



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

Processo n° 19647.011529/2006-85
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-002.399 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria IRPJ, CSLL, PIS e COFINS - Omissão de receitas - depósitos bancários de origem não comprovada
Recorrentes DPM DISTRIBUIDORA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO - RECURSO DE OFÍCIO - SUMULA 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

LAVRATURA DE DIVERSOS AUTOS DE INFRAÇÃO NO CURSO DE UMA MESMA AÇÃO FISCAL

A autorização prevista no art. 906 do RIR, de 1999, diz respeito aos casos em que se pretende reexaminar exercício que já foi objeto de ação fiscal anterior. Sendo o reexame efetuado sob os auspícios de uma mesma ação, não há a necessidade de solicitá-la, de modo que a sua falta, nesse caso, não caracteriza vício formal a ensejar a nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA DO IRPJ E CSLL. PRAZO. RESP 973.733 - ART. 65, § 2ºM DO RICARF

Restando comprovada a ocorrência de fraude, o prazo decadencial para o lançamento do IRPJ rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN a luz do entendimento firmado por ocasião do julgamento do REsp de nº 973.733/SC pelo STJ, em regime de recursos repetitivos.

DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PRAZO - SUMULA 08 DO STF

Com a edição da Súmula 08/STF, afasta-se a aplicação dos preceitos dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212 para contagem de prazos decadencial e prescricional em relação às contribuições sociais.

DECADÊNCIA - MULTA ISOLADA - art. 173, I, DO CTN - TERMO A QUO - PRIMEIRO DIA DO ANO SUBSEQUENTE

A multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL sujeita-se à regra de lançamento preconizada pelo art. 173, I, dado se trata de exigência submetida à modalidade de lançamento de ofício. Todavia, diferentemente do IRPJ e da CSLL exigidos anualmente, o início da contagem do prazo decadencial se dá no primeiro dia útil do ano subsequente aos meses em que as estimativas deveria ser recolhidas, excetuando-se as devidas no mês de dezembro.

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - CONTAS CORRENTES MANTIDAS À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO

Omissão de receita decorrente da identificação de depósitos de origem não comprovada, realizados em contas-bancárias à margem da escrituração contábil do contribuinte impõe à adoção do método de arbitramento do lucro preconizado pelo art. 530, II, "a", do RIR/99

PIS/COFINS - RECEITA OMITIDA - BITRIBUTAÇÃO - INOCORRÊNCIA

A identificação de depósitos realizados em contas-bancárias à margem da escrituração não permite assumir a conclusão de que o contribuinte declarou tais receitas à fiscalização, sendo descabido alegar-se a ocorrência de bitributação.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. TERCEIROS ARROLADOS.

Caracterizada fraude pela prática recorrente e dolosa de sonegação fiscal, tal qual definida na Lei 4509, é imputável a responsabilidade aos sócios gerentes a luz dos preceitos do art. 135, III, do CTN, c/c com art. 1011 do Código Civil Brasileiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, e por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relator, vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Carlos César Candal Moreira Filho, Ester Marques Lins de Sousa e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o processo de autos de infração lavrados em 11/12/2006, dos quais o contribuinte teve ciência em 14/12/2006, para, em razão da constatação de movimentações bancárias (créditos) de origem desconhecida, tipificando, neste passo, a luz do art. 42 da Lei 9.430/96, omissão de receitas, exigir créditos tributários relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Neste autos de infração, a Fiscalização exigiu, ainda, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IR e da CSLL, no percentual de 75%, e multa ofício *qualificada* (150%) à alegação de ter incorrido, o ora recorrente, em fraude.

Demais disso, foi feita "Representação Fiscal para Fins Penais", autuada sob o nº19647.011648/2006-38 (anexa à este feito) e, ainda, foram lavrados "Termos de Sujeição Passiva Solidária" contra os Srs. Alberto Brandão Teixeira da Silva, Walter da Silva Vieira Filho e Marcia D'Assunção Vieira, sócios-administradores da empresa.

É importante destacar (até porque aventado na impugnação) que a ação fiscal que deu origem a este PA se iniciou sob a responsabilidade de um agente fiscal (Geraldo Correia Filho) e foi concluída por outro (Josafá de Sousa Santos); tendo sido este último o responsável pela lavratura de termo de encerramento. Tendo em vista a mudança em testilha, o AFRF Josafá re-analisou período que já havia sido objeto, inclusive, de outros autos de infração .

Pois bem. Cientificado da autuação o contribuinte apresentou a sua impugnação administrativa à fl. 1959 a 1999 (os solidários não se manifestaram nos autos), cujos argumentos foram muito bem resumidos no acórdão da DRJ e que, *data venia*, tomo a liberdade de reproduzir:

Preliminarmente

4.1 - o lançamento seria nulo por não existir autorização do Delegado da Receita Federal no Recife para reexame dos anos-calendário de 2000 e 2001;

4.2 - teria ocorrido a perda do direito de lançar o IRPJ e a CSLL, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2000, bem assim a perda do direito de lançar o PIS, a Cofins e a multa isolada por falta de pagamento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, relativamente ao período de fevereiro de 2000 a novembro de 2001;

No Mérito

4.3 - o autuante teria "preservado", indevidamente, o Lucro Real na apuração do IRPJ e da CSLL. No seu entender, o lucro deveria ter sido arbitrado;

4.4 - teria ocorrido bitributação, (sic) "em virtude de a origem dos valores depositados em conta-corrente corresponderem ao montante declarado pela empresa como receita na sua DIPJ";

4.5 - deveriam ter sido deduzidos os valores do PIS e da Cofins, e os respectivos juros de mora, lançados de ofício, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativa ao mesmo período;

4.6 - não seria possível a exigência da multa de ofício adstrita à falta de pagamento do imposto, com o percentual de 75%, concomitantemente com a multa isolada por falta de pagamento de estimativas, "sobre a mesma base de cálculo, qual seja a receita considerada omitida";

4.7 - não caberia a aplicação da multa isolada por falta de pagamentos mensais de estimativas após o encerramento do ano-calendário, mormente quando se apura imposto e se entrega tempestivamente a Declaração de Rendimentos;

4.8 - não teria sido provado que tivera a intenção de fraudar o fisco, de modo que seria incabível a aplicação da multa qualificada com o percentual de 150%;

4.9 - as multas aplicadas teriam caráter confiscatório;

4.10 - a responsabilização dos sócios, efetuada nos Termos das fls. 1.941 a 1.943, não poderia prosperar, haja vista, no seu entender, não teria praticado nenhum ato fraudulento.

A DRJ de Recife, ao apreciar a impugnação do contribuinte, houve por bem dar-lhe parcial provimento apenas para, aplicando o princípio da retroatividade benigna (art. 106 do CTN), reduzir o percentual da multa isolada de 75% para 50% (o que culminou com a exclusão de parte do crédito tributário no montante de R\$ 845.950,48), tendo mantido todo restante.

Em razão da exclusão de parte do valor lançado que, à época, e sob a égide da Portaria/MF 375/01, atingia o montante de alçada preconizado pelo Decreto 70.235/72, a DRJ recorreu de ofício.

Cientificado da resultado do julgamento em 02 de março de 2009 (AR juntado a fl. 4483), o contribuinte interpôs seu recurso voluntário no dia 27 daquele mesmo mês (conforme carimbo de protocolo constante de fl. 4484), reiterando os argumentos contidos em sua impugnação (acrescentando, todavia, em relação à decadência, a informação sobre a declaração de inconstitucionalidade da Lei 8.212 na parte que trata do prazo para lançamento das contribuições).

Os autos vieram ao CARF, distribuídos à 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara que, de ofício, e por resolução, decidiu sobrestar o feito tendo em conta o julgamento, em curso, do Recurso Extraordinário de nº 389.808/PR, em que foi reconhecida repercussão geral da matéria afeita à quebra do sigilo bancário e suscitada a inconstitucionalidade da Lei Complementar de nº 106/01.

Mais tarde, e ante a revogação do art. 62-A do RICARF, o processo foi novamente distribuído, desta vez, para este Colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Recurso de ofício.

Consoante mencionado no relatório acima, o valor total do crédito exonerado pela DRJ alçou a monta de R\$ 845.950,48, valor que, à época comportava a interposição do recurso de ofício, nos termos da Portaria de nº 375/2001 e do art. 34, I, do Decreto 70.235/72.

Todavia, com a publicação da Portaria de nº 63/17, o valor de alçada pré-fixado para os fins do citado art. 34, I, do Decreto 70.235/75, foi majorado para R\$ 2.500.000,00.

Neste particular, e ressalvado o entendimento, pessoal, deste Relator acerca da aplicação da lei processual no tempo, é de se obedecer, aqui, aos preceitos da Súmula 103 do CARF, de observância obrigatória por este Colegiado, cujo teor reproduzo abaixo:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Por tais razões, voto por negar seguimento recurso de ofício.

Do recurso voluntário.

O recurso é tempestivo e, portanto, dele conheço.

I. Primeiro adminículo.

Antes de se analisar o caso, cabe, aqui, um observação que, a despeito de não ser objeto da decisão recorrida ou mesmo do recurso voluntário, foi aventada, de ofício, pelo CARF, tendo, inclusive, resultado no sobrestamento deste processo.

É que, como tratado no relatório, a 2ª Turma da 2ª Câmara havida decidido por paralisar o curso desta demanda tendo em conta o fato de que o objeto da autuação perpassou pela quebra do sigilo bancário do contribuinte e, quando estes autos chegaram para a análise desta Corte Administrativa, estava, ainda, em análise a constitucionalidade da Lei Complementar de nº 105/01, mormente na parte em que autorizava, sem decisão judicial, a requisição pela autoridade fiscal das informações financeiras das empresas realizadas em contas geridas por instituições bancárias.

Se é fato que este PA voltou ao trâmite normal apenas por conta da revogação do art. 62-A, do RICARF, em fevereiro do ano passado o Supremo Tribunal Federal pôs um ponto final no assunto ao julgar, sob regime de repercussão geral, o Recurso Extraordinário de nº 601.314/SP, relatado pelo Min. Edson Fachin, entendendo, então, pela plena constitucionalidade da Lei Complementar supra. E aqui, inclusive para atender ao comando inserto no art. 62, §2º, do RICARF, transcrevo a seguir a respectiva ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento (RE 601.314/SP, Relator Min. Edson Fachin, sessão de 24/02/2016, Tribunal Pleno, publicado no DJe-198, divulgado em 15-09-2016 e Publicado em 16-09-2016).

Roma locuta questio finita. Não há mais o que se discutir acerca das disposições da Lei Complementar em análise, muito menos neste Conselho, em especial a vista dos preceitos do já citado art. 62, § 1º, II, "b", do RICARF.

Até entendo que esta questão não poderia ser objeto de análise de ofício por parte deste Colegiado (dado que não suscitada nem na impugnação, nem tampouco do Recurso Voluntário). Ainda assim, a decisão acima reproduzida põe um ponto final no assunto que abordo aqui, insisto, apenas porque aventada por meus pares da 2ª Turma. Não há mais, portanto, que se cogitar de nulidade de procedimentos que se utilizem das regras encartadas na LC 105/01, uma vez que definitivamente validadas pelo Supremo Tribunal Federal.

II. Um segundo adminículo.

A atividade do julgador não é, nem de longe, fácil. Por vezes nos deparamos com processos e discussões em que os conceitos de licitude e justiça se confundem; ou seja, casos, há, em que o intento da lei induz consequências justas, moral e eticamente.

Lado outro, quando se verifica em determinado feito que as consequências da lei (nos seus estritos) culminam com consequências avessas ao senso comum de justiça, o julgador se vê tentado a flexibilizar o conteúdo legal ou interpretá-lo contra os seus desígnios; não só pela noção, *latu sensu*, de justiça mas, até mesmo, em prol de um respeito ao princípio da igualdade. Infelizmente não é dado ao julgador, mesmo sob o pálio da razoabilidade, decidir *contra legem*, notadamente porque o princípio da razoabilidade, não obstante autorizar interpretações que impeçam consequências absurdas, ainda é uma decorrência do próprio princípio da legalidade.

Pelas razões que adotarei para decidir esta lide administrativa, não terei outra oportunidade para me pronunciar sobre a conduta do contribuinte em momento posterior, razão pela qual, peço vênias, para, correndo o risco de antecipar boa parte de minhas conclusões.

Com efeito me parece inegável e inafastável na hipótese em testilha, a adoção, pelo recorrente, de conduta evasiva hodierna e dolosa, assertiva que teria reflexos diretos tanto sobre os argumentos pertinentes à decadência, quanto aqueles afeitos à qualificação da multa de ofício e, ainda, à imposição de responsabilidade solidária dos sócios-gerentes à luz do art. 135 do CTN.

Neste passo, me permitam reproduzir aqui, o seguinte trecho do TVF:

As análises preliminares procedidas nas contas bancárias, em cotejo com a escrita do contribuinte, permitiram constatar a ausência de registro contábil de vinte e oito das contas bancárias examinadas.

Depois de efetuadas conciliações nas contas não levadas a registro na contabilidade, das quais resultaram expurgos de créditos decorrentes de transferência de outra conta do mesmo titular, foi lavrado em 10/10/2005, e cientificado ao contribuinte na mesma data, Termo de Constatação e Intimação Fiscal em que foram relacionadas as contas bancárias de titularidade da empresa com movimentação nos anos de 2000 e 2001, inserindo-se também os números do banco e agência correspondentes. Nesse termo foi consignada a constatação de que não existem

na contabilidade contas contábeis destinadas à escrituração da movimentação financeira relativa As vinte e oito contas bancárias ali relacionadas (relação por ano). Foi também informado que os dados das movimentações financeiras foram obtidos diretamente das instituições financeiras através de Requisição de Movimentação Financeira - RMF. Foram, ainda, relacionados, para maior clareza, os códigos e respectivos nomes dos bancos envolvidos. Pelo mesmo termo foi a empresa, por fim, intimada a comprovar, em vinte dias, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados/depositados nas contas-correntes constantes de relação anexa, elaborada em 428 folhas, contendo a movimentação financeira das vinte e oito contas não reconhecidas na contabilidade. No mesmo termo o contribuinte foi advertido de que a falta de comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de créditos discriminadas na relação, no prazo e forma estabelecidos, ensejaria o lançamento de ofício, a título de omissão de receita ou de rendimento, nos termos do art. 849 do RIR/99, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis (fl. 2082).

Notem que, até aqui, em resposta à termos de intimação anteriores o contribuinte tinha afirmado possuir apenas quatro contas:

Cumprido desde já ressaltar que, não obstante o recebimento de extratos correspondentes As quarenta e três contas bancárias relacionadas precedentemente, as análises realizadas limitaram-se a apenas vinte e quatro dentre as vinte e oito contas para as quais não haviam sido identificadas, no ativo, contas contábeis correspondentes, e cuja movimentação a crédito, constante da relação constituída de quatrocentos e vinte e oito folhas, foi entregue ao contribuinte, em 10/10/2005, para comprovação da origem dos recursos movimentados. A eliminação de quatro dessas contas bancárias decorreu de o contribuinte ter comprovado que as ditas contas estavam controladas no passivo, conforme cópias do Razão por ele encaminhadas junto com a informação datada de 27/10/2005 (fl. 2084 - grifos nossos).

Nada obstante, em outro momento, reconhece a existência destas 28 contas, descreve, ainda que sem provas, os motivos das movimentações constatadas e tenta justificar a sua não escrituração na contabilidade a partir do fato de possuir diversas filiais, cada uma com contas bancárias próprias abertas por exigência das próprias instituições financeiras. **Mas reconhece que sempre utilizou estas contas, sempre as movimentou e nunca cuidou de informá-las em seus livros contábeis:**

Em 31/10/2005, mediante documento datado de 27/10/2005, o contribuinte apresentou resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 10/10/2005, com as seguintes informações, planilhas anexadas e solicitações, referentes a várias contas bancárias: 1) os valores creditados nas contas correntes decorrem de sua operacionalidade, sendo as receitas auferidas nos anos de 2000 e 2001, já declaradas, origem de depósitos ocorridos no período; 2) explicou que o grande número de

contas bancárias se deve à existência de filiais e à exigência dos próprios bancos quanto As contas garantidas e contas-empréstimo; 3) relacionou quatro contas correntes, em relação As quais asseverou que, ao contrário do que foi afirmado no último termo fiscal, estas constariam na contabilidade. Para essas contas, anexou as respectivas cópias do Razão; 4) apresentou planilhas com as devoluções de cheques depositados, identificadas nos extratos bancários e solicitou a exclusão desses valores do montante dos depósitos a comprovar; 5) apresentou também planilhas relacionando estornos praticados pelos bancos e defendeu que esses estornos não podem ser considerados recursos da empresa, servindo o próprio extrato como comprovante de sua ocorrência; 6) apresentou planilhas referentes a liberações de contas garantidas mantidas no Banco Real, cujos valores, teriam sido creditados na conta corrente 37026150; a origem dos recursos estaria, assim, comprovada pelos próprios extratos; 7) apresentou planilhas elaboradas a partir dos extratos da conta acima referida que demonstrariam os recebimentos provenientes de vendas feitas através do Cartão Hipercard; pretendeu que a origem dessas receitas estaria, assim, comprovada, e afirmou que estas se encontram devidamente contabilizadas; 8) noticiou a ocorrência, no período, de operações de desconto de títulos e cheques, explicou como ocorrem essas operações, que teriam a característica de antecipações bancárias por conta de vendas efetuadas, e apresentou planilha onde estio relacionados esses descontos; afirmou que os créditos bancários decorrentes desses descontos correspondem a receitas operacionais devidamente escrituradas; apresentou também planilhas com débitos relativos aos mesmos descontos, que estariam duplicados nos créditos a comprovar, já que seriam objeto de depósito bancário, quando de seu efetivo recebimento pela empresa, conforme explicações inicialmente apresentadas; 9) afirmou que nas listagens de algumas contas a fiscalização incluiu saldos iniciais como créditos, por isso solicitou que estes fossem excluídos do total de créditos a comprovar; 10) asseverou que não foi possível averiguar todas as contas devido ao prazo exíguo, e que as observações acima valeriam para as demais contas bancárias da empresa; 11) por conseguinte, solicitou prazo adicional a fim de que pudesse identificar saídas de um estabelecimento bancário que tivessem gerado depósitos em outro, bem como demais fatos que comprovassem a origem dos créditos nas contas correntes (fl. 2083).

Vejam bem, o ato infracionário apurado pela Fiscalização não se restringiu a omissão de receitas constatada a partir da falta de escrituração de depósitos bancários; abarcou, isto sim, a conduta omissiva do contribuinte consistente em não informar, nos documentos contábeis e, conseqüentemente, fiscais, **a própria existência de contas correntes de sua titularidade.**

O recorrente, volitivamente, e de forma reiterada, ocultou a existência de contas bancárias hodiernamente movimentadas; e esta omissão, especificamente, à toda evidência, criou obstáculos à constatação fiscal concernente à própria movimentação financeira da empresa (isto é, por meio desta conduta, o contribuinte criou dificuldades para se identificar

os próprios depósitos de origem não comprovada). E, neste passo, invoco os preceitos da Lei 4.502/64, também suscitada pela fiscalização:

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

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

A hipótese de sonegação descrita no artigo acima reproduzido é hialina, palpável. E a tipificação da situação acima transcrita não se deu, insista-se, pela simples verificação da existência de depósitos bancários sem origem comprovada, mas, isto sim, pela manutenção de contas bancárias "à margem de sua contabilidade" (como bem apontado pela D. Auditoria).

Daí a qualificação da multa de ofício; daí o afastamento da decadência em relação ao IR e à CSLL; daí a imposição da responsabilidade solidária aos sócios gerentes e daí, também, a inaplicabilidade ao caso em testilha dos preceitos da Súmula CARF de nº 14 já que sonegação, *in casu*, decorre da ocultação das próprias contas; vai, pois, além, da simples omissão de receitas.

E, até aqui, a meu ver, as conclusões fiscais são inatacáveis.

A questão, contudo, que realmente provoca o dilema que este julgador deverá enfrentar, agora, é o caminho adotado pela Auditoria para, efetivamente, lançar o crédito tributário quanto ao IR e CSLL, cuja descrição se extrai do trecho do TVF que transcrevo a seguir:

Pelo exposto acima, para efeito do lançamento tributário em apreço, extraímos os valores do imposto de renda da pessoa jurídica dos a. C. de 2001 e 2003 diretamente dos demonstrativos de apuração do imposto contidos nas próprias DIPJ (DIPJ retificadora, no caso do a. c.- 2001), enquanto para os a. c. de 2000 e 2002 recompusemos a Demonstração do Resultado do Exercício retratada na respectiva DIP), alterando os valores das receitas da revenda de mercadorias, das receitas da prestação de serviços e das exclusões de vendas para os apurados por nós a par da escrita contábil e fiscal disponibilizada à fiscalização, seguindo-se o cálculo do IRPJ daí resultante (fls. 2096).

O fisco adicionou os valores das receitas omitidas aos resultados declinados pelo contribuinte em suas DRE e nas DIPJ, justificando a adoção deste critério a partir dos preceitos dos arts. 287, § 2º, e 288 do RIR, desconsiderando, todavia, as disposições do art. 530, inciso II, do mesmo diploma normativo; e aqui, vale destacar, os conceitos de legalidade e justiça se separam.

III. Dos argumentos do recurso.

III.1 Preliminares

III.1.1 Nulidade por violação ao art. 906 do RIR.

Tal qual alertado no próprio relatório, a revisão dos anos de 1999, 2000 e 2001 (estes últimos objetos deste feito), não se deu após encerrada a ação fiscal; ela se deu dentro do mesmo procedimento e se encerrou, apenas, quando da lavratura destes autos de infração.

Neste particular, suficientes, são, parte dos argumentos da DRJ que, por economia, encampo e reproduzo a seguir:

7. Consoante peça de defesa, por os anos-calendário, objeto da autuação, já terem sido examinados, inclusive com a lavratura de autos de infração, haveria a necessidade de autorização do Delegado da Receita Federal para seu reexame, "ex vi" do art. 906 do RIR, de 1999, sob pena de nulidade, a qual, com efeito, foi suscitada.

8. Realmente, os sobreditos anos-calendário foram objeto de exame anterior. Nada obstante, verifica-se o lançamento ora sob análise não decorreu de um "reexame do exercício", nos termos do mencionado artigo. Tal reexame, entendo, diz respeito aos casos em que levada a cabo ação fiscal anterior, o que, como se vê dos autos, não aconteceu. Os autos de infração foram lavrados sob a mesma ação, iniciada em 23/01/2004 (Termo de Início, As fls. 302 e 303) e encerrada em 11/12/2006 (Termo de Encerramento, As fls. 335 e 336).

9. Adite-se, não existe nenhuma disposição legal proibitiva da lavratura de vários autos de infração sob os auspícios de uma mesma ação fiscal. De modo que no caso em questão não havia a necessidade da mencionada autorização.

Não há, pois, reparos a fazer na decisão recorrida neste ponto; enquanto não encerrada a ação fiscal, não há, de fato, impedimentos a que a fiscalização reveja os próprios atos sendo, neste particular, desnecessária a autorização a que alude o citado art. 906 do RIR.

Voto, portanto, por afastar esta preliminar.

III.2 Mérito

III.2.1 Erro na determinação da exigência tributária do Imposto Sobre a Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

A fiscalização e a DRJ sustentaram a apuração do crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL anual com base no lucro real por entenderem não haver máculas na escrita contábil do contribuinte suficiente a tipificar a hipótese do inciso II do art. 530 do RIR, prevalecendo, neste particular, a regra inserta nos arts. 287, § 2º, e 288.

Neste particular, transcreve-se, abaixo, as considerações da DRJ sobre o tema:

*34. Como se depreende, o arbitramento do lucro é **medida extrema**, que deve ser adotada quando não houver subsídios, ou os dados da escrituração não se mostrarem confiáveis para apurar-se o lucro real, o que, no caso em questão, não restou concluído pelo autuante.*

35. Por outro lado, a sobredita alínea "a" do inciso II do art. 530 do RIR, de 1999, diferentemente do que se tentou inculir, não diz respeito à falta de escrituração de depósitos bancários. As mazelas ali descritas referem-se a defeitos dos próprios dados escriturados. No caso em questão, de certo, isso não foi verificado, haja vista o autuante ter concluído a falta de comprovação da origem de depósitos bancários com base nestes. De modo que não havia motivo para o arbitramento do lucro.

Na minha opinião, a DRJ incorreu em dois erros de interpretação: i) um primeiro sobre os fatos da autuação propriamente e; ii) um segundo sobre a correta interpretação do art. 530, II, "a", do RIR.

Quanto a assertiva de que a escrituração contábil do contribuinte seria suficiente para apuração lucro real, peço especial atenção ao seguinte trecho extraído do TVF (fl. 2.088):

De acordo com o § 3º do art. 63 da Instrução Normativa SRF no 11/96, para apuração do imposto de renda devido mensalmente (IRPJ sobre a base de cálculo estimada), no caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

Em face da norma acima referida, e tendo em vista que a empresa aufera receitas de revenda de mercadorias como também de prestação de serviços em geral, conforme indicam o objeto social expresso nos seus atos constitutivos e as próprias receitas informadas nas DIPJs, e, ainda, considerando que se desconhece a atividade a que se referem as receitas omitidas, foi adotado, para obtenção da base de cálculo estimada do imposto de renda mensal, com vistas a aplicação da multa correspondente, o percentual de 32%, correspondente às atividades de serviços em geral, conforme previsto no art. 15, § 1º, inciso III da Lei nº 9.249/95 (grifos nossos).

Ora, a Fiscalização, para calcular o valor das multas isoladas, afirma e atesta, explicitamente, a impossibilidade absoluta de, sequer, identificar a natureza das atividades em relação às quais ter-se-ia omitido receitas. Isto, *per se*, atesta que as demonstrações contábeis do contribuinte são imprestáveis para, primeiramente, identificar as movimentações financeiras, e, num segundo momento, para permitir o computo do lucro real.

Notem que não só não se sabe a natureza das atividades, e, portanto, se impede verificar que tipos de despesas teria a empresa incorrido, para produzir as receitas omitidas, como a própria movimentação financeira foi identificada, apenas, por meio dos extratos e informações prestadas pelas instituições bancárias, **mormente porque, como dito e repisado ao longo deste voto, o contribuinte não se limitou a omitir as receitas, tendo, outrossim, omitido a existência das próprias contas-correntes.**

Vale destacar, outrossim, que os valores omitidos superam em mais de 50% do valor efetivamente declarado...

Já, quanto ao erro de interpretação jurídica, é preciso lembrar que o art. 530 **impõe** a adoção do lucro arbitrado; não é uma faculdade; não se trata de norma que comporte discricionariedade. Não havendo, na escrita contábil do contribuinte, dados suficientes para identificar a movimentação financeira ou para se apurar o **lucro** (e não a receita) dos contribuintes, a forma de apuração a **ser** (e não poder) adotada é o arbitramento:

*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;*

E é, exatamente neste ponto, que este julgador se viu penalizado e, até, diga-se, desconfortável, ao assumir as conclusões que ora se propõe... é que, em virtude de uma conduta evasiva, dolosa e reiterada, somada a um erro, *venia concessa*, de interpretação da Fiscalização e também da DRJ, o contribuinte se verá livre da imposição decorrente desta própria conduta ilícita... deveras, reconhecer-se, neste particular, o erro *in judicando* incorrido pela fiscalização e pela DRJ é medida que se impõe pela legislação de regência; mas não é, nem de longe, medida que atenda a um senso mínimo de justiça (na acepção laica e comum que esta expressão encerra).

De fato, vale destacar que este dilema já foi enfrentado por este Colegiado em outra oportunidade; e lá, a despeito de decidido por maioria de votos, ateve-se à lei (Acórdão de nº 1302-002.008 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária). Do voto vencedor, brilhantemente elaborado pelo Conselheiro Marcos Nepomuceno Feitosa, extrai-se o fundamento primervo daquele julgado que se perfilha ao que venho expondo até aqui:

Ao se deparar com glosa de custos e despesas que representavam parte significativa da receita da contribuinte, que implicavam em elevar o Lucro Real de forma significativa, o único procedimento aplicável que coaduna com a legislação tributária em vigor seria o arbitramento dos lucros. Isso porque:

- i) no lançamento de ofício, se presentes as condições , o arbitramento é impositivo e não facultativo, inexistindo meio termo;*
- 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 é uma modalidade de tributação que deve ser levada a efeito exatamente pela impossibilidade do*

lucro real ou do lucro presumido (cuja natureza não estamos tratando aqui).

No caso dos autos, verifica-se, 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 (RIR/99), que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

Portanto, em face da legislação em vigor, provada a imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real, a imputação fiscal só se sustentaria sob as regras do lucro arbitrado, devendo ser canceladas as exigências por ter sido indevidamente mantida a opção da contribuinte pelo lucro real.

Como dito e repisado, a autuação não apurou apenas a omissão de receitas decorrentes de depósitos não identificados; apurou a própria inexistência de escrituração das contas bancárias do contribuinte.

Não bastasse isso, não há como, a partir da escrita fiscal do contribuinte, sequer identificar os custos, despesas, fatos ou atos que permitam, efetivamente, apurar o lucro real do contribuinte (lembrando que, como dito até mesmo pelo recorrente, o art. 42 da Lei 9.430 fixa como consequência da falta de escrituração de depósitos bancários *a presunção de omissão de receitas e não de lucros ou rendimentos*); receita não representa, *per se*, acréscimo patrimonial, razão pela qual a própria interpretação da DRJ sobre, particularmente, o inciso II do 530, é falha (com todo o respeito devido àquele órgão julgador).

Permitir, no caso, a interpretação de que a ausência de escrituração de receitas não impõe a adoção do arbitramento, premendo, outrossim, pela simples adição desta ao lucro real até então apurado, representa, não só contrariedade aos preceitos do já citado art. 530, mas, inclusive, tributar grandeza não ínsita à materialidade da exação: disponibilidade jurídica e econômica de **renda (art. 43 do CTN)**.

Frise-se que, há um só tempo, a situação tal qual posta no feito tipifica tanto a hipótese do inciso I, como do inciso II, ambos do art. 530 do RIR e, nesta esteira, e como muito bem pontuado no voto vencedor do aresto transcrito linhas acima, o arbitramento se impunha...

De outra sorte, vale lembrar o conceito de tributo contido no art. 3º do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Por mais que a conduta comprovada do contribuinte revele o intento doloso deste em fugir à exigência fiscal; por mais que os impulsos naturais do cidadão comum o levem a clamar pela punição; por mais que se verifique o desconforto causado pela situação tratada nos autos, a consequência da concretização, no mundo fenomênico, do fato-tipo da norma de incidência é a constituição da obrigação tributária; **não é a sanção (pena), esta sim, decorrente de pratica de ato contrário a lei.**

Por isso mesmo, não se pode pretender interpretar a lei de forma a tornar mais gravosa a exigência exclusivamente porque o contribuinte, pelas provas e fatos trazidos ao processo, sonegou dolosamente os tributos que deveria suportar; se a culpa e o dolo são irrelevantes para afastar o dever de pagar o tributo (porque este dever decorre de ato lícito), também o são quanto o ato de lançamento que, num Estado de Direito em que prevalece a *rule of law*, decorre e somente pode ocorrer partir da verificação, *in concreto*, dos elementos da norma jurídica tributária.

Vale destacar que, reconhecido o erro de apuração do tributo, não há como se tentar, apenas, adequar o lançamento ao regramento próprio; o regime de apuração é afeito ao aspecto quantitativo da norma jurídica e, neste passo, as conclusões aqui exaradas importarão na necessidade de realização de um novo lançamento, sendo imperioso o cancelamento da autuação propriamente.

A luz do exposto, voto por dar provimento, neste ponto, ao recurso voluntário a fim de cancelar as exigências relativas ao IRPJ e à CSLL anuais, apuradas neste PA.

III.2.2 Dos reflexos dos fundamentos anteriormente adotados.

A imposição do regime de apuração pelo lucro arbitrado, conforme decidi acima, culmina com a impossibilidade da exigência de estimativas mensais (dado que inexigíveis nesta hipótese) e, lado outro, importa na mudança de regime de recolhimento também das contribuições para o PIS/COFINS.

A consequência, pois, no caso, é mesma tratada quanto ao IR e a CSLL; não há bases para se definir o valor da contribuições e não há, pura simples, previsão legal para exigência das estimativas (caindo-se, por conseguinte, por terra a aplicação das multas isoladas).

III.2.3 Da decadência.

Esta questão, por fim, fica prejudicada por tudo o mais que o que expus acima.

IV. Conclusão.

Por todo o exposto, voto por negar seguimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, para lhe dar provimento integral.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Processo nº 19647.011529/2006-85
Acórdão n.º **1302-002.399**

S1-C3T2
Fl. 4.729
