode agravar a exigência tributária.

Considerando essas e outras premissas o Colegiado da 2a. Turma da 4a. Câmara da 1a. Seção do CARF firmou entendimento de que ajustar as bases de cálculo do lançamento de ofício aos critérios do lucro arbitrado, tem amparo na legislação tributária, não implica em mudança de critério jurídico, evitando inclusive que a incidência tributária do IRPJ e CSLL atinja as receitas quando deve se dar sobre o resultado. Em recentes julgamento deste colegiado essa tese tem prevalecido, a exemplo do Acórdão 1402-00.728 de 29/09/2011, assim ementado:

“CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE DESCLASSIFICADA. ARBITRADO O LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Assim verificado quem a

contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL”

No voto condutor, da lavra do ilustre conselheiro Moises Giacomelli, destaco os seguintes fundamentos.

“Os demonstrativos acima, apurados pela fiscalização a partir de verificações, demonstram que a contabilidade da empresa não merece credibilidade, pois os valores das transações omitidas superam ao montante dos operações registradas. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade, só porque ela preenche os requisitos formais, quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade da empresa.

O artigo 47, II da Lei nº 8.981, de 1997, determina que o lucro da pessoa jurídica **será** arbitrado quando:

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

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

Entende-se por contabilidade na forma da lei aquela que registra integralmente e não parte reduzida das operações comerciais e transações bancárias.

No caso dos autos, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que a recorrente teve omissões em montante maior ao das receitas registradas. Tal fato demonstra, de forma inquestionável, que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II, do artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda, que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

O arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, não usa a expressão poderá, mas sim será arbitrado. Constatado fraude que não identifica as efetivas operações da empresa, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o lucro.

O artigo 24¹ da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47² da Lei nº 8.981, de 1995. Nos casos em que a contabilidade da empresa

¹ Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 11.941, de 27.05.2009, DOU 28.05.2009, conversão da Medida Provisória nº 449, de 03.12.2008, DOU 04.12.2008).

² Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

apresentar deficiência ao ponto de registrar menos da metade das operações, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro. Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar o comando de que o lucro será arbitrado nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação.

Portanto, ao encontro do que pleiteia o próprio recorrente, entendo que é cabível no presente caso o ajuste das bases de cálculo do IRPJ e CSLL à sistemática do lucro arbitrado.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: 1) subtrair das receitas omitidas, levadas a tributação, os valores de R\$ 554.399,43 (1998), 2.080.093,75 (1999), 88.490,00 (2000) e 270.191,70 (2001), 2) reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a base de cálculo do lucro arbitrado.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza

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

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