



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

Processo n° 10283.000064/2006-39
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° **1802-00.956 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 03 de agosto de 2011
Matéria IRPJ - Lucro Arbitrado
Recorrente VITTELO INDUSTRIAL E BENEFICIAMENTO DE CARNE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PRÉVIO PAGAMENTO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário tem como termo inicial: (i) em regra, o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (ii) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando existir prévio pagamento, o prazo é de cinco anos contado do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS E DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL (LEI Nº 9.430/96, ART. 42). INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam omissão de receita 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, deixar de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Em se tratando de presunção legal, cabe ao Fisco a prova do fato indiciário. Ao contribuinte incumbe provar que o fato indiciário não leva, em seu caso concreto, ao fato presumido por lei. Esse ônus não pode ser transferido pelo contribuinte à Administração Tributária.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL IMPRESTÁVEL. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NÃO ESCRITURADA. ARBITRAMENTO DO LUCRO. NATUREZA INCONDICIONAL.

Cabível o arbitramento do lucro quando, além da não escrituração do livro Registro de Inventário, a escrituração contábil dos livros apresentados é imprestável para apuração do lucro real, em face da falta de escrituração da movimentação financeira bancária, a qual representa a imensa maioria da receita bruta da empresa dos períodos de apuração fiscalizados.

O regime de arbitramento do lucro é incondicional. A eventual disponibilização da documentação posteriormente, cuja falta ensejou o arbitramento do lucro, não tem o condão de modificar o ato administrativo do lançamento.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Após ciência do início do procedimento de fiscalização, o contribuinte perde a espontaneidade fiscal e a falta de pagamento espontâneo dos tributos, em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da fiscalização, implica na exigência do principal com multa de ofício mínima de 75% (setenta e cinco por cento), desde que não seja hipótese de agravamento por embaraço à fiscalização ou de qualificação por conduta dolosa (fraude fiscal), quando a multa será ainda maior.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: CSLL, PIS E COFINS.

A decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, por força da 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 suscitada e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Correa, Nelso Kichel, Marcelo Baeta Ippolito e Marco Antonio Nunes Castilho. Ausente justificadamente o Conselheiro André Almeida Blanco.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 397/404 contra decisão da 1ª Turma da DRJ/Belém (fls. 386/391-verso) que julgou procedente, em parte, o lançamento do crédito tributário do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) do ano-calendário 2000, pelo reconhecimento de decadência parcial.

Quanto aos fatos, consta do auto de infração do IRPJ que houve arbitramento do lucro, quanto ao ano-calendário 2000 (fls.11/13), *in verbis*:

(...)

**Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2000 06/2000
09/2000 12/2000**

Arbitramento do lucro tributável (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação, com segurança, do lucro real em razão de omitir parcela de 83 % (oitenta e três por cento), igual a R\$ 3.425.020,21, do total das vendas brutas conhecidas, igual R\$ 4.112.091,50, na respectiva declaração de informações econômico-fiscais (DIPJ) e de apurar prejuízo fiscal nos 4(quatro) trimestres do ano-calendário (erro insanável).

Enquadramento Legal:

A partir de 01/04/1999

Art. 530, inciso II, do RIR/99.

(...)

001 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS

(...)

No curso de procedimento de fiscalização do IRPJ desenvolvido, iniciado em 30-04-04, constatamos que o contribuinte DEIXOU DE INCLUIR em seus livros Diário e Razão, bem como na respectiva declaração de informações econômico-fiscais (DIPJ), créditos efetuados em suas contas-correntes bancárias, no ano-calendário 2000, no valor total anual de R\$ 3.425.020,21, cujas origens de que não se tratam de recursos oriundos das atividades comerciais (vendas de mercadorias) deixou de ser comprovado, inequivocamente.

A falta de escrituração e de inclusão na declaração DIPJ dos referidos créditos bancários caracteriza omissão de registro de receitas operacionais em igual valor, de acordo com o disposto no artigo 287 do RIR/99.

Com base nos extratos bancários apresentados pelo próprio contribuinte, elaboramos o Demonstrativo dos Créditos em

Contas-Correntes e os Extratos da Movimentação Financeira, em anexo, que passam a ser partes integrantes e inseparáveis deste Auto de Infração.

(...)

002 - RECEITAS OPERACIONAIS (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA)

DESCCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO (VENDAS DE PRODUTOS)

(...)

Também foi constatada a falta de escrituração do livro Registro de Inventário, com os saldos dos estoques de mercadorias apurados em 31-12-99, em 31-03-00, em 31-06-00, em 30-09-00 e em 31-12-00.

Assim sendo, por erro insanável, desclassificamos a escrituração dos livros diário e razão e os respectivos resultados apresentados pelo contribuinte, para ARBITRAR o lucro tributável e a base cálculo da Contribuição Social com base nas receitas brutas declaradas, no total anual de R\$ 687.071,29, conforme Demonstrativo dos Créditos em Contas-Correntes, em anexo, que passam a ser partes integrantes e inseparáveis deste Auto de Infração.

(...)

Infrações imputadas:

1) – Receitas omitidas – presunção legal - depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada, no valor de **R\$ 3.425.020,21** (RIR/99, art. 287; Lei nº 9.430/96, art. 42). Exigência do IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e Cofins);

2) – Receita bruta operacional declarada **R\$ 687.071,29** (também submetida ao arbitramento do lucro, em face da desclassificação da escrituração contábil/fiscal). Exigência de IRPJ e CSLL.

Obs: a autuada no ano-calendário 2000, no regime de apuração do lucro real trimestral, apurou prejuízos fiscais nos 4 (quatro) trimestres, ou seja, não apurou IRPJ e CSLL, conforme cópia da DIPJ (fls. 333/338 e 339/342).

A contribuinte forneceu os extratos bancários do ano-calendário 2000, objeto do lançamento fiscal.

Foi aplicado, pela fiscalização, o coeficiente de arbitramento do lucro de 9,6% sobre a receita bruta.

O crédito tributário, lançado de ofício, totaliza a quantia de **R\$ 645.882,63**, incluindo o principal (IRPJ, PIS, Cofins e CSLL), a multa de ofício e os juros de mora atualizados até 30/11/2005.

A contribuinte tomou ciência do lançamento fiscal em **30/12/2005** (fls. 10, 18, 25 e 32), oferecendo impugnação na primeira instância, cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- Decadência: que os créditos tributários dos fatos geradores até 30/11/2000 estão atingidos pela decadência, na forma do art. 150, § 4º, do CTN;

- Omissão de receitas:

a) que da receita omitida devem ser excluídos os valores dos créditos oriundos de transferências bancárias, incluídos nos Extratos da Movimentação Financeira das três contas-correntes (Banco Rural — conta nº 0016414; Banco do Brasil — conta nº 14842 e Banco Sudameris — conta nº 26018496), na forma do art. 287, do RIR/99;

b) que os créditos efetuados nas contas bancárias têm origem legal e comprovada;

c) que os créditos bancários apontados para fins de tributação não se prestam como prova irrefutável do controle paralelo das receitas;

d) que cabe ao fisco demonstrar que as operações que deram origem aos depósitos bancários derivam de vendas;

e) que, nos termos do art. 333, I, do CPC, o ônus da prova cabe ao autor da alegação quanto ao fato constitutivo de seu direito, no caso a Receita Federal do Brasil;

f) que eventual falta de contabilização de parte dos depósitos bancários deve ser analisada em conjunto com a escrituração dos gastos relacionados;

g) que coloca à disposição da RFB seus livros e documentos contábeis para, se for o caso, realizar perícias ou um novo procedimento fiscal.

- Arbitramento do lucro:

a) que somente caberia a desclassificação da escrituração contábil se os livros não tivessem sido apresentados durante a fiscalização;

b) que o livro Registro de Inventário não foi apresentado à fiscalização por ter sido extraviado, porém, em caso de imprescindibilidade, poderia ainda ser refeito;

c) que art. 288 do RIR determina a manutenção do regime de tributação adotado pelo contribuinte autuado.

A decisão recorrida, como já mencionado, manteve o lançamento fiscal em parte, reconhecendo a decadência quanto apenas aos períodos de apuração que, antes do início da fiscalização, havia comprovadamente prévio pagamento parcial (aplicação do art. 150, § 4º, do CTN). Por outro lado, em relação aos períodos de apuração, sem prévio pagamento parcial, aplicou o prazo decadencial do art. 173, I, também, do CTN.

A propósito, a decisão recorrida tem a seguinte ementa (fl. 386):

(...)

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ*

Ano-calendário: 2000

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 ONUS 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.

Os vícios, erros e deficiências encontrados na escrituração, que a torne impréstável para indicar a movimentação bancária ou determinar o lucro real, são motivos suficientes para arbitramento do lucro.

PIS. COFINS. CSLL

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido em relação ao lançamento matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Lançamento Procedente em Parte

(...)

Irresignada com a decisão *a quo* da qual tomou ciência em 06/04/2009 (fl. 392-verso), a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 06/05/2009 de fls. 397/404, cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- que para os fatos geradores do ano-calendário 2000, ocorridos até o dia 30/11/2000, decaiu o direito de lançamento de ofício a partir de 01/12/2005 para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, independentemente da existência, ou não, de prévio pagamento parcial;

- que, se vencida na preliminar suscitada, ainda assim, os lançamentos não devem prosperar, pois:

a) quanto aos depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada: não há que se falar em inversão do ônus da prova, mas sim fazer a correta apreciação dos livros escriturados e documentos apresentados;

b) em relação ao arbitramento do lucro: a eventual falta de escrituração de parte dos depósitos bancários do ano-calendário 2000 deve ser analisada em conjunto com a escrituração, ou seja, com os gastos ou despesas relacionados à produção dessas receitas; que o fisco não levou em consideração os livros contábeis da empresa, para efeito de dedução dos

custos/despesas; que o fisco tem a obrigação legal de fazer a correta apuração, sob pena de enriquecimento ilícito; que não cabe a alegação de que os livros contábeis e fiscais são imprestáveis; que os lançamentos devem ser feitos por homologação e não por arbitramento.

c) deve ser afastada a multa de 75% pela ausência de dolo, fraude ou simulação, e pela inexistência de diferenças a serem exigidas;

d) deve-se considerar os valores pagos a título do IRPJ e excluir da base de cálculo as receitas de vendas não recebidas;

e) devem as exigências reflexas seguir a sorte do IRPJ.

Por fim, com base nessas razões, a recorrente pediu provimento ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelso Kichel, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

Conforme relatado, tratam os autos de crédito tributário do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) do ano-calendário 2000, em face das seguintes infrações imputadas:

a) omissão de receitas – presunção legal – depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada. Exigência do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins);

b) receitas declaradas na DIPJ (também submetidas ao lucro arbitrado em face da desclassificação da escrituração contábil/fiscal). Nesse ano-calendário, no regime de apuração do lucro real trimestral, a contribuinte apurou prejuízos fiscais nos quatro trimestres, ou seja, não apurou IRPJ e CSLL, conforme cópia da DIPJ (fls. 333/338 e 339/342). Exigência do IRPJ e da CSLL.

A decisão recorrida, com base no art. 150, § 4º, do CTN, reconheceu a decadência parcial do crédito tributário apenas quanto aos períodos de apuração que houve, comprovadamente, prévio pagamento parcial, ou seja:

a) CSLL, período de apuração/2º trimestre 2000;

b) Cofins, períodos de apuração: janeiro, fevereiro e junho/2000;

c) PIS, períodos de apuração: janeiro, fevereiro, junho e julho/2000.

Para os demais períodos de apuração do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, que não houve prévio pagamento parcial, a decisão recorrida aplicou o prazo de decadência do art. 173, I, do CTN.

DIREITO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

A recorrente irrisignada com a decisão a *quo*, reitera que o prazo para lançamento do crédito tributário, nos tributos sujeitos à lançamento por homologação, conta-se a partir do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), independentemente da existência de prévio pagamento parcial.

Não tem razão a recorrente.

Quanto aos períodos de apuração que houve, comprovadamente, prévio pagamento de imposto e contribuições, a decisão recorrida já reconheceu a decadência parcial da diferença de crédito tributário lançada de ofício.

Desde o início, convém frisar que, em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, o entendimento deste Égregio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e desta Turma também, é no sentido de que inexistindo prévio pagamento da respectiva exação fiscal submetida a lançamento por homologação, há

deslocamento da contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, para o inciso I do art. 173, ambos, dispositivos legais, do CTN.

Nesse sentido, trascrevo precedente do STJ, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECLARADO E NÃO-PAGO. CORRETA APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. RECURSO DESPROVIDO.

1. Esta Corte tem-se pronunciado no sentido de que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira:

(a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado";

(b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. (REsp nº 413.265).

Como demonstrado, o STJ adota duas regras distintas para definir o prazo decadencial para exercício do lançamento: uma geral, contida no artigo 173, I, do CTN; outra específica, do artigo 150, § 4º, aplicável aos tributos sujeitos a *lançamento por homologação*, desde que relativo ao período de apuração tenha havido prévio pagamento parcial.

Ou seja: havendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial é de 5 (cinco) anos, para o lançamento de eventuais diferenças, contado o prazo a partir do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Por outro lado, inexistindo prévio pagamento, o termo inicial do prazo é o do art. 173, I, do mesmo diploma legal citado.

No mesmo sentido, também os precedentes jurisprudenciais deste CARF:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - ANO-CALENDÁRIO: 1991 - DECADÊNCIA - A partir da Súmula 8 do STF, a contagem do prazo decadencial para o lançamento da CSLL deve orientar-se pelos dispositivos do CTN, e não mais pelo art. 45 da Lei 8.212/1991. A extinção definitiva do crédito tributário pelo § 4º do art. 150 do CTN, e a conseqüente decadência a ela atrelada, só ocorre se, antes disso, a situação sob exame configurar, a partir de um juízo de tipicidade, a hipótese prevista no caput deste mesmo artigo. Não havendo antecipação de pagamento, a contagem do prazo decadencial é feita pelo art. 173 do CTN, e não pelo art. 150. (Acórdão 198-00.074, sessão de 09/12/2008, Relator José de Oliveira Ferraz Corrêa).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. Período de apuração: 01/01/1998 a 30/09/1998. COFINS. DECADÊNCIA.

Uma vez que o STF, por meio da Súmula Vinculante nº 8, considerou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, há que se reconhecer a decadência, em conformidade com o disposto no Código Tributário Nacional. Assim, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao PIS decai no prazo de cinco anos fixado pelo CTN, sendo, com fulcro no art. 150, § 4º, caso tenha havido antecipação de pagamento, inerente aos lançamentos por homologação, ou art. 173, I, em caso contrário. (Acórdão 201-81.461, sessão de 08/10/2008, Relator Maurício Taveira e Silva).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário. Data do fato gerador: 12/03/1997. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. O prazo decadencial é de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento do crédito poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN, para os tributos cuja lei prevê o lançamento por homologação, nos casos em que o contribuinte não tenha efetuado o pagamento. (Ac. 301-34.676, sessão de 12/08/2008, Relatora Irene Sousa da Trindade Torres).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/1998 a 31/07/2002. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. DECADÊNCIA. PRAZO. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF. EXTENSÃO ADMINISTRATIVA. Ao julgar os Recursos Extraordinários nºs 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626, em 11/06/2008, e ao fixar os efeitos modulatórios da referida decisão, o pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Assim, a teor do disposto no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, havendo pagamento parcial, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente às eventuais diferenças de Cofins e do PIS extingue-se em cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. (Acórdão 202-19.214, sessão de 05/08/2008, Relator Antonio Zomer).

Como demonstrado, não há reparo a fazer na decisão recorrida.

Por conseguinte, rejeito a preliminar de decadência.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS E DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS . PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA . ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96. ANO-CALENDÁRIO 2000

A recorrente, intimada pelo fisco, forneceu cópias dos extratos bancários de suas contas correntes do ano-calendário 2000; intimada a comprovar a origem dos depósitos bancários não escriturados, não conseguiu desencumbir-se desse ônus.

Nesta instância de julgamento, mais uma vez, a recorrente não produziu prova para afastar a presunção legal de omissão de receitas.

Do total de receita bruta conhecida, ano-calendário 2000, ou seja, R\$ 4.112.091,50, a recorrente deixou de registrar na sua escrituração contábil 83% de suas receitas, ou seja, R\$ 3.425.020,21 (depósitos bancários a crédito não registrados na sua escrituração contábil e de origem não comprovada, configurando, por presunção legal, omissão de receitas – art. 287 do RIR/99 e art. 42 da Lei nº 9.430/96).

O fisco pode sim, por presunção legal, imputar omissão de receitas, no caso de depósitos bancários de origem não comprovada com documentos hábeis e idôneos, uma vez que não mais se aplica a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos e, também, não se aplicam os precedentes jurisprudenciais invocados, administrativos ou judiciais, pois calcados em legislação revogada.

Isto porque existem duas realidades distintas no que se refere ao uso da movimentação financeira para a caracterização da omissão de receitas, sendo uma com base no art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/1990 (dispositivo legal revogado pela Lei n. 9.430/96), e a outra com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, vejamos:

Lei nº 8.021/1990

"Art. 6º. O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

(...)

§ 5º - O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações."[revogado]

Lei nº 9.430/1996

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido 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.

Com base nos dispositivos acima transcritos, verifica-se que o que distingue uma realidade da outra é que a partir de 01/01/1997 — entrada em vigor da Lei nº 9.430/96 -, a existência de depósitos não escriturados ou de origem não comprovada tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio a se juntar as outras já existentes no ordenamento jurídico, sendo que, a partir daí, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo.

Antes, tal previsão para depósitos bancários inexistia e, com isso, o fisco necessitava, nos estritos termos do art. 6º, *caput*, e § 5º, da Lei nº 8.021/1990, não apenas constatar a existência dos depósitos bancários, mas estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre tais depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse dar ensejo à omissão de receitas.

O fato é que, após a edição da Lei nº 9.430/1996, a movimentação bancária mantida ao largo da escrituração contábil da empresa ou sem comprovação da origem, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário, não mais se aplicando, portanto, o entendimento exarado na Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Para fatos geradores a partir de 1º/01/1997, no tocante à omissão de rendimentos/receitas, com base em depósitos bancários com origem não comprovada, tem vigência única e plenamente o art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Esse diploma legal encerra presunção legal que implica inversão do ônus da prova.

O ônus da prova de que não houve omissão de receitas/rendimentos, por conseguinte, é da contribuinte.

Não há que se falar em sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários com origem não comprovada pelo contribuinte, conforme matéria já sumulada:

Súmula CARF nº 26:

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

O depósito bancário de origem não comprovada é rendimento tributável pelo imposto de renda, por presunção legal.

Esse entendimento encontra-se pacificado, inclusive, no âmbito do Conselho de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Nesse sentido, transcrevo precedentes jurisprudências deste Egrégio Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Acórdão nº 108-09.836, sessão de 05 de fevereiro de 2009, Relatora Valéria Cabral Géo Verçoza).

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA Ano-calendário: 2002 a 2004 Ementa: IRPJ — DEPÓSITOS BANCÁRIOS — OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO LEGAL - Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Acórdão nº 101-97.116, sessão de 05 de fevereiro de 2009, Relator Valmir Sandri).

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE — SIMPLES Exercício: 2003, 2004 Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA —PROCEDÊNCIA - Caracterizam omissão de receita 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.

ÔNUS DA PROVA - PRESUNÇÃO LEGAL - Em se tratando de presunção legal, cabe ao Fisco a prova do fato indiciário. Ao contribuinte incumbe provar que o fato indiciário não leva, em seu caso concreto, ao fato presumido por lei. Esse ônus não pode ser transferido pelo contribuinte à Administração Tributária. (Acórdão nº 105-17.369, sessão de 17 de dezembro de 2008, Relator Waldir Veiga Rocha).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício. 2000, 2001, 2002 OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários. (Acórdão nº 102-49.393, sessão de 06 de novembro de 2008. Relatora Núbia Matos Moura).

*Assunto: SIMPLES NACIONAL EXERCÍCIO: 2004, 2005
Ementa: PRESUNÇÃO LEGAL - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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.*

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - 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. (Acórdão nº 195-0.088, sessão 09 de dezembro de 2008, Relator Benedito Celso Benicio Junior).

OMISSÃO DE RECEITAS DEPÓSITOS BANCÁRIOS: Caracteriza-se como omissão de receita os depósitos bancários feitos em nome de interposta pessoa quando as pessoas envolvidas devidamente intimadas não comprovem a origem em

renda ou receita. A proporcionalização de acordo com a receita declarada de cada pessoa jurídica que movimentou recursos nas contas não macula o lançamento, pois demonstra a aplicação da prudência da lógica e coerência por parte da fiscalização. (AC. CSRF nº 01-05.643, sessão de 27 de março de 2007, Redator designado José Cóvis Alves).

Em relação a utilização dos dados de movimentação financeira bancária para lançamento de tributos (sigilo bancário), prejudicada qualquer discussão, pois a recorrente espontaneamente forneceu os extratos bancários de suas contas correntes.

Portanto, quanto à infração omissão de receitas por presunção legal (depósitos bancários, a crédito, não escriturados e de origem não comprovada), não há reparo a fazer na decisão recorrida.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL IMPRESTÁVEL. ARBITRAMENTO DO LUCRO

A recorrente rebela-se contra o ato de arbitramento do lucro do ano-calendário 2000, em face da desclassificação de sua escrituração contábil/fiscal que implicou não aproveitamento das despesas/custos escriturados.

Aqui, também, não tem melhor sorte a recorrente.

No ano-calendário 2000, a recorrente escriturou os custos e despesas, porém deixou de registrar na sua escrituração contábil/fiscal 83% de sua receita bruta (omissão de receitas). Em face disso, com base no regime de apuração do lucro real trimestral, a contribuinte apurou prejuízos fiscais nos 4 (quatro trimestres) desse ano, não apurando IRPJ e CSLL.

Nesse contexto, a recorrente foi submetida a procedimento de fiscalização pela RFB, culminando na desclassificação de sua escrituração contábil/fiscal, por ser imprestável para apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real.

A desclassificação da sua escrituração contábil/fiscal deu-se à luz do art. 47 da Lei nº 8.981/95, que assim dispõe, *verbis*:

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 nº2.397, 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 tornem imprestável para:

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

b) determinar o lucro real.

(...)

Do total de receita bruta conhecida, ano-calendário 2000, ou seja, R\$ 4.112.091,50, a recorrente deixou de registrar na sua escrituração contábil 83% de suas receitas, ou seja, R\$ 3.425.020,21 (depósitos bancários a crédito não registrados na sua escrituração contábil e de origem não comprovada).

No caso, como demonstrado, o arbitramento do lucro de ofício, diversamente do entendimento da recorrente, foi imprescindível.

Na verdade, o regime do arbitramento do lucro foi a única solução possível em face da imprestabilidade de sua escrituração contábil e fiscal, e por ser, nesse caso, o regime de tributação menos oneroso à recorrente.

Senão vejamos:

Se a fiscalização, simplesmente, adicionasse o montante das receitas omitidas às receitas declaradas e apurasse o IRPJ e a CSLL com base no lucro real trimestral (regime de apuração da recorrente até então), subtraindo os valores dos tributos já declarados com base na receita declarada, a carga tributária dessas exações fiscais seria maior (muito maior), por duas razões: (i) as despesas/custos seriam apenas os já registrados na escrituração contábil imprestável; (ii) não havia, além disso, IRPJ e CSLL recolhidos para o ano-calendário com base na receita declarada, pois a contribuinte apurou prejuízos fiscais no ano (em face da omissão de receitas).

Já, pela aplicação de ofício do regime do lucro arbitrado, a base de cálculo do IRPJ foi de apenas 9,6% (coeficiente de presunção do lucro) e da CSLL foi de 12% (coeficiente de presunção) sobre o montante da receita bruta apurada pelo fisco (receita escriturada + receita omitida). Ou seja, para o IRPJ foram considerados 90,4% de custos/despesas presumidos e para a CSLL foram considerados custos/despesas presumidos de 88%.

Nesse caso, realmente a jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo, e da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, é firme no sentido de fazer prevalecer o arbitramento do lucro, pois a manutenção do regime do lucro real, sem despesas/custos a deduzir em relação às receitas omitidas, seria demasiadamente oneroso para a contribuinte.

Nesse sentido, transcrevo ementas de decisões deste Egrégio Conselho (precedentes) que, *mutatis mutandis*, reconhecem e justificam a aplicação do arbitramento do lucro, quando a escrituração contábil/fiscal é imprestável para apuração do lucro real, como no caso:

IRPJ - GLOSA DE DESPESAS - PRESERVAÇÃO DA APURAÇÃO PELO LUCRO REAL - Incabível a preservação da tributação pelo lucro real quando a autoridade fiscal procede à glosa da quase totalidade das despesas operacionais lançadas. Nesse caso, deve o Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica, pois a tributação pelo lucro real pressupõe a existência de escrituração regular, assim entendida aquela que tem seus lançamentos lastreados por documentos hábeis e idôneos, registrados em livros comerciais e fiscais, tendo como ponto de partida o lucro líquido, que é a soma algébrica de receitas,

custos e despesas. Recurso de ofício negado.(1º CC/Acórdão nº 108-08.184).

IRPJ - GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS - Incabível a preservação da tributação pelo real, quando a autoridade fiscal procede à glosa de 100% dos custos e 99,97% das despesas operacionais da pessoa jurídica, em razão da não apresentação dos documentos comprobatórios reiteradamente solicitados. Nesse caso, deve o Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica, pois a tributação pelo lucro real pressupõe escrituração regular, assim entendida, aquela que tem seus lançamentos lastreados em documentos hábeis e idôneos. Recurso voluntário provido.(Acórdão CSRF 01-02.554).

Como demonstrado, o arbitramento de lucro não é penalidade; é regime de apuração do imposto, em face da imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal.

Tanto não é penalidade que, sua aplicação, dá-se, como no caso, quando a maior parte da receita bruta é omitida (contabilidade imprestável), afastando a aplicação do regime de tributação mais gravoso (Lucro Real), pela inexistência de despesas/custos escriturados atinentes às receitas omitidas.

Além disso, o arbitramento é sempre definitivo ou incondicional, sendo incabível reapreciação posterior da escrituração da contribuinte, conforme os seguintes precedentes deste Égrégio Conselho:

IRPJ ANO CALENDÁRIO 1997— LUCRO ARBITRADO — SUJEITO PASSIVO REGULARMENTE INTIMADO DEIXA DE APRESENTAR DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ADOTADO — ARBITRAMENTO CONDICIONAL — INEXISTÊNCIA — Cabível o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica deixa de exhibir ao Fisco, após reiteradas intimações, os livros e documentos de sua escrituração comercial e fiscal, comprobatórios do regime de tributação conforme as regras do lucro real (art. 47, inciso III da Lei nº 8.981/1995). O Regime de arbitramento é incondicional. A eventual disponibilização da documentação cuja falta ensejou o arbitramento do lucro, não tem o condão de modificar o ato administrativo do lançamento.(Acórdão CC nº 101-94.411, sessão de 04/11/2003, Relator Raul Pimentel).

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO ARBITRADO. Inexistente a escrituração regular e não atendidos os requisitos para tributação pelo lucro presumido ou real, impõe-se o regime do lucro arbitrado, que será aplicado sobre as receitas declaradas e omitidas, compensando-se o imposto já recolhido. (...) LUCRO ARBITRADO. PERÍCIA CONTÁBIL. O arbitramento do lucro não é condicional, sendo defeso a apresentação posterior de escrituração contábil, indeferindo-se o pedido de perícia formulado sem atender os requisitos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72. (Acórdão CARF nº 1803 –00.764, sessão de 26/01/2011, Relator Walter Adolfo Maresch).

ESCRITURAÇÃO COMERCIAL. DEFICIÊNCIAS. LUCRO ARBITRADO. A apresentação de escrituração incompleta, impedindo a devida apuração dos tributos por parte da Fiscalização, enseja o arbitramento dos lucros auferidos pela

pessoa jurídica. LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO APRESENTADA POSTERIORMENTE. Tendo em vista a não existência de arbitramento condicional, o ato administrativo do lançamento não é modificável pela apresentação posterior da escrituração, cuja inexistência ou não apresentação foi a causa do arbitramento. (Acórdão CARF nº 1302-00.458, sessão de 26/01/2011, Relator Marcos Rodrigues de Mello).

ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS. Comprovada a falta de apresentação dos livros que amparariam a tributação com base no lucro real, cabível é o arbitramento do lucro. Atendidos os pressupostos objetivos e subjetivos na prática do ato administrativo de lançamento, sua modificação ou extinção somente se dará nos casos previstos cru lei (CTN, art. 141). Como inexistente arbitramento condicional, o ato administrativo de lançamento não é modificável pelo posterior oferecimento do documentário cuja falta de apresentação foi a causa do arbitramento. (Acórdão CARF nº 1801 – 00.075, sessão de 25/08/2009, Relator Marcos Vinícius Barros Ottoni).

ARBITRAMENTO DO LUCRO - LEGITIMIDADE - É legítimo o arbitramento do lucro fundado na não apresentação dos livros e documentos fiscais e contábeis, sendo inócua a sua apresentação posterior à fase de instrução, eis que não existe arbitramento condicional. (Acórdão CC nº 105-17.385, sessão de 04/02/2009, Relator Paulo Jacinto do Nascimento).

ARBITRAMENTO. APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS EM FASE DE JULGAMENTO.

Não se conhece da apresentação dos livros que não foram exibidos durante o procedimento fiscal, ensejando o arbitramento do lucro, tendo sido a empresa regularmente intimada a apresentá-los, por diversas vezes. Não existe arbitramento condicional. (Acórdão CC nº 191-00.045, sessão de 11/12/2008, Relatora Ana de Barros Fernandes).

A recorrente alegou, ainda, que fosse retirado da receita bruta pretensas receitas de vendas não recebidas. Trata-se de alegação sem nexo, inoportuna, pois, em relação às receitas escrituradas, foram computadas e consideradas as receitas declaradas ao fisco pela própria contribuinte (oferecidas à tributação pela própria contribuinte). E, em relação às receitas não escrituradas (depósitos bancários, a crédito, de origem não comprovada), não há que se falar em valores não recebidos, pois foram utilizados os valores recebidos (depósitos a crédito em suas contas correntes bancárias).

Por conseguinte, quanto ao Lucro Arbitrado, não há reparo a fazer na decisão recorrida.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Após ciência do início do procedimento de fiscalização, o contribuinte perde a espontaneidade fiscal e a falta de pagamento espontâneo dos tributos, em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da fiscalização, implica na exigência do principal com multa de ofício mínima de 75%, desde que não seja hipótese de agravamento por embaraço à

fiscalização ou de qualificação por conduta dolosa (fraude fiscal), quando a multa será ainda maior.

Configuradas as infrações imputadas, não há como afastar a multa de ofício de 75%, que é a multa mínima para lançamento de ofício (Lei nº 9.430/96, art. 44, I).

Se houvesse dolo na conduta das infrações (omissão de receitas- falta de pagamento dos tributos), a multa, em tese, não seria essa, mas sim qualificada, ou seja, de 150%.

Logo, pela não configuração do elemento dolo, foi aplicada, por conseguinte, corretamente a multa mínima de 75%, cuja penalidade deve ser mantida, por ser a cominada legalmente.

Não há reparo a fazer na decisão recorrida.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: CSLL, PIS E COFINS.

A decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, por força da relação de causa e efeito que os vincula.

Por tudo que foi exposto, voto para AFASTAR a preliminar suscitada e, no mérito, para NEGAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel