



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10240.003370/2008-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.364 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de junho de 2020
Recorrente CRED-FÁCIL FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova cabe a quem ela aproveita quanto aos fatos constitutivos de seu direito.

DILIGÊNCIA.

A realização de diligência não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

IRPJ. PIS. COFINS. CSLL. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos lançamento cuja exação se faz por homologação, havendo pagamento antecipado do imposto, ou da contribuição, e ausentes o dolo, fraude ou simulação, realiza-se a contagem do prazo decadencial pelo disposto no §4º do art. 150 do CTN. De outra forma, aplica-se a regra ordinária da decadência estampada no art. 173, inciso I, do CTN.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova. Nesse caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não

comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO.

O arbitramento é medida necessária quando a escrituração contábil do contribuinte estiver imprestável para identificar a efetiva movimentação bancária (art 47, II, “a”, Lei nº 8.981/95).

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ATO VINCULADO.

O arbitramento do lucro do contribuinte, nas hipóteses de que fala o art. 47 da Lei nº 8.981/95, é um ato vinculado da administração tributária, devendo ser

fielmente seguida pela autoridade administrativa, mormente quando do exercício do lançamento tributário, sob pena de responsabilidade funcional (art. 116, III, Lei n.º 8.112/90, e art. 142, parágrafo único, CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência, negar o pedido de conversão do feito em diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões quanto ao mérito o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Morgado Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Eduardo Morgado Rodrigues, Letícia Domingues Costa Braga, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente) e Nelso Kichel.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1.097 a 1.134) interposto contra o Acórdão n.º 01-14.134, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (fls. 1.038 a 1.057), que, por unanimidade, julgou improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente, decisão esta consubstanciada na seguinte ementa:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRATIVA.

E vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores pois não faz parte da legislação tributária de que fala o artigo 96 do Código Tributário Nacional, salvo quando tenha gerado uma súmula vinculante, nos termos da Emenda Constitucional n.º 45, DOU de 31/12/2004.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova cabe a quem ela aproveita quanto aos fatos constitutivos de seu direito.

DILIGÊNCIA.

A realização de diligência não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

IRPJ. PIS. COFINS. CSLL. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos lançamentos cuja exação se faz por homologação, havendo pagamento antecipado do imposto, ou da contribuição, e ausentes o dolo, fraude ou simulação, realiza-se a contagem do prazo decadencial pelo disposto no §4º do art. 150 do CTN. De outra forma, aplica-se a regra ordinária da decadência estampada no art. 173, inciso I, do CTN.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova. Nesse caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO.

O arbitramento é medida necessária quando a escrituração contábil do contribuinte estiver imprestável para identificar a efetiva movimentação bancária (art 47, II, “a”, Lei nº 8.981/95).

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ATO VINCULADO.

O arbitramento do lucro do contribuinte, nas hipóteses de que fala o art. 47 da Lei nº 8.981/95, é um ato vinculado da administração tributária, devendo ser fielmente seguida pela autoridade administrativa, mormente quando do exercício do lançamento tributário, sob pena de responsabilidade funcional (art. 116, III, Lei nº 8.112/90, e art. 142, parágrafo único, CTN).

Lançamento Procedente em Parte”

Por sua precisão na descrição dos fatos que desembocaram no presente processo, peço licença para adotar e reproduzir os termos do relatório da decisão da DRJ de origem:

" Versa o presente processo sobre o(s-) Auto(s) de Infração de fls. 871-879; 891-895; 904-908 e 917-927, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano(s)-calendário 2003, 2004 e 2005, com crédito total apurado no valor de R\$ 834.200,73, incluindo o principal (IRPJ, PIS, COFINS e CSLL), a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 28/11/2008. O(a) contribuinte tomou ciência do(s) lançamento(s) em 18/12/2008 (fls. 940).

De acordo com a Descrição dos Fatos do(s) Auto(s) de Infração, o contribuinte incorreu na infração de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (IRPJ, CSLL, PIS e CONFIS).

O lucro foi arbitrado em função da escrituração do contribuinte ser imprestável para a determinação do lucro real. Pelo que houve também o lançamento do IRPJ e CSLL complementar decorrente do arbitramento sobre a receita escriturada (ac 2003, 2004 e 2005)

Sobre o crédito principal foi aplicada a multa qualificada (150%).

Também integra o Auto de Infração o Termo de Verificação Fiscal (fls. 844-870), o Demonstrativo dos Créditos sem Origem Comprovada 2003, 2004 e 2005 (695-764) e a planilha Notas Fiscais e Termos Aditivos (765-843).

O(a) contribuinte apresentou sua(s) impugnação(ões) ao(s) lançamento(s) em 19/01/2009 (fls. 962-1001), na(s) qual(is) alegou em síntese que:

Da tempestividade

1. Em que pese o Aviso do Recebimento ter sido assinado em 18/12/2008, a intimação do Auto de Infração só ocorreu em 02/01/2009. Isto porque o Auto de Infração foi recebido por uma mera funcionária sem qualquer poder de representação, sendo somente sido entregue ao sócio-administrador da empresa nesta última data;

2. Dessa forma a impugnação é tempestiva;

Da decadência -

3. O lançamento referente ao ano-calendário 2003 esta atingido pela decadência na forma do art. ;1-50, § 4º, do CTN.

Dos depósitos bancários

A fisco declarou haver omissão de receitas com base, unicamente, em depósitos bancários efetuados no período fiscalizado;

Os depósitos bancários, por si só, não constituem fato gerador do imposto de renda, haja vista não caracterizarem disponibilidade de renda proventos, nem sinais exteriores de riqueza;

É imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida;

A autoridade fiscal não demonstrou a utilização dos valores do depósito como renda auferida, não podendo portanto prosperar o lançamento baseado exclusivamente nos depósitos bancários;

Nesse sentido os Acórdãos 104-17493 e 106-09856 do Conselho de Contribuintes, o Acórdão 01-02.741 do Conselho Superior de Recursos Fiscais e o Recurso Especial 11351-PE que se fundamentou na Súmula 182/TRF;

Dos cheque devolvidos

Vários depósitos considerados pela fiscalização voltaram sem fundos o que pode ser facilmente verificado nos pelos extratos bancários;

Tais fatos não foram observados pela fiscalização, que alega ter retirado apenas as devoluções e os estornos de CPMF;

A informação fornecida pelo Banco Bradesco, à folha 1009, dá uma idéia das devoluções de cheques ocorridas;

Dessa forma, faz-se necessário que o processo seja baixado em diligência para que se apure os cheques devolvidos;

Os lançamentos de depósitos em cheque, na maioria dos casos, eram depósitos de inúmeros cheques de uma vez, e alguns retomavam sem fundos;

No ano de 2003, em função de um acordo com o gerente, os depósitos em cheques eram feitos em dinheiro. Assim, se um dos cheques voltasse sem fundos o valor era retirado da conta. Por isso é que, no caso de depósito em cheques, que logo após eram seguidos de depósitos em dinheiro, existem vários estornos de cheques depositados;

Do arbitramento do lucro

15 O arbitramento do auto não se enquadra em nenhuma das hipóteses permitidas em lei;

16. O arbitramento é medida extrema que só pode ser aceito quando não existe nenhuma possibilidade de ser quantificado o resultado do exercício da forma como declarado, no caso a do lucro real.

17. Foram apresentados os Livros Diário e Razão, juntamente com outros, como os registros de entrada e saída;

18. Esse aparato de documentos era suficiente para a apuração do Lucro Real;

19. A alegada falta de informações financeiras não retira a possibilidade de apuração do lucro real, mais ainda quando o fisco dispõe de todos os extratos bancários;

Da multa abusiva

20. A aplicação da multa de 150% é abusiva e ilegal posto que a fiscalização não traz provas da fraude e do dolo da impugnante;

21. A conduta do contribuinte não almejou o impedimento do conhecimento do fato gerador. Pois a acusação que lhe é feita é a de omitir dados da movimentação

financeira - que pode se aferir nos sistemas internos da RFB - e falta de declaração de rendimentos - que definitivamente não pode caracterizar fraude;

22. A impugnante sempre efetuou recolhimentos dos tributos lançados.

Desta forma, resta inconteste que não houve má fé, dolo, ou mesmo tentativa de esconder dados - da RFB. O que houve foi um erro do seu contador;

23. A Ausência de Fraude e dolo está evidenciada no fato do lançamento ter base na escritura contábil e nas informações fornecidas pela própria fiscalizada.

(...)"

A decisão de primeira instância deu parcial provimento apenas para reconhecer a decadência de parte dos lançamentos relativos ao ano calendário de 2003 e a desqualificação da multa de ofício sobre os lançamentos de IRPJ e CSLL oriundos de receitas escrituradas, cujo lucro foi arbitrado.

Inconformada com a decisão de primeiro grau, a ora Recorrente apresentou o recurso sob análise contra os pontos que restou vencida em teor idêntico ao já aventado na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues, Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme já relatado, a Recorrente é pessoa jurídica executora da atividade de factoring, portanto, obrigada a apuração pelo método do Lucro Real.

Do Termo de Verificação Fiscal acostado às folhas 870 a 896 extrai-se que a fiscalização, após regular procedimento de fiscalização (anos calendário 2003, 2004 e 2005), constatou a existência de diversos depósitos bancários em contas de sua titularidade que não se encontravam escriturados em seus livros contábeis. Igualmente, apurou-se que as DIPJs apresentadas pela Recorrente foram entregues com valores zerados.

Destarte, concluiu a fiscalização pela ocorrência da infração de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, tendo sido lavrado contra a Contribuinte autos de infração exigindo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devidos, com

acréscimo de multa qualificada em 150%. Dada a imprestabilidade da contabilidade da Recorrente, foi utilizado o método do lucro arbitrado.

Após regular impugnação a decisão de piso reformou o auto de infração para desconsiderar o dolo da Recorrente sobre a parcela das receitas que já estariam escrituradas. Como consequência desta decisão não só a multa sobre os lançamentos complementares oriundos dessa parcela foi desqualificada para 75%, como a regra de decadência a ser aplicada passou a ser a do art. 150, §4ª do CTN, ao invés da do art. 173, I, do mesmo diploma, assim, os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes a receita escriturada anteriores a 17/12/2003 foram dados por decaídos.

Nos demais pontos que restou vencida a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário nos mesmos termos aduzidos em Impugnação.

De início cumpre salientar que em momento algum a Recorrente nega a existência dos referidos depósitos bancários ou a sua titularidade, apenas alega genericamente que estes não configuram fato gerador ou sinais exteriores de riqueza, vez que, ao seu entender, não restou comprovado o efetivo uso dos mesmos como “renda consumida”.

Ora, de plano não há a menor razão o quanto alegado pela Recorrente. Não se deve confundir tributação sobre a renda com a tributação sobre o consumo. A primeira, a qual tratamos aqui, se caracteriza pela disponibilidade dos valores que vêm a incrementar o patrimônio do sujeito. Diferente da segunda, não há qualquer relevância para a sua tributação se, como ou quando os valores são utilizados.

Outrossim, a mera percepção por parte do fisco de tais numerários nas contas bancárias da Contribuinte se faz suficiente para escorar o lançamento por força de presunção legalmente estabelecida no art. 42 da Lei 9.430/96. Destarte, caberia a Recorrente demonstrar a origem eventualmente diversa de tais valores, o que não o fez em nenhuma instância.

Ainda a Recorrente alega que dos depósitos realizados uma grande quantidade fora estornada por ter sido feita através de cheques sem fundos, e tais devoluções não teriam sido considerados pela Autoridade Fiscal ao determinar a receita tributada.

Defende que tais devoluções deveriam ser descontadas tributado e que seria imprescindível a conversão do feito em diligência para a devida apuração dos valores devolvidos.

Ainda que, a princípio, o raciocínio esteja correto, a Recorrente não traz de forma específica e individualizada a demonstração dos cheques devolvidos e a correlação com os créditos a que referem. Alias, a autoridade julgadora de piso ainda consignou que nem mesmo os depósitos referentes aos cheques trazidos a título exemplificativos foram localizados.

Assim, não há qualquer prova produzida pela Recorrente capaz de sustentar seus argumentos.

Ademais, a conversão do feito em diligência é importante instrumento a ser utilizado pela Turma Julgadora em caso de dúvidas ou necessidade de análise detalhada das

evidências acostadas, contudo, jamais tal expediente pode servir para suplantar a produção probatória devida pela parte quando esta pouco, ou nada, faz para produzi-la.

Por fim, conforme ficou devidamente esclarecido no TVF, a Recorrente omitiu completamente as contas “banco” de sua escrituração contábil, mesmo assumindo a grande quantidade de depósitos e movimentações realizadas. Aliado a isto, tem-se as DIPJs entregues nos três períodos fiscalizados com os valores zerados.

Diante destas condutas, e da inexistência de qualquer elemento trazido em sua defesa que infirme os fatos apontados pela fiscalização, reputo como correta a manutenção da multa qualificada e do afastamento da decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN, quanto as parcelas referentes a omissão de receitas.

Desta forma, por economia processual e por concordar com seus termos, peço vênia para, me utilizando da autorização do art. 57, §3º do RICARF, adotar e reproduzir os termos da decisão de piso:

“(…)

m

A autoridade fiscal concluiu pelo dolo com base nas seguintes condutas do contribuinte (fls. 864-865):

- Prática, reiterada, ao longo dos anos 2003, 2004 e 2005, de pagamentos a beneficiários não identificados e sem comprovou das operações e de suas causas;
- Omissão, em suas escriturações contábeis, das operações a débito e a crédito ocorridas nas suas movimentação bancárias;
- Falsa declaração ao fisco federal ao apresentar DIPJ com valores zerados.

O contribuinte, por sua vez, alega a ausência do dolo, com base nos seguintes argumentos fáticos:

- Ausência nos autos da prova da fraude e do dolo da impugnante;
- Nunca almejou o impedimento do conhecimento do fato gerador;
- Efetuou recolhimentos de todos os tributos devidos;
- A omissão dos dados na DIPJ decorreu de um erro do contador;
- Todo o lançamento tem base na escritura contábil e nas informações fornecidas pela própria fiscalizada.

Note-se que a recorrente em nenhum momento contesta os fatos suscitados pela fiscalização. Ao contrário reconhece a omissão de informações na DIPJ ao afirmar que ela é decorrente do- contador. No mais, limita-se negar a presença do dolo ou sua prova.

De outro lado há de se considerar que os pagamentos a beneficiário não identificados, sem comprovação de causa, não deram origem a qualquer exigência

deste processo. Por isso, não serão levados em conta na apuração da conduta dolosa do contribuinte.

No que tange a omissão das operações bancárias na contabilidade do contribuinte, a recorrente alega que dela não se pode concluir pelo dolo porque os sistemas internos da RFB dispõe tais informações.

Não assiste razão a recorrente.

É cediço que RFB não dispõe, na sua base de dados, informações individualizadas sobre os créditos e débitos bancários dos contribuintes. Dessa forma, se o contribuinte omite informações bancárias em sua contabilidade, e essa conduta resulta na supressão de tributos, pode, sim, haver evidências do dolo.

No caso em concreto há de se levar em consideração que a empresa atua no ramo de fomento mercantil, em especial na comercialização de títulos de crédito. É de se esperar que os recursos depositados em sua corrente tenham origem no financiamento, revenda ou resgate dos títulos de créditos. Em outras palavras, sua movimentação financeira espelha, em tese, a própria atividade mercantil da empresa. De efeito, não se pode furtar a importância do registro das movimentações bancárias na escritura contábil, pois eles serão suporte à contabilidade da operações registradas.

Só para exemplificar a importância desse registro, qualquer empresa de fomento mercantil que pretenda ter sucesso na omissão das receitas de sua atividade, certamente teria a precaução de omitir também os registros bancários de sua escrituração comercial. Pois de outro jeito, os registros revelariam a própria omissão de receitas.

No que diz respeito a falsidade das informações declaradas na DIPJ, a recorrente alega que elas decorrem de erro do contador. Todavia a recorrente não pode suscitar erro de contador na confecção de sua contabilidade para eximir-se de sua responsabilidade, vez que se trata de um preposto da empresa responsável pela escrita contábil desta. Assim, o erros cometidos por aquele a quem esta aproveita, não podem escapar da responsabilidade desta.

Em relação a colaboração do contribuinte - fornecimento de informações e documentos pela própria fiscalizada - durante o procedimento fiscal, é de ressaltar que o início da ação fiscal afasta a espontaneidade do sujeito passivo. Com efeito, a boa conduta do sujeito passivo no procedimento fiscal não abona a conduta dolosa anterior.

O lançamento é decorrente de omissão de receitas, caracterizada por depósitos de origem não comprovada. Há também o lançamento complementar de IRPJ e CSLL sobre a receita escriturada, decorrente da arbitramento do lucro.

No que se refere ao créditos referentes à receita omitida (presumida a partir do depósitos bancários), é inequívoca a ação dolosa do contribuinte no sentido de esconder da autoridade tributária a ocorrência do fato gerador. Isto porque:

a) O contribuinte recebeu em sua contas bancárias depósitos de origem não comprovada (receita omitida);

b) Tal movimentação financeira é deveras superior a receita de prestação de serviços escriturada, que, por sua vez, nem mesmo foi declarada ao fisco (ver folha 880)

c) O contribuinte omitiu reiteradamente todos os créditos 3 débitos bancários em sua contabilidade;

d) O contribuinte apresentou reiteradamente DIPJ 's sem qualquer informação quantitativa sobre sua atividade (valores zerados).

Nem se diga que os pagamentos efetuados são indícios da lisura da conduta do contribuinte posto que eles se referem exclusivamente a receita escriturada, não declarada na DIPJ.

Outra situação é da conduta relativa aos créditos oriundos do arbitramento lucro sobre a receita escriturada. Isto porque, muito embora esta receita não tenha sido declarada ao fisco, ela foi oferecida a tributação por meio do pagamento antecipado dos tributos devidos (lançamento por homologação). Explico melhor.

O pagamento antecipado sujeita-se ao lançamento por homologação. Através do lançamento por homologação a autoridade tributária toma conhecimento do atividade do sujeito passivo. Logo, por meio do pagamento o fisco também conhece da existência do fato gerador do tributo. Principalmente no caso em comento em que foram apresentadas as DCTF's relativas aos períodos fiscalizados.

Dessa forma, tenho que o fisco, por meio dos pagamentos e das DCTFs apresentadas, tomou conhecimento, através do próprio sujeito passivo, do fato gerador dos tributos derivados da receita escriturada. De efeito, não há que se falar em conduta dolosa do contribuinte no eventual crédito remanescente desse fato gerador.

Nesse passo, acolho a conduta dolosa do contribuinte somente sobre os créditos decorrentes da receita omitida (caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada).

2.1.2 Da regra aplicável ao caso concreto

O Imposto de Renda é um tributo regido pelas disposições contidas no art. 150 da Lei nº 5.172/1966, o Código Tributário Nacional (CTN). Tal dispositivo define em seu “caput” o que vem a ser lançamento por homologação:

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

Da leitura do dispositivo, para que haja o lançamento por homologação, mister que o contribuinte tenha antecipado o pagamento do imposto, ainda que parcialmente.

Com efeito, ocorrendo a antecipação do imposto, e ausentes o dolo, a fraude ou a simulação, impõe-se a contagem do prazo decadencial segundo o §4º do art. 150 do CTN. Caso contrário, inexistindo pagamento ou presentes o dolo, a fraude ou a simulação, aplica-se a regra geral do prazo na forma do art. 173, I, do CTN.

Art. 150 [...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha

pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

[grifei]

De outra sorte, as contribuições reflexas (PIS, CSLL e COFINS) receberam do legislador prazos distintos para a homologação, conforme disposto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 24.7.1991:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

[grifei]

Todavia, o STF, mediante a Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91. Pelo que, aplica-se às contribuições reflexas o mesmo entendimento deferido ao IRPJ.

Os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes da omissão de receitas (depósitos bancários de origem não comprovada), estão maculados pelo dolo. O mesmo não se diga dos créditos de IRPJ e CSLL originados da receita escriturada. Aplica-se aos primeiros a regra esculpida no art. 173, I, do CTN, e aos últimos a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

O lançamento ocorreu em 18/12/2008. Com fulcro no art. 150, § 4º, do CTN, os créditos de IRPJ e CSLL, derivados da receita escriturada (decorrentes tão somente do arbitramento do lucro) com fato geradores ocorridos até 17/12/2003 estão atingidos pela decadência.

Em situação diversa, os créditos do ano-calendário 2003, decorrentes da receita omitida, caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada, que se abrigam no prazo decadencial incrustado no art. 173, I, do CTN (cinco anos do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado) não se encontram fulminados pela decadência, posto que a contagem do lustro decadencial destes créditos somente se iniciou a partir de 01/01/2004.

2.2 Dos DEPÓSITOS BANCÁRIOS

No que diz respeito a omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, a recorrente alega que estes não constituem fato gerador do Imposto de Renda, vez que não caracterizam disponibilidade econômica, nem sinais exteriores de riqueza. E mais, que no caso concreto seria imprescindível a utilização dos valores depositados como renda consumida.

No caso, é oportuno analisar o que determina o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, com as modificações do artigo 4º da Lei 9.481, de 13 de agosto de 1997, base do lançamento:

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

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

[...]

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso I do § 3º do art. 42 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser de R\$12.000,00 (doze mil reais) e R\$80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

[grifei]

Depreende-se, pois, que o dispositivo acima estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Dessa forma, a presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram na conta corrente do contribuinte. Em outras palavras, pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, tem-se a autorização para considerar ocorrido o “fato gerador” quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova.

Via de regra, para alegar a ocorrência de “fato gerador”, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a ocorrência do “fato gerador” - as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Diz o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334, aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, *ipsis litteris*:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, - quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV- em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.”

[destaque nosso]

No texto abaixo reproduzido, extraído de “Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas” (Justec-RJ; 1979:806), José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

Assim, o comando estabelecido pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996 cuida de presunção relativa (*juris tantum*) que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte a sua produção.

Não há, portanto, necessidade de se comprovar o nexo causal entre os depósitos bancários (fato indiciário) e a omissão de rendimentos (fato presumido), vez que a Lei

nº 9.430/96, por meio de uma ficção legal, estabeleceu o nexo causal entre o fato indiciário e o presumido. Menos ainda de se comprovar que os valores depositados foram utilizados como renda consumida, pois o fato gerador do imposto de renda não decorre do consumo da renda, mas, sim, da sua disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43, caput, CTN).

Quanto à súmula 182, do extinto Tribunal de Recursos Federais, tenho que, além de não ser de observância obrigatória neste contencioso, está inoperante deste a vigência da Lei nº 9.430/96, conforme se observa pela ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AUTUAÇÃO COM BASE APENAS EM DEMONSTRATIVOS DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA LC 105/01. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 182/TFR. [...]

10. A súmula 182 do extinto TFR, diante do novel quadro legislativo, tornou-se inoperante, sendo certo que, in casu: "houve processo administrativo, no qual a Autora apresentou a sua defesa, a impugnar o lançamento do IR lastreado na sua movimentação bancária em valores aproximados a 1 milhão e meio de dólares (fls. 43/4). Segundo informe do relatório fiscal (fls. 40), a Autora recebeu numerário do Exterior, em conta CC5,- em cheques nominativos e administrativos, supostamente oriundos de "um amigo estrangeiro residente no Líbano" (Fls. 40). Na justificativa do Fisco (fls. 51), que manteve o lançamento, a tributação teve a sua causa eficiente assim descrita, verbis: "Inicialmente deve-se chamar a atenção para o fato de que os depósitos bancários em questão estão perfeitamente identificados, conforme cópias dos cheques de fls. 15/30, não havendo qualquer controvérsia a respeito da autenticidade dos mesmos. Além disso, deve-se observar que o objeto da tributação não são os depósitos bancários em si, mas a omissão de rendimentos representada e exteriorizada por eles." [...] (Resp 792812/RJ, de 13/03/2007)

[grifei]

Adentrando mais ainda ao mérito da omissão de receita, a recorrente alega que vários créditos bancários, utilizados pela fiscalização no lançamento, referem-se a cheques devolvidos por falta de fundos. A título exemplificativo traz aos autos uma carta expedida pelo Banco Bradesco, à folha 1009, parcialmente reproduzida na Figura 1, abaixo:

Conforme solicitação através de sua correspondência datada do dia 05/01/2009, informamos os valores exatos dos cheques devolvidos como segue:

Janeiro 2003	1º Dev.	R\$ 127.009,64	2º Dev.	R\$ 67.543,01
Março 2004	1º Dev.	R\$ 112.498,22	2º Dev.	R\$ 44.956,85
Julho 2005	1º Dev.	R\$ 122.666,78	2º Dev.	R\$ 42.807,55

Informamos que os valores acima correspondem exatamente aos lançamentos efetuados na conta corrente cliente nos períodos ora solicitados.

Todavia a recorrente não indica de maneira individualizada a que créditos estes cheques devolvidos se referem. Tampouco localizei os depósitos destes cheques entre os créditos sem origem comprovada que deram origem ao lançamento. A recorrente

não traz qualquer outra prova de sua alegação. Por isso, considero o argumento improcedente por falta de prova.

A recorrente ainda aduz que os lançamentos de depósitos em cheque, na maioria dos casos, eram depósitos de inúmeros cheques de uma só vez, e que alguns retomavam sem fundos.

Contudo, como a recorrente, mais uma vez, não traz prova de sua alegação, tomo-a como improcedente.

A recorrente afirma também que no ano de 2003, em função de um acordo com o gerente, os depósitos em cheques eram feitos em dinheiro. Desse modo, se um dos cheques voltasse sem fundos o valor seria retirado da conta. Essa seria a razão, no caso de depósito em cheques, que logo após eram seguidos de depósitos em dinheiro, de existirem vários estornos referentes aos cheques depositados.

Mais uma vez, a recorrente não traz qualquer prova alegada, pelo que fico impossibilitado de apreciar os fatos. -.

Sobre a apresentação das provas é oportuno observar seu ônus cabe a quem ela aproveita. No caso, a fisco comprovou a existência de depósitos bancários sem origem comprovada e, por presunção legal, efetuou o respectivo lançamento dos créditos tributários a que tem direito. Cumpria então a recorrente trazer provas do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do crédito tributário do fisco, conforme determina o art. 133 do CPC. O que não fez. No que diz respeito à produção de novas provas, denego o pedido de diligência, pois esta não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer aos autos junto com a peça impugnatória.

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligências e perícias, em conformidade com o artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993).

A realização de diligência pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e/ou esclarecimento de fatos considerados obscuros no processo. Todavia, elas não integram o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-las prescindíveis, não acolher o pedido.

No presente caso, tais motivos são inexistentes, uma vez que o contribuinte deveria ter trazido aos autos os documentos que fundamentaram suas alegações. Desta forma, e em conformidade com o artigo 18, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972, indefiro o pedido de diligência, por considerá-lo prescindível para o julgamento da presente lide.

Nesse passo, concluo que, in casu, os depósitos sem origem comprovada são tributáveis e pertinentes, portanto, o lançamento.

2.3 DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A recorrente alega que o arbitramento do lucro não se enquadra em nenhum das hipóteses permitidas em lei. O que não é verdade.

O caput do art. 47 determina que:

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

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

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

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

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI --(Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o §2 do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e §2 do art. 89 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Extraí-se dos autos que o contribuinte não registrou em sua escrituração contábil (livros diário e razão) os créditos e débitos efetuados nas suas contas bancárias. Desta feita a omissão do contribuinte tomou sua escrituração contábil imprestável para identificar a efetiva movimentação bancária. Pelo que, cabível o arbitramento nos termos do art 47, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 8.981/95.

A recorrente ainda aduz que o arbitramento é medida extrema que só pode ser aceito quando não existe nenhuma possibilidade de ser quantificado o resultado do exercício da forma como declarado, no caso, o lucro real. E mais, que foram apresentados os Livros Diário e Razão e outros suficientes para a apuração do lucro real.

Não assiste razão a recorrente. O arbitramento do lucro do contribuinte, nas hipóteses de que fala o art. 47 da Lei nº 8.981/95, não é um ato discricionário, mas, sim, um ato vinculado da administração tributária. E como ato vinculado, deve ser fielmente seguido pela autoridade administrativa, na forma art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112/1990, mormente quando do exercício do lançamento tributário, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, do CTN).

2.4 DA MULTA DE OFÍCIO

Por fim, a recorrente alega que a multa de 150% é abusiva por não estar comprovado o dolo da impugnante.

O dolo da recorrente foi apreciado em tópico anterior (2.1.1), quando se conclui pela sua presença somente nas condutas que guardam relação com a omissão de receitas. Assim, mantenho a multa de 150% sobre os créditos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes da receita omitida, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

De outra forma, tenho que, no caso concreto, a aplicação multa de 150% aplicada sobre os créditos de IRPJ e CSLL, derivados da receita escriturada, cujo lucro foi arbitrado, é abusiva, devendo, portanto, ser reduzida para 75%.

(...)”

Diante de todo o exposto, não tendo a Recorrente trazido qualquer elemento novo a ser apreciado nesta instância, e por concordar com a decisão de piso, VOTO no sentido de REJEITAR a PRELIMINAR DE DECADÊNCIA, NEGAR o pedido de conversão do feito em DILIGÊNCIA e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo *in totum* a decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Morgado Rodrigues