



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

Processo n° 10384.721474/2014-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.974 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2018
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITO BANCÁRIO
Recorrente VOCÊ COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RECURSO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é efeito legal da interposição de recurso voluntário, sendo desnecessária qualquer decisão do CARF para garantir esse efeito.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO.

Os valores creditados em contas bancárias geram presunção “*juris tantum*” de omissão de receitas, quando a pessoa jurídica, não os tendo contabilizado, deixar de comprovar a origem dos recursos utilizados nas respectivas operações.

SÚMULA N° 182 DO TFR. ENTENDIMENTO SUPERADO. LEI N° 9.430/1996.

O entendimento consagrado no enunciado da Súmula n° 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso tornou-se superado com o advento do art. 42 da Lei n° 9.430/1996.

ART. 42 DA LEI N° 9.430/1996. REVOGAÇÃO TÁCITA PELO §4° DO ART. 5° DA LEI COMPLEMENTAR N° 105/2001. INOCORRÊNCIA.

Não ocorreu revogação tácita do art. 42 da Lei n° 9.430/1996 pelo §4° do art. 5° da Lei Complementar n° 105/2001, porquanto não existe incompatibilidade entre os dois dispositivos.

IMPOSTO DE RENDA. LUCRO ARBITRADO. HIPÓTESES DEFINIDAS NA LEI. VÍCIOS PONTUAIS DA ESCRITA CONTÁBIL.

O lucro arbitrado é forma de apuração da base de cálculo do IRPJ que só é admitida nas hipóteses taxativamente previstas na lei, entre as quais não se incluem vícios pontuais que não tornem imprestável a escrita contábil.

IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas, e ,no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, reduzindo o valor da omissão de receita, no ano de 2010, a R\$ 2.085.188,62, nos termos de tabela contida no voto do relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição ao Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro), Ângelo Abrantes Nunes (suplente convocado para manter paridade do colegiado), Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição à Conselheira Bianca Felícia Rothschild). Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por **VOCÊ COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 06-53.109, da 2ª Turma da DRJ - Curitiba, que negou provimento à impugnação da recorrente, mantendo o lançamento pelo qual se exigia crédito tributário no montante de R\$ 15.289.955,84, compreendendo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, acrescidos de multa e juros de mora.

A infração que deu causa ao lançamento é a omissão de receitas caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada. O lançamento foi impugnado, mas a DRJ - CTA negou provimento à impugnação, no Acórdão nº 06-53.109, cuja ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

NULIDADE DO ACÓRDÃO Nº 06-50.641, DE 17/12/2014.

Impõe-se declarar a nulidade do Acórdão nº50.641 de 17 de dezembro de 2014, posto que liminar obtida junto a Mandado de Segurança, afastou a prejudicial de mérito de intempestividade da impugnação, determinando a análise das razões apresentadas pelo sujeito passivo.

REALIZAÇÃO DE NOVO JULGAMENTO. DETERMINAÇÃO EXPRESSA EM LIMINAR JUDICIAL.

Tendo o Poder Judiciário afastado a intempestividade da impugnação que fundamentou a emissão do Acórdão nº50.641 em 17/12/2014, procede-se a análise de mérito da defesa administrativa impetrada pela contribuinte contra o lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Por expressa previsão legal caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO. NÃO CABIMENTO.

Não tendo sido descaracterizada nem desclassificada a escrituração da autuada, correto o procedimento fiscal de adotar, para fins do lançamento realizado, o regime de tributação assumido pela contribuinte, no caso o Lucro Real, conforme mandamento do artigo 24, da Lei nº9.249, de 1995, pelo que descabido o arbitramento pretendido pela impugnante.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Comprovada a omissão de receitas, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

SÚMULA 182 DO TFR. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO COM LANÇAMENTOS RELATIVOS A FATOS GERADORES OCORRIDOS SOB A ÉGIDE DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

A Súmula 182 do TFR, tendo sido editada antes do ano de 1988 e por reportar-se à legislação então vigente, não serve como parâmetro para decisões a serem proferidas em lançamentos fundados em lei editada após aquela data.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la amparado em demonstração com base em oferta de provas hábeis e idôneas, descabendo solicitar ao fisco que supra aquilo que deixou de juntar à peça de defesa.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAIS. PREVISÃO LEGAL.

Os percentuais da multa exigíveis em lançamento de ofício, inclusive as possibilidades de reduções, são determinados expressamente na legislação tributária, portanto em normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

PEDIDO DE REDUÇÃO DA MULTA.

Constatada infração à legislação tributária, a imposição de penalidades pelo fisco obedece ao princípio da estrita legalidade, nos termos do art. 97, inciso V, do CTN, sendo inerente ao lançamento de ofício, não cabendo à autoridade tributária reduzir os percentuais aplicados segundo a legislação tributária, nem afastar sua exigência, exceto quando há previsão legal.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Diante dessa decisão, foi interposto recurso. Com ele vieram aos autos vários documentos, inclusive extratos bancários. Tais documentos fizeram com que esta Turma determinasse a realização de diligência, nos termos da Resolução nº 1301-000.391, que assim resumiu os argumentos alinhados pela recorrente:

Não resignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual reiterou as razões já expostas na impugnação.

Disse que o lançamento de crédito tributário por falta de apresentação de informações relativas à movimentação bancária só poderia ter sido feito diante da ausência de comprovação da origem dos recursos; jamais, sem aprofundar a investigação, a fim de reunir outros elementos capazes de comprovar a omissão de receitas, sob pena de tributar meros depósitos bancários. Nessa linha, invocou o entendimento consagrado na Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR.

Acrescentou que a omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada só pode prosperar na ausência absoluta de documentos. No caso concreto, entretanto, teriam sido apresentados documentos capazes de demonstrar a origem dos recursos. Tais valores estariam discriminados nos livros fiscais.

Disse a recorrente que foi apresentado um *pendrive* contendo os livros diários e razão, extratos das contas mantidas no Banco do Brasil e no Banco Itaú, notas fiscais da matriz e das filiais, e planilhas.

Especificamente quanto à origem dos valores depositados, afirmou ter sido recebido de janeiro a dezembro de 2010 o montante de R\$ 3.145.451,66 da empresa TNL CPS S/A pela prestação de serviços.

A recorrente afirmou que tinha com o Banco Itaú um contrato de empréstimo para capital de giro, que consistia numa linha de crédito pela qual a instituição financeira punha à disposição da recorrente um "*limite*" em uma conta à parte. Em razão desse contrato foram depositados no período R\$ 4.349.774,82.

Outros tantos depósitos não passariam de transferências de dinheiro entre entidades empresariais pertencentes à mesma pessoa. É o caso da empresa Você Comércio e Representações Ltda., Você Telecom Ltda. e 2A Turismo Ltda. Além disso, haveria também transferências entre contas da recorrente, tudo totalizando o valor de R\$ 920.139,95.

Por fim, uma parte dos depósitos tem origem em valores automaticamente transferidos das chamadas "*contas-espelhos*" para as contas principais, atingindo no período a soma de R\$ 2.839.360,59.

Computados todos esses valores, ter-se-ia, no entender da recorrente, R\$ 11.254.727,02 de depósitos cuja origem estaria devidamente esclarecida.

A par desse fato, o confronto entre a movimentação bancária contabilizada e a receita auferida não seria suficiente para caracterizar a omissão de receita, exigindo-se para tanto investigação mais aprofundada. É necessária a presença de outros indícios. A presunção será legítima se, além dos depósitos bancários, existirem outros sinais exteriores de riquezas.

Ademais, o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 teria sido revogado tacitamente pelo art. 5º, § 4º, da Lei Complementar nº 105/2001.

Para a recorrente, os documentos apresentados comprovariam a origem de R\$ 11.254.727,02 depositados nas contas bancárias, com o que restaria indubitável que a integralidade do lançamento não poderia subsistir. Requereu, entretanto, caso mantido o lançamento, a redução da base de cálculo de R\$ 17.151.084,05 para R\$ 5.896.357,02.

Além dos pontos já suscitados, a recorrente alegou erro no lançamento, uma vez que, em afronta ao art. 47, inciso II, alíneas "a" e "b", da Lei nº 8.981/1995, não foi observada a sistemática do lucro arbitrado, o que induziria a nulidade integral do lançamento.

Alegou que, de acordo com o art. 8º do Decreto-Lei nº 1.648/1978, a base de cálculo deveria corresponder a 50% da receita omitida. Não obstante, a base de cálculo correspondeu à totalidade dos valores depositados, confundindo os conceitos de receita e de renda.

A tributação da totalidade da receita estaria em desacordo com o art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN.

Ressaltou que na hipótese de a escrituração contábil conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, a medida correta seria apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro arbitrado, tendo por critério a receita bruta conhecida.

Erro na apuração da base de cálculo implica nulidade do lançamento, o qual deve ser desconstituído, para que um novo seja efetuado.

Com esses fundamentos, pediu a invalidação total do lançamento e, sucessivamente, caso indeferida a invalidação, que seja reduzida a base de cálculo a 50% da receita considerada como omissão.

Requeru, por fim, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A diligência foi determinada pelas seguintes razões:

No lançamento, a autoridade fiscal apurou omissão de receitas, com base na presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, que tem a seguinte redação:

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

A recorrente se insurgiu contra o lançamento, por entender que a movimentação bancária não dispensava a presença de outros sinais exteriores de riqueza, para dar validade à constituição do crédito tributário. Também questionou a apuração da base de cálculo. A seu juízo, o lançamento deveria adotar o lucro arbitrado, e não o lucro real, como fez a Fiscalização.

Porém, além dessas alegações, a recorrente, buscando comprovar a origem dos depósitos em contas bancárias, apresentou vários documentos. Disse que alguns créditos correspondiam a recebimentos de comissões por serviços prestados. Para comprová-lo trouxe várias notas fiscais de sua emissão. No mais, alegou: i) transferência entre contas bancárias das quais era titular; ii) ingresso de recursos em razão de contrato de crédito com o Banco Itaú; e iii) depósitos em *conta espelho* e transferências automáticas para a conta principal.

Examinando a documentação apresentada, constata-se que os valores inseridos nos documentos fiscais (excluído um percentual a título de comissão), aparentemente, correspondem a depósitos feitos nas duas contas examinadas pela Fiscalização.

Além disso, a recorrente trouxe extratos bancários de contas de que era titular, nos quais estão consignadas saídas de dinheiro que, tanto no valor quanto na data, coincidem com vários depósitos que a Fiscalização reputou como não justificados e, por isso, presumiu que os respectivos valores fossem receitas tributáveis.

Os documentos que acompanham o recurso, a julgar pelo relatório fiscal de fls. 54 a 56, não foram examinados pela Fiscalização, quando do procedimento de auditoria fiscal, momento em que os auditores poderiam ter examinado os documentos fiscais, sob o aspecto formal e material. Além disso, os extratos apresentados pela recorrente, visando provar a existência de transferências, são relativos a contas bancárias cujos depósitos não foram objeto do lançamento. Essa circunstância não permite saber se a autoridade fiscal chegou a examinar tais extratos, eliminando as transferências, ou se aquela autoridade sequer teve conhecimento da existência de tais contas.

Por essas razões, faz-se necessária a devolução dos autos à unidade de origem, a fim de realizar diligência para esclarecer os seguintes pontos:

a) verificar e informar se os valores constantes da planilha de fl. 2.005 se referem às notas fiscais apresentadas pela recorrente, e se correspondem às quantias creditadas nas contas bancárias objeto do presente lançamento;

b) verificar e informar se os valores do extrato de fls. 2.051 a 2.058 e os valores da planilha de fl. 2061 correspondem efetivamente a quantias transferidas entre contas do mesmo titular e se tais valores foram excluídos pela Fiscalização.

A autoridade que realizar a diligência poderá **examinar e informar qualquer outro aspecto que julgar relevante** para o deslinde da controvérsia, devendo ao final elaborar **relatório conclusivo**, do qual a recorrente deverá ser intimada para, se quiser, manifestar-se sobre as conclusões do relatório.

O resultado da diligência está consignado no relatório fiscal de fls. 5.263 a 5.266, em que a Fiscalização atesta a comprovação de origem de vários depósitos considerados, por presunção, como receita omitida.

A recorrente se manifestou às fls. 9.869 a 9.872 sobre o resultado da diligência, especialmente para contestar a manutenção de alguns depósitos no rol daqueles tidos como de origem não comprovada. Os depósitos remanescentes seriam empréstimos realizados por empresas do mesmo grupo e por empresas do mesmo ramo de atividade. Outros teriam origem em vendas e os demais seriam oriundos de depósitos em dinheiro feitos pela própria recorrente.

Concluída a diligência, os autos retornaram ao CARF para prosseguir o julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Suspensão de exigibilidade do crédito tributário

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III, do art. 151 do CTN, é efeito direto do recurso administrativo. Portanto, decorrendo de disposição legal expressa, a suspensão de exigibilidade pleiteada pela recorrente é automática, prescindindo de qualquer decisão por parte deste colegiado.

Depósitos bancários e sinais exteriores de riqueza

No lançamento, apurou-se omissão de receitas a partir da verificação da existência de depósitos bancários de origem não comprovada. O fundamento legal é o art. 42 da Lei nº 9.430/1996, assim redigido:

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.

Trata-se de presunção para a qual se exige a presença dos seguintes requisitos: a) discrepância entre a movimentação financeira e a receita contabilizada no período; b) existência de depósitos bancários cuja origem a Fiscalização, pelo exame das informações de que disponha, não conseguir identificar; c) intimação regular ao contribuinte para esclarecer as operações que deram causa aos depósitos, fazendo-o mediante a apresentação de documentos hábeis; e d) ausência ou insuficiência de esclarecimentos, após o decurso do prazo fixado na intimação referida no item anterior. Reunidos esses requisitos, nasce a presunção de omissão de receitas, a qual, sem necessidade de prova de qualquer outro fato ou circunstância, pode dar ensejo ao lançamento de Imposto de Renda e dos demais tributos.

No caso em exame, estão presentes todos os requisitos, e isso basta para autorizar a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430.

O relatório fiscal (fls. 54 a 63) informa que, no ano de 2010, ingressou nas contas bancárias da recorrente um montante superior a R\$ 60.000.0000,00, segundo registrado no livro Razão; entretanto, no mesmo período, foi reconhecida uma receita de R\$ 16.260.652,24. Diante dessa disparidade, a recorrente foi intimada a comprovar a origem dos valores que transitaram pelas contas correntes mantidas no Banco do Brasil e no Banco Itaú. Ainda, segundo o aludido relatório fiscal, a resposta foi evasiva. Pedia a recorrente que a

comprovação fosse dispensada, pois as informações dos extratos bancários e do livro Razão seriam suficientes para comprovar a origem dos valores depositados. No mais, se mostrava inviável, no dizer da recorrente, fazer a comprovação individualizada de cada depósito.

Sob a égide do art. 42 da Lei nº 9.430, essas circunstâncias, por si mesmas, são suficientes para autorizar o lançamento do IRPJ e demais tributos.

A recorrente, reportando-se implicitamente a uma legislação já superada, disse não ser juridicamente possível lançar tributo com base em depósitos bancários, sem que a autoridade fiscal aprofunde a investigação, a fim de demonstrar a existência de outros indícios de omissão de receitas.

Não procede a alegação. Depois do advento da Lei nº 9.430, já não se faz necessário, para viabilizar o lançamento com base em depósitos bancários, reunir de outros indícios de omissão de receitas ou sinais exteriores de riqueza.

O art. 42 acima citado veio substituir, no que tange à utilização de extratos bancários, a sistemática prevista no art. 6º da Lei 8.021/1990, que assim dispõe:

*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.***

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

*§ 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 pela lei nº 9.430, de 1996)*

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

O caput do art. 6º da Lei nº 8.021 emprega a expressão *sinais exteriores de riqueza*. A partir desse texto, construiu-se a interpretação segundo a qual a faculdade prevista no § 5º, que autorizava a utilização de depósitos bancários ou aplicações financeiras para lançar

tributo, não prescindia da vinculação de tais depósitos ou aplicações a outros indícios de omissão de receitas.

A exigência de conjugar depósitos bancários com outros sinais exteriores de riqueza foi superada com o advento do art. 42 da Lei nº 9.430. A alteração legislativa veio instituir em favor da Fazenda uma presunção relativa de omissão de receitas, para a qual basta a presença dos requisitos acima apontados. Criou-se, portanto, nova sistemática, afastando a prevista no art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021.

É possível, de tudo quanto se disse, inferir que a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430 dispensa qualquer outra prova direta ou indiciária da omissão de receitas. Pelas mesmas razões, se pode afirmar que já está superada a Súmula 182 do extinto TFR.

Acerca da validade da aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430, a recorrente ponderou que o referido dispositivo teria sido tacitamente revogado pelo § 4º do art. 5º da Lei Complementar nº 105/2001.

Não procede o argumento. De acordo com o § 1º, do art. 2º do Decreto-lei nº 4.657/1942, Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antes chamada Lei de Introdução ao Código Civil), a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que trata a lei anterior.

O art. 42 da Lei nº 9.430, como se viu, estabelece em favor da Fazenda uma presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. O art. 5º da Lei Complementar nº 105, por sua vez, dispõe sobre informações a serem prestadas por instituições financeiras à administração tributária da União, permitindo ao Poder Executivo definir os critérios pelos quais aquelas informações devam ser fornecidas, bem como a periodicidade e os limites de valor.

Já o § 4º concede à autoridade administrativa poderes para, em caso de indícios de irregularidade ou de ilícito fiscal, requisitar informações e documentos, bem como realizar fiscalização ou auditoria.

Ao contrário do que afirma a recorrente, não ocorreu revogação tácita, nem expressa do art. 42. A Lei Complementar nº 105 e a Lei nº 9.430 tratam de matérias diferentes, não havendo incompatibilidade entre elas. Além disso, não existe na lei complementar cláusula de revogação de qualquer dispositivo da Lei nº 9.430.

Lucro arbitrado

A recorrente sustenta que a autoridade lançadora deveria ter adotado o lucro arbitrado para apurar a base de cálculo do IRPJ, e não o lucro real, como foi feito no auto de infração, o que acabou resultando na incidência do imposto sobre a totalidade da receita, como se ela fosse a própria expressão do lucro tributável. Disse que é obrigatória a apuração da base de cálculo pelo lucro arbitrado, na hipótese de a escrituração contábil conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou para identificar a efetiva movimentação financeira.

Pediu a recorrente a aplicação do art. 8º do Decreto-lei nº 1.648/1978, que estabelecia que o lucro arbitrado, nos casos de omissão de receita, seria cinquenta por cento dos valores omitidos.

A legitimidade da sistemática do lucro arbitrado na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL se verifica apenas nas hipóteses taxativamente enumeradas no art. 47 da Lei nº 8.981/1995.

O inciso II do art. 47 impõe o lucro arbitrado quando 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.

No caso em exame, não se verifica nenhuma das duas hipóteses.

O relatório fiscal (fls. 54 a 56) deixou assentado que a irregularidade não estava na falta de registro contábil da movimentação financeira, mas, sim, na falta de esclarecimento acerca das operações que deram origem aos valores depositados. Ademais, não foi apontada qualquer outra irregularidade no registro contábil ou fiscal de despesas dedutíveis, que pudesse inviabilizar a apuração do lucro real.

O fato de a incidência tributária, na apuração do crédito, recair sobre a maior parte da receita omitida, ou mesmo sobre a totalidade dela, não invalida o lançamento. Mostra apenas que as despesas da empresa foram pequenas no período, ou que o contribuinte não as contabilizou corretamente.

Em qualquer das duas hipóteses, o lucro arbitrado não se impõe como obrigatório. No caso concreto, não houve violação do art. 43 do CTN, porque as despesas dedutíveis, tal como informadas pelo próprio contribuinte, foram integralmente consideradas no lançamento.

Observe-se que a recorrente insiste na tese de que o lucro arbitrado seria a forma correta de apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois havia indícios de fraude, vícios, erros e deficiências em sua escrituração.

Acolher tal alegação é aceitar que o contribuinte alegue a própria torpeza em seu benefício. Além do mais, o regime do lucro arbitrado não é uma opção que o contribuinte ou o Fisco possa livremente fazer. A lei define as hipóteses em que o lucro arbitrado é necessário. Nenhuma delas está presente no caso em exame.

O lançamento não foi feito com base no lucro arbitrado. Entretanto, ainda que o fosse, as disposições do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.648/1978 já não seriam aplicáveis, pois ao tempo do fato gerador vigia a Lei nº 9.249/1995, cujo art. 16 estabelece os percentuais a serem utilizados na apuração do lucro arbitrado, o que inviabiliza qualquer pretensão de aplicar o art. 8º do aludido decreto-lei.

Revogação tácita do art. 42 da Lei nº 9.430/1996

Alegou a recorrente que o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 teria sido revogado tacitamente pelo art. 5º, § 4º, da Lei Complementar nº 105/2001.

A revogação tácita, nos termos do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942), ocorre quando a lei posterior for incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que trata a lei anterior.

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

O art. 42 da Lei nº 9.430 estabelece uma presunção, em favor do Fisco, de omissão de receitas. Já o § 4º, do art. 5º da Lei Complementar nº 105, faculta à autoridade administrativa requisitar informações e documentos, ou realizar fiscalização ou auditoria, quando verificar indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou indícios de ilícito fiscal, a partir das informações fornecidas pelas instituições financeiras. Esta é a dicção da lei:

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

(...)

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

Não existe, como se percebe, incompatibilidade entre os dois dispositivos legais, pois tratam de matérias diferentes. Portanto, não ocorreu a revogação a que se refere a recorrente.

Omissão de receitas

A infração colhida no lançamento foi a omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários cuja origem a recorrente, embora intimada, não conseguiu comprovar. Entretanto, ao começar a julgar o recurso, esta Turma deliberou pela realização de diligência, tendo em vista que alguns documentos, inclusive extratos de contas bancárias, indicavam de forma plausível que vários depósitos poderiam ter origem em transferências entre contas do mesmo titular, bem como em prestação de serviços pela recorrente.

Concluída a diligência, a Fiscalização produziu o seguinte relatório:

O objetivo desta diligência está expresso nos itens a e b da folha 5.259 deste processo, conforme abaixo:

"item a) verificar e informar se os valores constantes da planilha de fl. 2.005 se referem às notas fiscais apresentadas pela recorrente, e se correspondem às quantias creditadas nas contas bancárias objeto do presente lançamento:"

resposta do auditor-fiscal:

Sim, os valores constantes da planilha de fl. 2.005 referem-se às notas fiscais apresentadas pela recorrente e correspondem às quantias creditadas nas contas bancárias objeto do presente lançamento.

Trata-se de serviços prestados pela empresa VOCÊ COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA (CNPJ: 07.060.579/0001-27) a TNL PCS S/A (CNPJ: 04.164.616/0008-25) e seus consequentes pagamentos. Em relação a esses recebimentos, a empresa juntou várias notas fiscais ao processo e as relacionou em uma planilha na folha 2.005. Os valores depositados na conta bancária representam os percentuais de 93,5%, 94,5% ou 95,5% dos valores das notas fiscais. Os descontos representam as retenções do ISS e imposto de renda. Essas notas fiscais juntadas ao processo e relacionadas na folha 2.005, comprovam a origem de R\$ 3.145.451,66 dos depósitos relacionados no auto de infração. Caso tais notas fiscais tivessem sido apresentadas durante a fiscalização, os depósitos sem comprovação de origem no Banco do Brasil teriam sido reduzidos dos R\$ 6.902.638,37 constantes do auto de infração para R\$ 3.757.186,71, conforme resumido no anexo I e detalhado no anexo II, deste relatório fiscal.

"item b) verificar e informar se os valores do extrato de fls. 2.051 a 2.058 e os valores da planilha de fl. 2.061 correspondem efetivamente a quantias transferidas entre contas do mesmo titular e se tais valores foram excluídos pela fiscalização"

Sim, os valores do extrato de fls. 2.051 a 2.058 e os valores da planilha de fl. 2.061 correspondem efetivamente a quantias transferidas entre contas do mesmo titular. Valores transferidos da conta 01.586-4 para a conta 11.046-2, ambas do banco ITAÚ. Como, porém, a empresa não apresentou, durante a fiscalização, qualquer explicação sobre tais valores e não apresentou os extratos da conta 01.586-4, o auditor-fiscal não teve como excluí-los do grupo de depósitos sem comprovação de origem.

A empresa fez um contrato de conta garantida com o Banco ITAÚ. O banco lhe garantia um empréstimo máximo, de forma que a empresa poderia ir utilizando a conta 01.586-4 e, toda vez que a mesma ficasse negativa, o Banco lhe emprestaria a quantia que sanaria tal situação. A empresa juntou, para comprovar tal fato, os extratos da conta 01.586-4 do Banco Itaú, às folhas 2.051 a 2.058. Tais empréstimos estão totalizados na planilha da folha 2.061 e comprovam a origem de R\$ 4.349.774,82 dos depósitos feitos na conta 11.046-2 da empresa no Banco ITAÚ. Caso tal contrato e extrato bancário tivessem sido apresentados durante a fiscalização, os depósitos sem comprovação de origem, no Banco ITAÚ, seriam reduzidos dos R\$ 10.238.445,68 constantes do auto de infração para R\$ 5.888.670,86, conforme resumido no anexo III e detalhado no anexo IV deste relatório, na coluna sob o título de "MOVIMENTAÇÃO DE CONTA GARANTIDA".

Observação: O contrato de empréstimo anexado às folhas 2.042 a 2.049 refere-se aos empréstimos de 2011, pois foi firmado em 21.12.2010. O contrato referente aos empréstimos de 2010 me foi apresentado durante esta diligência e se encontra no anexo V deste relatório.

Na folha 5.259 deste processo vemos também, como objetivo desta diligência: "...examinar e informar qualquer outro aspecto que julgar relevante para o deslinde da controvérsia, ..."

Com este objetivo, examinei um grande número de documentos que, AGORA, a empresa entregou para comprovar a origem dos depósitos bancários objetos do auto de infração. Documentos que no anexo XV, intitulei como: "DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA PELA EMPRESA"

Analisando o material apresentado, constatei que se o mesmo tivesse sido entregue durante a fiscalização, teríamos considerado como de "origem comprovada" vários outros depósitos. Comprovação que aconteceria das formas abaixo descritas:

1) Semelhantemente ao descrito no item a, acima, a empresa, utilizando dos mesmos percentuais de 93,5%, 94,5% e 95,5%, identificou mais notas fiscais e mostrou seus registros no livro RAZÃO. A numeração das folhas do livro RAZÃO utilizado pela empresa - anexo XV, não coincide com a numeração das folhas do livro RAZÃO que me foi apresentado durante a fiscalização (anexo XIV), fato que dificultou muito esta diligência. Igualmente, como dito sobre o item a, acima, trata-se de serviços prestados pela empresa VOCÊ COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA (CNPJ: 07.060.579/0001-27) e seus consequentes pagamentos feitos pela TNL PCS S/A (CNPJ: 04.164.616/0008-25). A empresa apresentou a planilha do anexo VI, onde identifica e relaciona com os depósitos feitos nas contas bancárias, outras notas lançadas no livro razão, além dos R\$ 3.145.451,66 já relacionadas na planilha da folha 2.005. Comprovaria assim, mais R\$ 803.874,77 de origem dos depósitos feitos no Banco do Brasil. Depósitos estes que identificamos, na planilha do anexo VII, com o título NOTAS FISCAIS MOSTRADAS NO RAZÃO.

2) TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS DO MESMO TITULAR: Transferências entre contas da empresa nos bancos do BRASIL, ITAÚ e REAL (anexo IX, X e XI, respectivamente). Comprovações poderiam ser feitas comparando-se os extratos dessas contas. Teriam sido comprovadas, desta forma: R\$ 1.728.000 de origens dos créditos no Banco do Brasil (R\$ 1.448.000 originário do Banco Itaú e R\$ 280.000,00 do Banco Real) e R\$ 371.000,00 dos créditos feitos no Banco ITAÚ (todos originários do Banco do Brasil). Um total de R\$ 2.099.000,00 de origens comprovadas, (depósitos individualizados nos anexos VII e VIII, na coluna sob o título "TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS DO MESMO TITULAR").

3) ESTORNOS DE PAGAMENTOS: Comprovariam pelos extratos bancários R\$ 93.762,46 de entradas ocorridas no Banco do Brasil. Extratos no anexo IX (depósitos individualizados no anexo VII).

4) TÍTULO DE CAPITALIZAÇÃO (Resgate ourocap): Comprovaria através do extrato do Banco do Brasil - anexo IX. (R\$ 10.253,60)

5) Nas colunas sob o título "ANTECIPAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO" das planilhas dos anexos VII e VIII, reunimos o que consideraríamos como de origem comprovada pelas vendas com cartão de crédito. A empresa teria Comprovado com os extratos do Banco do Brasil (anexo IX), a origem de R\$ 108.447,53 registrados no livro RAZÃO. Comprovaria, com o extrato da conta espelho 01.587-2 do Banco ITAÚ (anexo XII), a origem de R\$ 2.792.354,52 e, com o extrato da conta 10.334-8 (anexo X) a origem de mais R\$ 308.461,59 (CREDI SHOP). Comprovaria, assim, um total de R\$ 3.219.516,17.

6) RESSARCIMENTO DA PREFEITURA MUNICIPAL DE TERESINA: Trata-se de pagamentos feitos pela Secretaria Municipal de Administração da Prefeitura de Teresina, conforme documento do anexo XIII. Comprovaria desta

forma, a origem de R\$ 145.766,74 de depósitos feitos no Banco do Brasil, tudo como identificado no anexo VII.

7) Reunimos na coluna sob o título de "RESGATE AUTOMÁTICO DE APLICAÇÃO" da planilha do anexo VIII, os depósitos que poderiam ser comprovados através do extrato da conta 10.334-8 do Banco Itaú (anexo X). Comprovaria assim a origem de mais R\$ 1.014.809,85 de entradas registradas no livro Razão da Empresa.

8) SAÍDAS E NÃO DE ENTRADAS NAS CONTAS BANCÁRIAS: Durante a fiscalização, selecionamos, para comprovação de origem, todas as entradas nas contas bancárias cujos valores superavam a quantia de R\$ 10.000,00. Por equívoco, dois dos valores selecionados do banco ITAÚ eram, de fato, SAÍDAS e não entradas. Por essa razão, R\$ 173.937,70 não necessitariam de comprovação (detalhamento na planilha do anexo VIII).

Finalizo a diligência resumindo, **nos dois quadros da página seguinte**, os créditos bancários que continuariam sem origem comprovadas, caso a documentação, **agora apresentada**, tivesse acontecido em resposta as várias intimações feitas durante a fiscalização. Não encontrei, entre os documentos apresentados pela empresa e no livro RAZÃO, prova de origem dos empréstimos que informa ter acontecido entre mútuos e terceiros. Os documentos que me foram apresentados pela empresa estão anexados a este relatório como: "anexo XV - documentos apresentados pela empresa". Poucos dos documentos apresentados não foram anexados devido à, principalmente, incompatibilidade de linguagem. (grifos do original) (fls. 2.263 a 5.265)

A recorrente manifestou seu inconformismo com o resultado da diligência, que concluiu que alguns depósitos remanesceram sem comprovação de origem. A Fiscalização, no relatório da diligência, se manifestou sobre esse ponto.

Confira-se:

Em tempo: A empresa entregou, em 18/08/17, um pendrive contendo outros documentos (anexo XVI), para comprovar a origem dos recursos, principalmente, daqueles que a empresa classificou como empréstimos. **Examinei os documentos e verifiquei que os valores que pretendem justificar como empréstimos, estão registrados no livro razão como "recebimento de duplicatas diversas"**. Debitava-se, por exemplo, a conta banco do Brasil (11005-3) e creditava-se a conta Clientes Diversos (11024-6) sob o histórico de RECEBIMENTO DE DUPLICATAS DE NÚMEROS DIVERSOS (vide exemplificação no anexo XVII). **Tais recebimentos eram originários do recebimento de duplicatas. Onde estão os lançamentos originários das vendas que provocaram os débitos na conta Clientes Diversos (11024-6)? Onde estão os lançamentos do registros dessas duplicatas? Foram as vendas oferecidas à tributação?** Procurando no livro Razão os empréstimos, encontramos apenas duas empresas que os fizeram: a empresa VOCÊ TELECOM LTDA (conta: 22008-0) e a VOCÊ MODA LTDA (conta: 22009-4), contas mostradas no anexo XVIII. **Nenhum dos valores dos empréstimos registrados dessas empresas constou da lista do auto de infração, justamente por estarem registradas como empréstimos.** Não posso pois considerar que a origem verdadeira dos depósitos que agora a empresa vem a informar como sendo de empréstimos, realmente o seja. Com o cuidado de não extrapolar os objetivos desta diligência, fazendo julgamentos e presunções, sugeri à empresa que, caso tenha outros documentos que comprovem tais empréstimos,

junte-os a sua manifestação sobre este relatório, para que possamos enviá-los ao CARF, para prosseguir com os julgamentos. (g.n.) (fl. 5.265)

A Fiscalização aponta dois aspectos relevantes. O primeiro é a incerteza quanto à real natureza das operações. O segundo é o fato de os valores identificados como empréstimo já terem sido excluídos pela própria autoridade lançadora, quando da lavratura dos autos de infração. Portanto, não há nada mais a ser excluído.

Em suma, devem ser excluídos do lançamento os depósitos cujas origens foram identificadas na diligência, mantendo-se os demais, conforme demonstrado no quadro abaixo. Note-se que a coluna da direita exibe a soma das quantias que, depositadas no Banco do Brasil e no Banco Itaú, permaneceram sem comprovação de origem.

MÊS	LANÇAMENTO	RESULTADO DA DILIGÊNCIA		DESPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA
		B. DO BRASIL	B. ITAÚ	
JAN	864.436,89	107.080,12	68.301,67	175.381,79
FEV	1.184.302,22	70.080,12	135.434,05	205.514,17
MAR	1.429.581,03	143.080,12	113.434,05	256.514,17
ABR	1.457.073,49	79.592,65	192.020,19	271.612,84
MAI	1.499.470,21	59.523,20	75.000,00	134.523,20
JUN	1.541.633,96	49.080,12	174.764,87	223.844,99
JUL	1.490.801,45	17.080,12	116.945,93	134.026,05
AGO	1.256.042,24	29.373,67	43.434,05	72.807,72
SET	848.496,24	38.080,12	29.512,53	67.592,65
OUT	2.066.929,98	40.781,13	72.946,58	113.727,71
NOV	2.086.946,26	92.080,12	123.366,51	215.446,63
DEZ	1.425.370,08	141.250,12	72.946,58	214.196,70
TOTAL	17.151.084,05	867.081,61	1.218.107,01	2.085.188,62

Conclusão

Pelo exposto, voto por afastar as preliminares para, no mérito, dar parcial provimento à pretensão da recorrente, reduzindo o valor da omissão de receitas, no ano de 2010, a R\$ 2.085.188,62, conforme demonstrado no quadro acima.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior