



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

**Processo n°** 19515.003325/2010-52  
**Recurso n°** 999999 Voluntário  
**Acórdão n°** **1401-000.835 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 08 de agosto de 2012  
**Matéria** IRPJ/CSLL  
**Recorrente** CLÍNICA CHARLES YAMAGUCHI S/C LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.**

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento ou o Termo de Responsabilidade tributária, descabe a alegação de nulidade.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Durante a fase procedimental inexistente litígio que enseje alegação de nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

**IRPJ E CONTRIBUIÇÕES. PRAZO DECADENCIAL. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

A existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte, bem assim a ausência de pagamentos impõe necessariamente que o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para constituição de créditos referentes ao IRPJ e Contribuições, submetido a lançamento por homologação, seja deslocado da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

**OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

A Lei n° 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.**

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

**GLOSA DE DESPESAS.**

A despesas registradas nos livros contábeis devem estar suportadas por documentação hábil e idônea. Mantida a glosa realizada.

**MULTA QUALIFICADA.**

Correta a aplicação da multa qualificada sobre o IRPJ e lançamentos reflexos decorrente das receitas omitidas, pois a conduta do contribuinte se enquadrou no previsto no art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64, ao sonegar imposto e contribuições não informando valores de receitas tributáveis na DIPJ, agindo reiteradamente com essa finalidade, tentando impedir o conhecimento, por parte das autoridades tributárias, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.**

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

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS - COFINS – CSLL.** Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, AFASTAR a decadência e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de São Paulo I.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, em razão de irregularidades apuradas, foram lavrados 4 (quatro) Autos de Infração (fls.590 a 626), em 14/10/2010, com ciência dada em 15/10/2010, por meio dos quais foram constituídos os seguintes créditos tributários:

2. Totalizaram, portanto, tais lançamentos, a importância de R\$ 3.272.968,38, aí incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora (estes calculados até 30/09/2010). Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se nos respectivos autos de infração.

3. A fiscalização apresenta por meio do "Termo de Verificação Fiscal" (TVF), (fls. 583 a 589), resumidamente, o seguinte.

Convém salientar que em pesquisa realizada em nossos sistemas, constatamos que após intimada do início da ação fiscal, a empresa retificou a sua DIPJ do ano-calendário de 2005. Com esse procedimento, procurou gerar um prejuízo maior àquele que já apresentava na DIPJ originariamente entregue, aumentando o valor das despesas, para possível diminuição do valor tributável eventualmente apurado no decorrer da fiscalização; elevou também as receitas, porém não na mesma proporção das despesas. Abaixo, reproduzimos a Demonstração do Resultado, constante da DIPJ original e na retificadora:

DIPJ/2006	ORIGINAL	RETIFICADORA
Ficha 06-A- Demonstração do Resultado	R\$	R\$
08-Receita da Prestação de Serviços	264.824,04	795.675,17
09- Receita Líquida das Atividades	264.824,04	752.354,12
18- (-) Custo Bens, Serv. Vendidos	37.115,97	347.330,30
19- (-) Lucro Bruto	227.708,07	405.023,82
24- Outras Receitas Financeiras	-	466,33
31- Despesas Operacionais	275.443,10	961.607,25
36- Outras Despesas Financeiras	29.020,07	-
55- Lucro Líquido do Período	-76.755,10	-556.117,10

Com o intuito de verificar a veracidade e a confiabilidade das informações constantes da DIPJ/2006 retificadora, solicitamos a comprovação das despesas daquelas contas mais expressivas, mediante a apresentação dos respectivos documentos em que se embasariam tais dispêndios e necessários à obtenção da sua receita. Os documentos apresentados foram cotejados com a escrituração do Livro Razão e constatamos que grande parte dos valores escriturados não estão embasados em qualquer documentação ou não nos foram apresentados, mesmo após cientificado dessas deficiências através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal.

Ocorreram diversos casos em que documentos apresentados não foram localizados na escrituração das contas onde deveriam constar, pela natureza dos produtos adquiridos. Há, ainda, documentos que podem sido registrados em contas que não foram examinadas e, portanto, confrontadas com o Livro Razão. Encontramos, também, nota-fiscal emitida em nome da Empresa Hosp. São Paulo Laser and Medical Center S/C Ltda, estranha à empresa objeto desta fiscalização. Ademais, localizamos comprovante de Despesas de Viagens que se refere a dispêndio com turismo realizado pelo sócio majoritário, com a respectiva família, conforme discriminado no documento apresentado.

Expostas essas situações, foram examinadas as contas de despesas que apresentavam montantes mais significativos, quais sejam:

- I 411.07.00.001-4 - Materiais Clínicos - R\$ 347.330,30
- 1411.05.00.012-3-Serviços Pessoas Jurídicas - R\$35.422,15
- I 411.09.00.001-2 - Locação de Imóveis - R\$ 61.168,00
- I 411.09.00.005-3 - Locações Diversas - R\$ 166.189,78
- I 411.10.00.005-3 - Manutenção de Bens e Instalações - R\$ 71.869,53
- I 411.17.00.005-3 - Assistência Médica - 52.059,86
- I 411.18.00.003-7 - Despesas de Viagens - R\$ 41.202,90
- I 411.18.00.009-4 - Telefone R\$ 45.631,75
- I 411.18.00.022-7 - Cópias e Reproduções Gráficas - R\$ 84.865,45

Resumidamente, verificamos que do total da amostra de despesas, no valor de R\$ 905.729,72, o contribuinte não logrou comprovar com documentos hábeis e idôneos o montante de R\$ 400.072,48:

<i>Janeiro</i>	<i>17.211,92</i>
<i>Fevereiro</i>	<i>17.626,90</i>
<i>Março</i>	<i>9.856,18</i>
<i>Abril</i>	<i>19.981,34</i>
<i>Mai</i>	<i>38.256,53</i>
<i>Junho</i>	<i>41.630,01</i>
<i>Julho</i>	<i>55.558,77</i>
<i>Agosto</i>	<i>60.254,92</i>

<i>Setembro</i>	40.213,20
<i>Outubro</i>	29.230,20
<i>Novembro</i>	45.209,73
<i>Dezembro</i>	25.042,78
Total não comprovado	400.072,48

3.1. A fiscalização apresenta demonstrativo, para cada conta contábil analisada, com os valores totais mensais correspondentes aos lançamentos em que os documentos não foram apresentados. Os valores individualizados por lançamento estão assinalados nas cópias do livro razão (fls 451 a 581).

3.2. Continuando, o relatado no (TVF):

Ainda, através do exame de sua contabilidade, constatamos que/b contribuinte não contabilizou a movimentação financeira dos Banco Santander, Unibanco e Safra, o que demonstra fortes indícios de omissão de receitas.

Desta forma, em que se pese o fato do contribuinte ter feito a contabilidade, aumentando receitas, custos e despesas, esta fiscalização não pode aceitá-la pelos motivos acima expostos e, conseqüentemente, não pode aceitar sua DIPJ/2006 retificadora, mesmo porque foi entregue após o início do procedimento fiscal.

Em continuação aos trabalhos de fiscalização, com base nos extratos bancários entregues pelo contribuinte, após expurgados os valores referentes a empréstimos, transferências interagências e outros créditos que consideramos justificados, intimamos o mesmo a apresentar justificativas quanto à origem dos demais créditos. Decorrido o prazo legal, o contribuinte não se manifestou, o que levou esta fiscalização a apurar o seguinte, conforme o quadro demonstrativo abaixo:

<i>Janeiro</i>	17.211,92
<i>Fevereiro</i>	17.626,90
<i>Março</i>	9.856,18
<i>Abril</i>	19.981,34
<i>Mai</i>	38.256,53
<i>Junho</i>	41.630,01
<i>Julho</i>	55.558,77
<i>Agosto</i>	60.254,92
<i>Setembro</i>	40.213,20
<i>Outubro</i>	29.230,20
<i>Novembro</i>	45.209,73
<i>Dezembro</i>	25.042,78
Total não comprovado	400.072,48

Lavramos, ainda, Termo de Constatação e Intimação Fiscal, através do qual foi intimada a apresentar dados que retificassem ou complementassem as informações ali mencionadas, sendo que o contribuinte não se manifestou dentro do prazo que lhe foi concedido.

Diante do exposto, será lavrado o competente Auto de Infração de IRPJ e seus reflexos, por evidente omissão de receitas decorrentes de prestação de serviços com cartão de crédito não declaradas em sua DIPJ/2006 com multa de 150%, em consonância com os Art. 24 da Lei n. 9.249/95, Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, 283 e 288 do RIR/99 e Art. 44, inciso I, § 1º da Lei n. 9.430/96, com redação dada pela Lei n.

11.488/2007 e por presunção de omissão de receitas decorrentes depósitos bancários não contabilizados com multa de ofício de 75%, consonância com o Art. 24 da Lei n. 9.249/95, Arts. 42, 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96 e Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 282, 287 e 288 do RIR/99.

Informamos que será formalizada Representação Fiscal para fins penais, pela existência de fatos que, em tese, configuram crime contra ordem tributária, definidos pelos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90.

#### IMPUGNAÇÃO

4. A Empresa tempestivamente apresentou impugnação protocolada em 16/11/2010 (fls. 645 a 656) contestando a lavratura dos Autos de Infração, nos seguintes termos, resumidamente.

#### PRELIMINAR

#### DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

4.1. Embora conste do relatório fiscal a intimação da Impugnante para prestar esclarecimentos quanto a eventuais diferenças apontadas pela fiscalização, a autuação se deu por mera presunção, considerando toda a movimentação financeira na conta bancária como receita omitida.

4.2. Não há como aceitar que houve a ampla defesa e contraditório, quando a presunção considerada é genérica e indiscriminada. Ainda, quando houve exame parcial dos documentos fiscais.

#### DA OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA

4.3. Os tributos objeto desta autuação estão sujeitos ao regime de lançamento por homologação, regulamentado pelo artigo 150 do CTN, cujo prazo para homologação é de 5 (cinco) anos a contar de sua constituição.

4.4. A partir da entrega da declaração, seja DCTF ou DIPJ, está constituído o crédito tributário, passando a ser regido pelas disposições do artigo 150 do CTN. Desta forma, os débitos constituídos pela entrega da DCTF do 1º semestre do ano de 2005, "tiveram findo o seu prazo exatamente em julho de 2010, por decorrido 5 (cinco) anos de sua constituição".

#### MÉRITO

#### DA ILEGALIDADE DA AUTUAÇÃO POR MERA PRESUNÇÃO

4.5. A fiscalização com o singelo posicionamento, de que houve depósitos bancários que em seu entendimento constituem receita da Impugnante, sem identificar pormenorizadamente quais são esses depósitos, impede até mesmo a defesa da Impugnante. O artigo 42 da lei nº 9.430/96, § 3º prevê; "para efeito de

determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente, observando que não serão considerados...".

4.6. A Fiscalização não cumpriu o determinado pela lei, não identificou individualmente cada depósito, não produzindo prova competente. Ao contrário, analisou os depósitos por amostragem, como afirma em seu termo de encerramento de fiscalização. Entendeu que por ter intimado a Impugnante a prestar os esclarecimentos e em razão dela não ter feito esse esclarecimento, presumiu que todos os depósitos bancários se referem à receita omitida.

4.7. A aplicação da presunção legal de omissão de receitas encontra limites objetivos. Mesmo se tratando de presunção legal, esta presunção deve estar pautada em provas concretas, sob pena de ofensa ao disposto no artigo 333 do Código de Processo Civil, cuja aplicação é indubitavelmente subsidiária ao Decreto nº 70.235/72.

4.8. Não há como constituir crédito tributário por mera presunção, sem que haja alguma prova desta suspeita. Tal prática viola frontalmente o princípio da prova, segundo o qual quem alega tem de provar.

#### DA ILEGALIDADE NA GLOSA DAS DESPESAS CONTABILIZADAS

4.9. Com relação a glosas de despesas, por não terem sido comprovadas com a apresentação de documentos hábeis e idôneos, pela simples leitura do relatório fiscal, constata-se claramente que não há certeza no procedimento adotado pela fiscalização, já que o mesmo afirma, que os documentos não foram localizados onde, em seu entendimento, deveriam estar e, ainda, há documentos que podem estar registrados em outras contas não examinadas.

4.10. Completa a Impugnante "pasmem Nobres Julgadores" analisou a contabilidade de forma integral, ao contrário, analisou por anos ainda assim, considerou não comprovadas determinadas receitas e sob este frágil fundamento, houve por bem glosar e autuar".

4.11. "É inadmissível considerar essa prática como legítima, e os motivos são vários". Uma, porque a análise foi superficial, já que se preocupou com as contas contábeis com montantes mais significativos. Segundo, a atividade da Impugnante se refere a uso de produtos específicos, de sua especialidade, cabendo a ela "o entendimento de como proceder ao registro contábil/fiscal de acordo com seu magistério". Caso a fiscalização não entendesse da mesma maneira deveria proceder à discussão, garantindo o contraditório e a ampla defesa.

4.12. Conforme já mencionado a Autoridade Administrativa não é livre para formar sua convicção em presunções. Para que possamos considerar como válida a presunção, há necessidade de que a fiscalização comprove que esgotou todas as possibilidades de exame dos documentos fiscais e contábeis, o que não restou provado nos autos.

4.13. Todos os documentos fiscais relacionados ao ano calendário sob exame estavam à disposição da fiscalização, de forma que se não foram considerados e analisados, não há que se falar em transferir essa responsabilidade de apuração e, tampouco, o ônus da prova para o contribuinte.

#### DA INEXISTÊNCIA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

4.14. Pelo apresentado é de se considerar pela inexistência de qualquer conduta tida como crime contra a ordem tributária. Primeiro porque em nenhum



momento a Impugnante se furtou em atender à fiscalização e em segundo, porque a fiscalização não agiu com a acuidade que deveria, em examinar todos os documentos fiscais e contábeis, de forma a esgotar qualquer possibilidade de prova em contrário quanto à suposta omissão de receitas, que caracteriza crime.

4.15. Diz a Impugnante que "é patente a ilegalidade cometida nesta autuação, seja pela presunção imotivada, forçosa e prematura de que houve receita e omissão de receita seja pela precariedade do procedimento adotado, em analisar parcialmente os documentos contábeis e, como se não bastasse, entender/que TESE, há crime contra a ordem tributária".

5. É o relatório.

A DRJ MANTEVE os lançamentos, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005

PRESUNÇÃO HUMANA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Nada impede a utilização da presunção humana, como meio de prova, nos casos das vendas omitidas realizadas por meio de cartão de crédito. No caso dos depósitos bancários, em que não foi comprovada a origem, correto a aplicação da presunção legal de omissão de receita.

GLOSA DE DESPESAS.

A despesas registradas nos livros contábeis devem estar suportadas por documentação hábil e idônea. Mantida a glosa realizada.

MULTA QUALIFICADA.

Correta a aplicação da multa qualificada sobre o IRPJ e lançamentos reflexos decorrente das receitas omitidas, pois a conduta do contribuinte se enquadrou no previsto no art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64, ao sonegar imposto e contribuições não informando valores de receitas tributáveis na DIPJ, agindo reiteradamente com essa finalidade, tentando impedir o conhecimento, por parte das autoridades tributárias, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Irresignada com a decisão de primeira instância a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a autuação envolveu omissão de receitas por presunção legal a partir de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, bem assim glosa de despesas que também não foram comprovadas através de documentos hábeis e idôneos.

Após intimada sem que comprovasse a origem dos depósitos bancários constante **em extratos bancários apresentados por ela própria** o autuante lavrou a presente autuação para o ano-calendário de 2005 com base em presunção legal de depósitos não comprovados (art. 42 da Lei n. 9.430-96).

### Preliminar de Nulidade

Alega, em síntese, que a lavratura dos autos de infração implicou cerceamento do direito de defesa, vez que a fiscalização se valeu de presunções.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

*Art. 59 - São nulos:*

*I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;*

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Examinado-se o Auto de Infração, não se constata nenhum vício de forma, tendo sido observadas as prescrições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972. Verifica-se que constam adequadamente descritos os fatos apurados pela autoridade, a fundamentação legal, a matéria tributável, os valores apurados e os fatos motivadores da autuação.

A fase preliminar do procedimento fiscal tem natureza inquisitorial não se aplicando nesse momento o princípio do contraditório e da ampla defesa. Até porque nem todo documento apreendido tem, necessariamente, interesse fiscal. Porém, até isso

Após a lavratura do Auto de Infração, abre-se o prazo para manifestação do sujeito passivo que, além de receber cópia dos principais elementos identificadores da exigência, tem acesso aos autos e pode solicitar cópias de quaisquer documentos que entender relevantes à sua defesa. No entanto, no decorrer da ação fiscal, a interessada foi intimada de acordo com os Termos de Intimações, sempre com oportunidade de apresentar documentação que comprovasse a origem dos depósitos bancários ou sua contabilização, não logrando êxito nesse mister. O mesmo aconteceu em relação à glosa de despesas.

O que se vê foi um grande empenho da fiscalização em cumprir o seu papel e somente após a não comprovação da origem dos depósitos bancários relacionados pela fiscalização é que o auto de infração foi lavrado, tudo isso com base em previsão legal muito bem consignada no auto de infração (art. 42 da Lei n. 9.430-96).

A Recorrente quer fazer crer que o procedimento fiscal estaria pretensamente amparado na Lei nº 10.174, de 09/01/2001 e que haveria quebra ilegal do sigilo bancário.

Desarrazoada a alegação da Recorrente por ser impertinente ao caso concreto. É que os dados da movimentação financeira foram obtidos por meio dos extratos bancários fornecidos pela própria fiscalizada, em atendimento às intimações feitas no decorrer desta ação fiscal.

Portanto, inválida a alegação de que o procedimento fiscal estaria pretensamente amparado na Lei nº 10.174, de 09/01/2001.

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter cometido algum engano com relação à matéria de fato, enquadramento legal e a sua subsunção à norma, tratar-se-ia então de questão de mérito e não de preliminar de nulidade.

Assim, rejeito as preliminar de nulidade suscitada.

### **PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA**

A DRJ afastou a decadência nos termos descritos abaixo, naquilo que interessa:

(...) d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN; (...)"

13. No presente caso em discussão, aplica-se o previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, visto que: (i) não houve pagamento parcial, pois, trata-se de omissão de receita e, (ü) houve a qualificação da multa de ofício.

14. Conseqüentemente: (i) no caso do IRPJ e da CSLL, como a Impugnante optou pelo lucro real anual, no ano-calendário de 2005, não ocorreu à decadência. Foi dada ciência do auto de infração em 15/10/2010, antes da data limite de 31/12/2011 (contagem do prazo: primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito); (ii) no caso do PIS e da COFINS, também não

foram atingidos pela decadência os lançamentos (visto que a contagem destes início em 01/01/2006, com o prazo até 31/12/2010).

15. Ressalta-se que, o exercício seguinte se refere ao exercício financeiro posterior àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, em consonância com o art. 9º, II do CTN ("... com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro...") e com a CF/88, art. 150, III, "b" ("cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou majorou").

Nada a reparar na decisão de piso tanto na questão de direito quanto em relação à aplicação da regra de direito aos fatos. É que "curvei-me" à jurisprudência atual do STJ, no sentido de entender que a aplicação do art.150, §4º, do CTN atrai a realização de um pagamento. Porém, na ausência de pagamentos ou no caso de dolo, como é o caso concreto, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se também após 5 (cinco) anos, mas, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art.173, I, do CTN).

Pelo exposto, AFASTO a decadência.

## MÉRITO

### PRESUNÇÃO LEGAL - Depósitos Bancários Sem Comprovação da Origem dos Recursos

O art. 42, da Lei nº 9.430/1996 é cristalino ao determinar que a omissão de receitas pode ser caracterizada por meio de valores creditados em conta de depósito 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.

Ora, como se vê da descrição dos fatos, a empresa não apresentou documentação que comprovasse a origem dos recursos daqueles diversos depósitos apontados pela fiscalização com base nos extratos bancários fornecidos pelo próprio contribuinte. Com efeito, sequer os contabilizou ou os declarou. A recorrente não logrou comprovar, através de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a ligação dos recursos recebidos em conta bancária e o seu discurso apresentado.

Na verdade, a interessada ao invés de tentar provar os fatos alegados, se limita a tecer considerações de direito, no sentido de enfraquecer o lançamento por ter sido lastreado apenas em presunções. Nesse ponto, cabe ressaltar que presunção é um meio válido de prova há muito admitido pelo Direito e isso está positivado tanto no novo quanto no antigo código civil (arts. 212, 136, respectivamente), bem assim no art. 332 do CPC (Código de Processo Civil). E com mais motivo ainda a presunção legal, como é o caso que se cuida, é também admitida, pois é estipulada pela própria lei. Porém, as presunções, tirante a "presunção absoluta", admite sempre prova em contrário. Assim, uma vez que a peça de defesa rebate a acusação fiscal sem qualquer apresentação de prova, sem se desincumbir do seu ônus, prevalece a presunção de omissão de receita.

Em verdade, a argumentação da recorrente denota um total desconhecimento da existência do art. 42 da Lei nº 9.430-96, fazendo referência inclusive a jurisprudência

judicial ultrapassada, anterior a edição da referida Lei, que representa um verdadeiro marco em termos de presunção legal de omissão de receitas, *verbis*:

*LEI nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 - DOU de 30.12.96*

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

Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, o ônus da prova fica invertido, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova à contribuinte. O contribuinte, por sua vez, não logrando êxito nessa tarefa que se lhe impunha, como ocorre no caso presente, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, por presunção legal se toma como verdadeiro que os recursos depositados representam rendimentos do contribuinte. Por se tratar de uma presunção relativa *juris tantum*, somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

Feitas tais digressões e, evidenciada a absoluta licitude do estabelecimento das presunções legais, cumpre dizer que, em relação ao anos-calendário **2005**, as alegações trazidas pelo contribuinte mostram-se despropositadas, visto que, o simples fato da existência de depósitos bancários com origem não comprovada é, por si só, hipótese presuntiva de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário que, conforme dito, não as apresentou.

Outrossim, o dispositivo legal acima citado supramencionado é válido e vigente em nosso ordenamento jurídico, dando respaldo à autuação praticada pela Autoridade Fiscal.

Por diversas vezes em seu recurso, a Recorrente aponta ilegalidades e inconstitucionalidades no auto de infração guerreado que gravitariam em torno do art. 42 da Lei n. 9.430/96, bem assim o caráter confiscatório de tal dispositivo.

Quanto à esse aspecto reitere-se, a autoridade administrativa é vinculada a lei válida e vigente, não cabendo a este órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-las, encontrando óbice, inclusive na Súmula nº 2 deste Conselho (atual Primeira Sessão do CARF), *in verbis*:

***Súmula 1ºCC nº 2:** O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006).*

Portanto, mantenho a autuação.

### **Glosa de despesas contabilizadas**

Apesar de a fiscalização trazer provas que precisariam ser infirmadas pela recorrente, bem assim a DRJ ter reforçado mais ainda os argumentos da fiscalização, a

recorrente faz ouvido de mercador e em sede recursal contenta-se em repisar as mesmas justificativas que foram reportadas para o fiscal e para a DRJ.

Os princípios da ampla defesa e do contraditório garantem ao defendente o direito de tomar conhecimento de tudo o que consta nos autos e de se manifestar a respeito, trazendo para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade.

Apesar desses princípios se caracterizarem como direitos dos contribuintes, estão implícitos nos mesmos, também deveres, de forma a regulamentar o processo para que chegue a um fim. Nesse passo, é inerente ao princípio do contraditório que o processo deva caminhar através de um caráter dialético que perpassa, se for o caso, as duas instâncias do Processo Administrativo Fiscal.

Dessa forma, é imperioso, em acontecendo de a lide atingir a segunda instância, que se ofereçam razões ou contra-argumentações claras e específicas contra não somente a manutenção do lançamento, mas também levando em consideração, um mínimo que seja, o que ficou dito na decisão de primeira instância, mormente em se tratando de matéria probatória, como é o caso. Isso porque as contradições ou erros ainda por ventura existentes por ocasião da decisão de primeira instância devem ser apontadas especificamente para que a instância *ad quem*, tome conhecimento, e se for o caso, corrija-os e supere-os pela sua atividade sintetizadora de órgão revisor.

Dessa forma, em vista das explicações escuras da decisão de piso e do que se colocou nos parágrafos anteriores, complemento as minhas razões de decidir adotando também os fundamentos utilizados pela decisão de piso, abaixo reproduzidos:

26. Quanto à glosa de despesas a Impugnante declara que: (i) não há certeza no procedimento adotado pela fiscalização, pois, ela própria declara que pode haver documentos que não foram contabilizados nas contas onde deveriam ser registradas; (ii) fica perplexa pelo fato da fiscalização não ter analisado a contabilidade de forma integral, mas sim por amostragem; (iii) alega que se a fiscalização tinha um entendimento diferente da Impugnante quanto à conta que deveria ser contabilizada certa despesa, deveria proceder à discussão, garantido o contraditório; (iv) para ser aceita a presunção a fiscalização teria que esgotar todas as possibilidades de exame das despesas e (v) todos os documentos estavam à disposição da fiscalização.

27. Quanto a estas alegações, tem-se que:

(i), (iii) e (v) - a fiscalização na verdade mencionou no TFV que "os documentos apresentados foram cotejados com a escrituração do Livro Razão e foi constatado que grande parte dos valores escriturados não estavam embasados em qualquer documentação ou não foram apresentados". Menciona inclusive, que os documentos não foram apresentados mesmo após a Impugnante ter sido informada destas deficiências através do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal". Quanto aos documentos que a fiscalização menciona que não foram localizadas as contabilizações nas contas onde deveriam constar, também, a Impugnante foi informada pelo recebimento do termo acima mencionado. Cabe destacar que nas cópias no Livro Razão (fls. 452 a 581) estão assinalados individualmente os lançamentos das despesas em que os documentos não foram apresentados. Logo, ao contrário do que afirma a Impugnante foi garantido o contraditório e a ampla defesa, inclusive possibilitando que ela apresentasse os documentos que alega ter, durante a fiscalização e agora na impugnação.

(ii) - quanto ao fato da fiscalização ter realizado os seus exames por amostragem e não ter analisado a contabilidade de forma integral, como já comentado acima, tal prática é aplicada normalmente em uma fiscalização, pois, seria totalmente inviável, dependendo do porte de uma empresa, analisar todos registros contábeis das operações realizadas juntamente com os documentos.

(iv) - quanto à alegação de que, no caso da glosa das despesas para se aplicar à presunção teria que esgotar todas as possibilidades de exame, é de dizer que na verdade não foi aplicada presunção: foi apurado um fato, ou seja, falta de apresentação de documentação.

28. Concluindo, a Impugnante sem fazer nenhuma menção em sua impugnação e sem dar nenhuma explicação, anexa ao processo cópias dispersas dos seguintes documentos:

(i) - "Protocolo de Entrega de Declaração de Serviços" da Secretaria Municipal de Finanças da Prefeitura de São Paulo, juntamente com relação das notas fiscais de serviços emitidas e cópias das mesmas. Não dá nenhuma informação se as notas foram pagas através de cartão de crédito e se foram devidamente contabilizadas, ou outra informação que justificasse a apresentação destes documentos.

(ii) - Cópias de notas fiscais emitidas por fornecedores em nome da Impugnante, sem apresentar indicação em que contas foram contabilizadas e se referem a alguma nota não apresentada durante a fiscalização.

Portanto, mantenho a glosa de despesas.

#### **Multa Qualificada (150%)**

Quanto à multa qualificada:

#### **Artigo 14, da Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao artigo 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;

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

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

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



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

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

- I - prestar esclarecimentos;
- II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;
- III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei (destaquei)

Assoma claro nos autos que a empresa, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

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

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

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

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de 12 (doze) meses, omitia receitas de forma contínua e reiterada, em valores substancialmente mais elevados do que os montantes declarados (deixou de oferecer à tributação menos de 10% do total de seu faturamento), não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

Apesar de o caso concreto não se amparar apenas na chamada “prática reiterada” de omissão de receitas, a existência dessa, para mim, por si só, já constitui condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude. É que pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente “intuito” de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou “o evidente intuito de fraude” devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Nesse contexto, descabida a alegação de que o caso concreto se enquadraria na súmula nº 25 do CARF, uma vez que não se trata de mera presunção legal de omissão de receitas, como já se disse a prática é reiterada e o montante declarado (R\$ 264.824,04) é significativamente menor do que a parcela omitida (R\$ 3.326.393,18), ou seja o declarado foi



menos de 10%(7,96%)do omitido, ou por outras palavras, para cada 1 (um) real declarado R\$ 12,56 (doze reais e cinquenta e seis centavos) foram omitidos.

Dessa forma, a prática de omitir receitas por 12 meses de forma de forma reiterada (elemento objetiva) e em montantes bastante superiores ao declarado denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Diante desse contexto, deve ser mantida a multa qualificada de 150%.

### **Lançamentos Reflexos**

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção em parte das exigências lançadas por via reflexa.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade, AFASTO a Decadência e, quanto ao mérito, NEGÓ provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto