



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

Processo n° 19515.004307/2010-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.968 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2017
Matéria IRPF - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ACIMA DO LIMITE - LUCRO PRESUMIDO
Recorrente WLADMIR ROMERO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2005, 2007

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE DESDE QUE DEMONSTRADA POR MEIO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL IDÔNEA.

A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido pode distribuir, com isenção do imposto de renda, lucros acima da base presumida (diminuída de todos os impostos e contribuições), desde que mantenha escrituração contábil, feita com observância da lei comercial, a fim de demonstrar que o seu lucro efetivo foi superior ao lucro presumido apurado segundo as normas legais.

As escriturações contábeis, apesar de não obrigatórias para as optantes pelo lucro presumido, são necessárias para que seja permitida a distribuição de valores superiores ao lucro presumido com isenção do imposto de renda. Portanto, verificado qualquer vício, erro ou deficiência que a torne imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira do contribuinte, tal escrituração contábil deve ser considerada inapta a demonstrar a apuração do lucro efetivo.

DEPÓSITO BANCÁRIO A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA. MATÉRIA SUMULADA. SUJEITO PASSIVO É O TITULAR DA CONTA BANCÁRIA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Não comprovada a origem dos depósitos em conta corrente bancária, deve ser mantido o lançamento tributário. De acordo com a Súmula CARF nº 26, a presunção estabelecida pelo citado dispositivo legal

dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Nestes casos, o lançamento em razão da omissão de receita deve ser lavrado em desfavor do titular da conta bancária.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. APLICABILIDADE.

A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique imposto ou diferença de imposto a pagar. Nos casos de lançamento de ofício, onde resultou comprovada a insuficiência do recolhimento de imposto, é exigível a multa de ofício por expressa determinação legal.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 24/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Daniel Melo

Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1403/1418, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 1376/1392, a qual julgou procedente em parte o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 1215/1226, lavrado em 16/12/2010, relativo aos anos-calendário 2005 e 2007, com ciência do RECORRENTE em 17/12/2010 (fl. 1227).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 722.573,48, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura), multa de ofício de 75%, além de multa regulamentar prevista no art. 975, II, do RIR/99 (lucros distribuídos a sócios por empresa com débito não garantido).

O Termo de Verificação Fiscal – TVF encontra-se acostado às fls. 1196/1214.

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 1229/1243 em 17/01/2011. Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo/SP julgou procedente em parte o lançamento (fls. 1376/1392). Tal decisão contém o seguinte relatório, que adoto, por sua clareza e precisão:

“A presente ação fiscal contra o contribuinte iniciou-se, em 17/03/2010, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização de fls. 04/08, em que o contribuinte foi intimado a apresentar, inicialmente, documentos comprobatórios referentes aos Rendimentos Isentos e/ou Não Tributáveis informados na DIRPF do ano-calendário 2005 e a Variação Patrimonial do ano-calendário 2007.

Com base nos documentos e nas justificativas apresentados pelo contribuinte no decorrer da ação fiscal, a autoridade fiscal elaborou os demonstrativos, tabelas e planilhas integrantes dos Termos de Verificação Fiscal de fls. 1.196/1.214 e, conforme relatado nos próprios termos, encerra o procedimento com a lavratura do citado auto de infração, tendo em vista que foram apuradas as seguintes infrações à legislação tributária:

1 - Rendimentos Excedentes ao Lucro Presumido Pagos a Sócio. Rendimentos pagos, no ano-calendário a sócio de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no Lucro Presumido, excedente ao lucro apurado menos o IRPJ, COFINS, CSLL e PIS/PASEP, quando a pessoa jurídica não demonstra por meio de escrituração contábil feita com observância da lei comercial que o lucro efetivo é superior ao lucro presumido. Enquadramento legal: art. 663, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999; art 1º, da Lei

9.887/99; art. 1º, da MP 22/2002, convertida na Lei 10.451/2002.

2 - Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários sem Origem Comprovada. Omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações não foi comprovada mediante documentação hábil e idônea, conforme descrição dos valores tributáveis e respectivas datas dos fatos geradores, no citado auto de infração. Enquadramento legal: artigo 42 da Lei 9.430/96; artigo 4º da Lei 9.481/97; artigo 21 da Lei 9.532/97.

3 - Multa Proporcional. Recebimento de Rendimentos de Participações de Empresa em Débito não Garantido. O sujeito passivo na qualidade de sócio recebeu rendimentos a título de lucros distribuídos das empresas Sociedade Comercial Romero & Cia Ltda e Romero & Associados Participações Ltda, as quais encontravam-se em débito não garantido por falta de recolhimento do imposto e contribuições, no prazo legal, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal e com base nas DCTF, DIPJ e relação de recolhimentos. Enquadramento legal: art. 32 e § único, da Lei 4.357/64, arts. 889 e 975, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 17 de dezembro de 2010 (fls. 1.227) e, inconformado, apresenta, em 17 de janeiro de 2011, a impugnação de fls. 1.229/1.243, em que alega em síntese, que:

1 - a alegação do fiscal para tornar imprestável a escrituração contábil apresentada pela empresas de titularidade do impugnante, não deve prosperar, tendo em vista que realmente a movimentação financeira das referidas empresas foram concentradas no BANCO ITAÚ UNIBANCO S.A., não havendo necessidade de escriturar os demais bancos, haja vista a ausência de receitas creditadas nestes;

2 - a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita ao lucro presumido, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, conforme disposto no parágrafo 2o, do artigo 48, da IN nº 93/1997;

3 - tendo em vista o regular processamento da escrituração contábil conforme se demonstrou nos livros diários apresentados, a distribuição de lucro ao impugnante se deu de forma correta;

4 - os depósitos bancários efetuados em conta corrente foram devidamente comprovados e se deram em virtude de reembolso

de despesas, realizados pelas empresas ROMERO & CIA e ROMERO & ASSOCIADOS, relativas a diligência efetuada pelo impugnante, decorrentes da atividade das referidas empresas;

5 – observando-se o princípio da legalidade cerrada em matéria fiscal; o princípio da capacidade contributiva; e da isonomia tributária; é forçoso concluir que sempre deve prevalecer a apuração real da base de cálculo dos tributos em detrimento de apuração arbitrada ou presumida desta;

6 – depósito bancário é um mero indicio de aquisição de disponibilidade de renda ou proventos de qualquer natureza e, como tal, jamais poderia ser considerado "renda" no conceito constitucional consoante delineado pelo CTN;

7 – indicio não é possível precisar o aumento patrimonial, nem mesmo lançar imposto, pois estar-se-ia tributando uma não-renda, com o recolhimento de valores ao erário sobre base de cálculo inexistente, acarretando a violência não só aos artigos 5º, II e LV e 150, I, da Constituição Federal, bem como aos artigos 43, 97, 113, § 1º, 114 e 142, do CTN;

8 – é preciso ter prova inequívoca de que tais movimentações representaram de fato aumento patrimonial para incidência do respectivo imposto de renda nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional;

9 – em relação à multa regulamentar aplicada, esta não deve prosperar, tendo em vista que a limitação da distribuição dos lucros das empresas não se insere no âmbito do poder de intervenção do Estado na economia, sendo, conseqüentemente, inconstitucional;

10 – a garantia do débito para que se possa fazer a distribuição de lucros só poderia ser exigida para o fim de parcelamento do débito ou para apresentação de embargos do devedor na execução fiscal;

11 – dita norma afronta o contido no artigo 170 da Constituição Federal, que disciplina a ordem econômica eis que tolhe o direito da empresa, que tem uma função social a cumprir, de distribuir seus lucros do modo que lhe aprover;

12 – a multa aplicada contraria ainda o direito de propriedade, consubstanciado no artigo 5º, inciso XXII e no artigo 170, inciso III da Carta Magna, ora, a Constituição Federal inscreveu a propriedade privada e a sua função como princípios da ordem econômica;

13 – importa ainda destacar que o artigo 1.071 do Código Civil pátrio reza que cabe aos sócios a deliberação sobre as questões da sociedade, mormente a distribuição de lucros;

14 – verifica-se que a multa regulamentar fere o direito de propriedade, a liberdade de iniciativa econômica e a ordem econômica de modo global, eis que indubitavelmente tolhe o

direito da pessoa jurídica. Neste viés, vê-se que a multa é punitiva, confiscatória e, portanto, não remuneratória;

15 – flagrante a ofensa ao contido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que aduz que o tributo não tem natureza sancionatória;

16 – não se pode igualar a mera inadimplência da pessoa jurídica para com o fisco com o conceito de "débito não garantido"; sendo necessária ponderação no emprego da norma;

17 – caso seja mantida a multa aplicada, que essa seja reduzida ao montante de 50% do débito não garantido da pessoa jurídica nos termos do parágrafo 2º, do artigo 32, da Lei 4.357/1964;

18 – improcedente a utilização da taxa SELIC como índice para cálculo de juros moratórios de débitos tributários, tal como ocorreu in casu, uma vez ter natureza remuneratória (e não indenizatória / moratória), o que impede sua utilização para tal finalidade;

19 – não estão definidos, na lei, os elementos e a forma de cálculo da Taxa Selic, o que implica violação ao princípio da estrita legalidade tributária insculpido no artigo 150, I da atual Carta Magna;

20 – ainda que a aplicação da SELIC para cálculo de juros moratórios não fosse vedada pelo disposto no artigo 161, § 1º do CTN c/c art. 192, § 3º da CF 88, frise-se que sua utilização in casu por essa Secretaria afronta diretamente o princípio da estrita legalidade tributária, insculpida o artigo 150, I na Constituição Federal e no artigo 97 do CTN.”

Conforme já exposto, a DRJ de origem julgou procedente em parte a impugnação, apenas para reduzir a multa regulamentar aplicada ao limite de 50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica, nos termos do § 2º do art. 32 da Lei nº 4.357/1964. Assim, reduziu a multa regulamentar de R\$ 163.232,56 para R\$ 92.272,49. Transcrevo abaixo a ementa do acórdão de fls. 1376/1392:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário:

2005, 2007

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS TRIBUTÁRIAS.

As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não são competentes para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS - SÓCIO - PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO.

A distribuição de lucros com isenção do imposto de renda pessoa física acima do limite correspondente à diferença entre o lucro

presumido e os valores correspondentes aos tributos só é possível quando a empresa demonstrar, por meio de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo para o qual houver optado. Neste diapasão, para que os livros apresentados possam fazer prova a favor do contribuinte a respeito do lucro efetivo apurado, há necessidade de eles possuírem todas as formalidades exigidas pela legislação.

APURAÇÃO DO LUCRO EFETIVO - LIVRO DIÁRIO – REGISTRO POSTERIOR AO MOVIMENTO DAS OPERAÇÕES.

Para fins de demonstração do lucro efetivo somente pode ser aceita a escrituração do livro Diário, autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, quando o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS- CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Com a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, somente quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

MULTA REGULAMENTAR. RENDIMENTOS AUFERIDOS A TÍTULO DE LUCROS DISTRIBUÍDOS A SÓCIOS POR EMPRESA COM DÉBITO NÃO GARANTIDO – POSSIBILIDADE - LIMITE.

A distribuição de lucros aos sócios por pessoa jurídica em débito não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, enseja a aplicação de multa regulamentar sobre a pessoa jurídica e sobre os sócios, em montante igual a cinqüenta por cento do montante recebido. Limitada, entretanto, a 50% (cinqüenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC - INCIDÊNCIA.

Os débitos, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 31/10/2012, conforme termo de fl. 1399, apresentou o recurso voluntário de fls. 1403/1418 em 29/11/2012.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação. Acrescentou, apenas, argumentos de defesa no sentido de que as multas de ofício e regulamentar aplicadas teriam caráter confiscatório, razão pela qual não poderiam prosperar.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Rendimentos Excedentes ao Lucro Presumido Pagos a Sócio

De acordo com o item 25 e seguintes do TVF (a partir da fl. 1207), as empresas Sociedade Comercial Romero & Cia. LTDA. e Romero & Associados Participações LTDA., das quais o RECORRENTE é sócio, distribuiu rendimentos a título de lucros ao RECORRENTE. Tais pessoas jurídicas são optantes pelo regime de tributação com base lucro presumido.

A fiscalização ressaltou que, tendo em vista os patamares dos lucros distribuídos, ambas as empresas providenciaram a escrituração de Livros Diários para os anos-calendário de 2005 e 2007, a fim de poder distribuir lucro apurado em Balanço que seja comprovadamente superior ao Lucro Presumido, conforme § 2º do art. 51 da IN SRF nº 11 de 21/02/1996.

Sobre o tema, o art. 663 do RIR/99 prevê:

Art. 663. Estão isentos do imposto os lucros e dividendos pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassarem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, deduzido do imposto correspondente (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46).

A fim de regulamentar o tema, a IN SRF nº 11/1996 disciplina o seguinte:

“Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

(...)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.”

Sendo assim, para poder distribuir, com isenção do imposto de renda, lucros acima da base presumida (diminuída de todos os impostos e contribuições), a empresa deverá manter escrituração contábil feita com observância da lei comercial para comprovar que o valor do seu lucro efetivo foi superior ao lucro presumido.

Referidas escriturações contábeis não são obrigatórias das empresas optantes pelo lucro presumido, mas são necessárias para que seja permitida a distribuição de valores superiores ao lucro presumido (diminuído de todos os impostos e contribuições) com isenção do imposto de renda. Portanto, optando a pessoa jurídica por tal escolha, deverá manter a escrituração contábil da forma como determinada pela lei.

No entanto, a fiscalização entendeu que os Livros Diários mantidos por ambas as empresas continham vícios, erros, deficiências indícios de fraudes. Assim, as considerou imprestáveis para: (a) identificar a efetiva movimentação financeira; e (b) apurar o lucro real.

Isto porque, conforme o TVF (fl. 1208), nos períodos fiscalizados, as empresas possuíam movimentações financeiras em mais de um banco, contudo os Livros Diários apresentavam a existência de uma única conta a figurar nas operações envolvendo banco, todas elas referente somente ao Banco Itaú (vide fls. 692/867, 869/996, 998/1000 referentes à Sociedade Comercial Romero & Cia LTDA., e fls. 543/613, 614/690 e 1114/1118 referentes à Romero & Associados Participações LTDA.).

O único Livro Diário que apresentou movimentações de dois bancos foi a escrituração da Romero & Associados Participações LTDA., no período de 2007. No entanto, a fiscalização aponta que a empresa possuía conta em 04 (quatro) bancos, ao passo que quase a totalidade das operações envolvendo banco foi realizada apenas na conta contábil do Banco Itaú, existindo *“apenas 06 (seis) lançamentos envolvendo uma segunda conta, lançamentos estes que não totalizam R\$ 100.000.00 (cem mil reais) (fls. do livro: 34, 36, 40, 46 e 52) [fls. 647, 649, 653, 659 e 665], sendo que a movimentação financeira do Banco Santander supera R\$ 1.100.000.00 (hum milhão e cem mil reais)”*, conforme indica dossiê à fl. 1118.

Em sua defesa, o RECORRENTE afirma que *“realmente a movimentação financeira das mesmas [as empresas] foi concentrada no Banco Itaú Unibanco S.A., não havendo a necessidade de escriturar os demais bancos, haja vista a ausência de receitas*

creditadas nestes". Desta feita, entendeu que os Livros Diários representavam escrituração contábil regular e, conseqüentemente, o lucro teria sido distribuído de forma correta.

No entanto, entendo que não merece prosperar o argumento do RECORRENTE.

O Dossiê Integrado de fls. 998/1000 comprova que a Sociedade Comercial Romero & Cia LTDA teve movimentação financeira da ordem de R\$ 153.699,28 em 2005 e R\$ 51.384,68 em 2007 no Banco Itaubank S.A., ao passo que, conforme apontado pela fiscalização, registrou no Livro Diário (fls. 692/867, 869/996) apenas as movimentações relativas ao Banco Itaú Unibanco S.A.

Já Dossiê Integrado de fls. 1114/1118 demonstra que a Romero & Associados Participações LTDA. teve movimentação financeira em quatro bancos distintos durante o período fiscalizado, a saber:

2005:

- Banco Citibank S A: R\$ 77.740,00;
- Banco Itaubank S.A.: R\$ 247.515,72;
- Itau Unibanco S. A.: R\$ 1.1852.910,40; e
- BANESPA: R\$ 24.424,77.

2007:

- Banco Citibank S A: R\$ 1.166.543,92;
- Banco Itaubank S.A.: R\$ 73.705,36;
- Itau Unibanco S. A.: R\$ 3.203.712,79; e
- Banco Santander: R\$ 1.182.126,73.

No entanto, a despeito do acima exposto, conforme apontado pela fiscalização, a empresa registrou no Livro Diário (fls. 543/613, 614/690) apenas as movimentações relativas ao Banco Itaú Unibanco S.A. Apenas em relação ao Livro Diário do ano 2007 a fiscalização constatou escrituração relativas ao Banco Santander. No entanto, tais informações foram representadas por apenas 06 (seis) lançamentos, cuja movimentação *“não totalizam R\$ 100.000.00 (cem mil reais) (...), sendo que a movimentação financeira do Banco Santander supera R\$ 1.100.000.00 (um milhão e cem mil reais)”*.

Em razão do acima exposto, resta evidente que a escrituração contábil das mencionadas empresas, representadas pelo Livros Diários, não representa o total da movimentação realizada nas contas correntes a elas pertencentes. Sendo assim, cai por terra a argumentação do RECORRENTE de que deixou de escriturar a movimentação financeira nos demais bancos em razão da *“ausência de receitas creditadas nestes”*.

Nos termos do art. 530 do RIR/99, a escrituração eivada de vícios, erros, deficiências ou indícios de fraudes que a torne imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira enseja a apuração do lucro arbitrado da pessoa jurídica:

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

(...)

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

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

b) determinar o lucro real;”

É evidente que não se está discutindo a apuração de lucro arbitrado enquanto as empresas, das quais o RECORRENTE é sócio, é optante pelo lucro presumido. No entanto, o dispositivo acima norteia o entendimento de que, se a escrituração considerada imprestável causa a apuração do lucro mediante o arbitramento, não pode essa mesma escrituração ser considerada idônea para comprovar que o lucro apurado foi superior nela ao lucro presumido.

Ademais, me inclino aos argumentos perfilhados pela DRJ de origem, no sentido de que há necessidade de que a escrituração contábil seja feita segundo as estritas formalidades exigidas em relação aos livros fiscais obrigatórios, previstas nos arts. 258 e 255 do RIR/99:

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

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

§ 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares

por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).

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

§ 5º Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

§ 6º No caso de substituição do Livro Diário por fichas, a pessoa jurídica adotará livro próprio para inscrição do balanço e demais demonstrações financeiras, o qual será autenticado no órgão de registro competente.

Processamento Eletrônico de Dados

Art. 255. Os livros comerciais e fiscais poderão ser escriturados por sistema de processamento eletrônico de dados, em folhas contínuas, que deverão ser numeradas, em ordem seqüencial, mecânica ou tipograficamente, observado o disposto no § 4º do art. 258.”

Nos termos do art. 258, §4º, acima transcrito, há exigência para que os Livros Diário sejam submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio. No presente caso, os registros de autenticação de todos os livros ocorreram em julho/2010, após iniciado o procedimento fiscal e posterior à data da entrega tempestiva da declaração para o respectivo período (fls. 543, 614, 692, 869). Tal situação vai de encontro da orientação adotada pela Recita Federal para aceitação dos Livros Diário, conforme IN SRF nº 16/1984.

Assim, a autoridade julgadora de origem destacou os seguintes pontos, os quais adoto como razão de decidir:

“Há, portanto, por expressa previsão legal, necessidade de que o livro Diário, para efeito de prova a favor do contribuinte, contenha, respectivamente, na primeira e última página, termos de abertura e de encerramento e seja registrado e autenticado pelas juntas comerciais ou repartições encarregadas do Registro do Comércio.

Além do registro, a Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal SRF nº 16 de 1º de março de 1984, dispõe, ainda, que, para fins de apuração do lucro real, a escrituração do livro Diário somente poderá ser aceita pelos órgãos da Receita Federal quando o registro e autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para entrega tempestiva da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do exercício correspondente.

‘O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no Decreto nº 83.740, de 18 de julho de 1979, que instituiu o Programa Nacional de Desburocratização,

RESOLVE:

Para fins de apuração do lucro real, poderá ser aceita, pelos Órgãos da Secretaria da Receita Federal, a escrituração do livro "Diário" autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.’

No caso concreto sob exame, verifica-se que a empresa ROMERO E ASSOCIADOS PARTICIPAÇÕES LTDA efetuou a autenticação do Termo de Abertura do livro Diário (fls. 543), do movimento contábil do ano-calendário 2005, na Junta Comercial de São Paulo em 14/07/2010, após iniciado o procedimento fiscal e posterior à data da entrega tempestiva da declaração correspondente. Em relação ao ano-calendário 2007, a autenticação do livro Diário (fls. 614) na Junta Comercial também ocorreu no mesmo dia 14/07/2010, ou seja, após iniciado o procedimento fiscal e posterior à data da entrega tempestiva da declaração.

Da mesma forma, a SOCIEDADE COMERCIAL ROMERO E CIA LTDA autenticou o Termo de Abertura do livro Diário (692), do ano-calendário 2005, na Junta Comercial de São Paulo, em 21/07/2010, após iniciado o procedimento fiscal e posterior à data da entrega tempestiva da declaração de rendimentos. Quanto ao ano-calendário 2007, a autenticação do Termo de Abertura do livro Diário (fl. 869) ocorreu no mesmo dia 21/07/2010, após iniciado o procedimento fiscal e posterior à data da entrega tempestiva da declaração.”

Sendo assim, entendo que não merece reparo o lançamento neste ponto, haja vista a constatação (não impugnada pelo RECORRENTE) de distribuição de lucros em valor superior à base presumida (deduzidos os tributos) das empresas envolvidas, sem a existência de apuração do lucro respaldada em escrituração contábil feita nos termos das formalidade legais.

Depósitos Bancários sem Origem Comprovada

Foi lançado o imposto de renda relativo a dois depósitos cuja comprovação não foi realizada pelo RECORRENTE, a saber:

- depósito no valor de R\$ 15.000,00, ocorrido em 09/2007; e
- depósito no valor de R\$ 19.200,00, ocorrido em 10/2007.

No que diz aos depósitos bancários sem origem comprovada, o RECORRENTE alega que os mesmos “*se deram em virtude de reembolso de despesas,*

realizados pelas empresas Romero & Cia [R\$ 19.200,00] e Romero & Associados[R\$ 15.000,00], relativas a diligência efetuada pelo Recorrente, decorrentes da atividade das referidas empresas". Afirma que tal comprovação estaria acostada às fls. 31/35.

No entanto, o documento indicado é uma resposta ao Termo de Início de Fiscalização em que o RECORRENTE afirma que tais valores corresponderam a reembolso de despesas, e apresenta a relação destas despesas que realizou em nome das empresas (fls. 31/32). No entanto, analisando a grande quantidade de documentos juntados pelo RECORRENTE naquela ocasião (os quais ele afirma comprovarem de suas alegações), não consegui estabelecer uma relação entre as despesas que afirma ter assumido e os depósitos realizados em sua conta.

As despesas que o RECORRENTE afirma ter assumido em nome das empresas foram realizadas em diversas datas e valores não condizentes com os depósitos efetuados em sua conta. Desta forma, é impossível fazer o cotejo entre despesa efetuada e os créditos na conta bancária sem que o RECORRENTE indique de forma clara a importância e valor probante de cada documento. Ora, como saber se a despesa realmente pertencia à empresa e não ao RECORRENTE?

Por outro lado, o contribuinte questiona a apuração do imposto de renda com base em depósitos bancários e alega que *"sempre deve prevalecer a apuração real da base de cálculo dos tributos em detrimento de apuração arbitrada ou presumida desta"*.

Continua alegando que *"depósito bancário é um mero indício de aquisição de disponibilidade"* e, como tal, *"não é possível precisar o aumento patrimonial, nem mesmo lançar imposto, pois estar-se-ia tributando uma não-renda"*. Conclui que *"é preciso ter prova inequívoca de que tais movimentações representaram de fato aumento patrimonial para incidência do respectivo imposto de renda nos termos do artigo 43 do CTN"*.

No entanto, não merece subsistir o inconformismo do RECORRENTE.

Em princípio, deve-se esclarecer que o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 prevê expressamente que os valores creditados em conta de depósito que não tenham sua origem comprovada caracterizam-se como omissão de rendimento para efeitos de tributação do imposto de renda, nos seguintes termos:

"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."

A presunção de omissão de receita estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza o lançamento quando a autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato previsto, não sendo necessária a comprovação do consumo dos valores. A referida matéria já foi, inclusive, sumulada por este CARF, razão pela qual é dever invocar a Súmula nº 26 transcrita a seguir:

"SÚMULA CARF Nº 26

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei Nº- 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.”

Portanto, ao contrário do que defende o RECORRENTE, é legal a presunção de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, a qual pode ser elidida por prova em contrário, o que não aconteceu no presente caso.

A única forma de elidir a tributação é a comprovação, pelo contribuinte, da origem dos recursos depositados nas contas correntes mediante documentação hábil e idônea.

Neste sentido, conforme exposto, o RECORRENTE alega ter apresentado durante a fiscalização diversos documentos hábeis à comprovação da origem dos recursos. Contudo, não enxergo a idoneidade de tais “provas” pois, como já afirmado, não há coincidência de data e valor entre as despesas e os depósitos. Além disso, a documentação não comprova a natureza das despesas, de forma a permitir que pertenceram às empresas e foram efetivamente realizadas pelo RECORRENTE.

Desta forma, a documentação apresentada não comprova a natureza dos depósitos realizados na conta do RECORRENTE. Por isso, foram – acertadamente – afastadas tanto pela autoridade lançadora, como também pela autoridade julgadora de primeira instância.

Para afastar a autuação, o RECORRENTE deveria apresentar comprovação documental referente a cada um dos depósitos individualizadamente, nos termos do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

O art. 15 do Decreto nº 70.235/72 determina que a defesa do contribuinte deve estar acompanhada de toda a documentação em que se fundamentar:

*"Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência."*

Deveria, então, o RECORRENTE ter comprovado a origem dos recursos depositados na sua conta bancária durante a ação fiscal, ou quando da apresentação de sua impugnação/recurso, pois o crédito em seu favor é incontestável.

Sobre o mesmo tema, importante transcrever acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1998

(...)

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - REGIME DA LEI Nº 9.430/96 - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de

riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

(...)

Recurso voluntário provido em parte. (1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; julgamento em 04/02/2009)”

Esclareça-se, também, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Também não se pode falar em desrespeito à Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR, uma vez que o presente lançamento foi efetuado com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96,

Neste sentido, nada aproveita ao caso as jurisprudências citadas pelo RECORRENTE, pois se referem a fatos geradores ocorridos em já distantes anos, quando ainda não existia a autorização por lei para a tributação de depósitos bancários sem comprovação de origem, conforme julgado abaixo transcrito:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1998

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SÚMULA 182 DO TFR E DECRETO-LEI NO 2.471, DE 1988. INAPLICABILIDADE

A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso, bem como o Decreto-lei no 2.471, de 1988, não se aplicam aos

lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42, da Lei no 9.430, de 1996.

Recurso voluntário negado.

(processo nº 19515.000008/2002-74; 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; julgamento em 11/09/2008)”

Assim, considero insubsistentes as alegações do RECORRENTE, devendo o lançamento ser mantido, pois não há comprovação da fonte de origem dos depósitos efetuados na conta bancária do RECORRENTE, não se podendo acatar os argumentos de foram decorrentes de reembolso de despesas das empresas.

Multa regulamentar – alegação de inconstitucionalidade

A respeito da multa regulamentar aplicada, o RECORRENTE tece comentário e todos eles convergem para uma única questão: a alegação de que a referida multa é inconstitucional.

Quanto às questões levantadas pelo RECORRENTE, deve-se esclarecer que, de acordo com o disposto na Súmula nº 02 deste órgão julgador administrativo, esta é matéria estranha à sua competência, a conferir:

“SÚMULA CARF Nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

A multa regulamentar foi lavrada por estrita observação do disposto no art. 975 c/c art. 889 do RIR/99:

“Proibição de Distribuir Rendimentos de Participações

Art. 975. A inobservância do disposto no art. 889 acarretará multa que será imposta (Lei nº 4.357, de 1964, art. 32, parágrafo único):

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a cinquenta por cento das quantias que houverem pago indevidamente;

II - aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a cinquenta por cento destas importâncias.

Proibição de Distribuir Rendimentos de Participações

Art. 889. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, não poderão (Lei nº 4.357, de 1964, art. 32):

I - distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas;

II - dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.”

Ou seja, há previsão legal de imposição de multa em desfavor do sócio de empresa quando esses receberem lucros distribuídos por pessoa jurídica enquanto estiverem em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal. Havendo previsão legal, é dever da autoridade lançadora efetuar a cobrança, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do já citado art. 142, parágrafo único, do CTN.

Sendo assim, deve ser mantida a multa regulamentar com as alterações promovidas pela DRJ de origem, que a limitaram a 50% do valor total do débito não garantido das pessoas jurídicas.

Multas regulamentar e de ofício aplicadas em caráter confiscatório

O RECORRENTE argumenta que a aplicação da multas regulamentar e de ofício estaria ferindo o princípio do não-confisco, motivo pelo qual deveriam ser anuladas as multas aplicadas.

Entendo que também são insubsistentes as alegações do RECORRENTE.

O lançamento ora em análise diz respeito à omissão de rendimentos que originou a constituição do crédito tributário. Assim, deve-se esclarecer que a multa de ofício aplicada decorre de previsão legal em razão do lançamento de ofício, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 44 da Lei nº 9.430/96:

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

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

Neste sentido, conforme já exposto, o art. 142 do CTN (já transcrito) prevê que a autoridade lançadora tem o dever de lavrar a referida multa de ofício, sob pena de responsabilidade funcional, visto que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. Assim, no momento em que o auditor realiza de ofício o lançamento do imposto de renda, deve ser aplicada a multa de 75% sobre o imposto suplementar calculado, por estrita determinação legal.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade levantadas pelo RECORRENTE, sobre a aplicação de multa com suposto efeito de confisco, deve-se esclarecer que, de acordo com o disposto na Súmula nº 02 deste órgão julgador administrativo (já transcrita acima), esta é matéria estranha à sua competência.

Conforme já exposto, a aplicação da multa é dever da autoridade fiscal, que tem a obrigação de aplica-la sob pena de responsabilidade funcional. Não é, portanto,

penalidade aplicada ao livre arbítrio pelo auditor fiscal a ensejar a discussão acerca de seu efeito confiscatório.

A análise de tal matéria é de competência do STF, que é o competente pela guarda da Constituição da República, nos termos do art. 102 da Carta Magna.

Importante esclarecer que as decisões judiciais apontadas pelo RECORRENTE em seu recurso voluntário apenas produzem efeitos entre as partes dos processos nas quais as mesmas foram proferidas, não estendendo seus efeitos ao presente caso.

As decisões judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquele objeto da decisão.

Portanto, não há razão para afastar a aplicação da multa de ofício nem a multa regulamentar.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, conforme razões acima apresentadas, devendo ser mantida a decisão da DRJ de origem.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator