



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

Processo nº 10510.003704/2009-84
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº **1802-000.913 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 28 de junho de 2011
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrente IVANILTON DOS SANTOS TRANSPORTES RODOVIÁRIOS ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA - EXERCÍCIO HABITUAL DE COMÉRCIO.

São empresas individuais, equiparadas às pessoas jurídicas, as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens e serviços.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DA ATIVIDADE EMPRESARIAL E DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ERRO NA IDENTIFIC AÇÃO DO SUJEITO NÃO CONFIGURADO.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em contas correntes mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, titular, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem desses recursos.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITA CONTÁBIL NÃO APRESENTADA.

A falta de apresentação da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais que permita a determinação do lucro real autoriza o arbitramento do lucro da pessoa jurídica com base nas receitas omitidas identificadas.

IRPJ. LANÇAMENTO DE DIFERENÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA PARCIAL.

O termo inicial do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, apura-se da seguinte forma: (a) em regra, inexistindo pagamento antecipado, 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) existindo pagamento antecipado, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

LANÇAMENTO DECORRENTE OU REFLEXO: CSLL, PIS E COFINS.

Diante da íntima relação de causa e efeito, aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente ou reflexo o que foi decidido em relação ao lançamento dito principal ou matriz.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar o IRPJ em relação aos fatos geradores do segundo e terceiro trimestres de 2004.

(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, André Almeida Blanco, José de Oliveira Ferraz Correa, Nelso Kichel, Gilberto Baptista e Marco Antônio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 253/269 contra decisão da DRJ/Salvador (fls. 242/247-verso) que julgou a impugnação improcedente, mantendo integralmente as parcelas impugnadas dos autos de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), anos-calendário 2004 e 2005.

A decisão recorrida tem a seguinte ementa (fls. 253/254):

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

No caso de tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação, confirmada a inexistência de pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito

tributário somente decairia com o transcurso do prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA.

As pessoas físicas que explorem com habitualidade a atividade de transporte de carga, com a contratação de profissionais para dirigir os veículos, próprios ou locados, são consideradas empresas individuais, que se equiparam às pessoas jurídicas, sujeitando-se às regras de tributação aplicáveis às empresas em geral.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITA NÃO APRESENTADA.

A falta de apresentação da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais que permita a determinação do lucro real autoriza o arbitramento do lucro da pessoa jurídica com base nas receitas omitidas identificadas.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em contas correntes mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais a pessoa jurídica titular, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Confirmada, quando da apreciação do lançamento principal, a ocorrência dos fatos geradores que deram causa aos lançamentos decorrentes, há que ser dado a estes igual entendimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

ACORDÃO

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, afastar a arguição de decadência e, no mérito, por considerar IMPROCEDENTE a impugnação apresentada, mantendo integralmente as parcelas impugnadas dos lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$5.831,40 (...); à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$4.373,54 (...); à Contribuição para o

Programa de Integração Social — PIS, no valor de R\$ 2.632,17 (...); e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, no valor de R\$12.148,75 (...), acrescidos da multa de ofício e dos juros de mora, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(...)

Quanto aos fatos, e razões da impugnação apresentada na primeira instância, transcrevo o relatório da decisão recorrida que resume a lide adequadamente, até então (fls. 242-v/243), *in verbis*:

*Trata o processo em questão de Autos de Infração referentes aos anos-calendário de 2004 e 2005, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, às fls. 02 a 06, no valor de **R\$ 8.190,70** (...); de Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, às fls. 07 a 11, no valor de **R\$ 3.697,11** (...); de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, às fls. 12 a 15, no valor de **R\$ 6.143,02** (...); e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, às fls. 16 a 20, no valor de **R\$ 17.063,95** (...), acrescidos da multa de ofício e de juros de mora.*

O Auto de Infração de IRPJ foi proveniente de arbitramento do lucro da pessoa jurídica, nos quatro trimestres dos anos-calendário de 2004 e 2005, com base no art. 530, inciso I, do RIR/1999, tendo em vista o contribuinte não possuir escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

O lucro arbitrado foi calculado a partir de:

1) receita de transporte omitida, apurada conforme Relatório de Fiscalização e seus anexos. O enquadramento legal aponta os arts. 532 e 537 do RIR/1999.

2) receita omitida oriunda de depósitos bancários de origem não comprovada, conforme Relatório de Fiscalização e seus anexos. O enquadramento legal aponta os arts. 27, inciso I, e 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e arts. 532 e 537 do RIR/1999.

Os Autos de Infração relativos à CSLL, ao PIS e à COFINS decorreram do Auto de Infração de IRPJ.

(...)

No Relatório de Fiscalização, à fl. 21, o Autuante declara, em síntese, que:

—em fiscalização da pessoa física do Sr. Ivanilton dos Santos, verificou-se que parte dos seus rendimentos declarados decorria de sua atividade como empresário e, portanto, sujeita à tributação de pessoa jurídica. Além da reclassificação dos rendimentos sem vínculo da pessoa física constantes na DIRPF 2005, ano-calendário 2004, para receita de pessoa jurídica, foram constatadas outras omissões de receitas da mesma atividade empresarial;

—iniciada aquela fiscalização, em 06/05/2009, foram solicitados os extratos bancários de contas correntes, aplicações financeiras, etc. O contribuinte atendeu, apresentando os

extratos da Caixa Econômica Federal e do Banco do Brasil. Intimado a justificar os lançamentos a crédito, apresentou uma relação com a indicação da origem dos créditos, na qual se vê que os valores mais expressivos foram efetuados pelas empresas "Kenski", "Maré Concreto" e "Transportadora Minicarga";

—a empresa Kenski encontra-se inapta/inexistente de fato, motivo pelo qual foram circularizadas apenas as empresas "Maré Concreto" e "Minicarga". Segundo informações prestadas por Eronildes Almeida Filho, contador, representante da empresa "Maré Concreto", esta última incorporou a "Kenski". Em resposta a intimação, a "Maré Concreto" enviou Recibos de Pagamento de Autônomo (RPA), tanto dela como da "Kenski", acompanhados de comprovantes bancários de depósito, confirmando as informações prestadas pelo fiscalizado;

—a "Minicarga" apresentou relação de pagamentos efetuados e respectivos comprovantes bancários de depósitos efetuados em conta do fiscalizado, além de contratos de transporte rodoviário, nos quais constam os nomes de diversas pessoas, que seriam os efetivos motoristas dos veículos transportadores, desfigurando-se assim a condição de profissional autônomo e constituindo-se a de empresário;

—em depoimento a termo, datado de 06/08/2009, o contribuinte afirmou que possuía, à época, dois cavalos mecânicos e quatro silos para transporte de cimento, e que apenas excepcionalmente os dirigia. O Sr. Ivanilton dos Santos é sócio, com participação de 10% do capital social, da empresa Transportes Transnordeste Ltda. Assim, foi intimado a registrar-se como empresário e, após a inscrição, intimado a apresentar sua contabilidade, especificamente os Livros Caixa e LALUR, tendo informado que não possuía contabilidade nem os citados livros, sendo então arbitrado o lucro, para fins de apuração dos tributos;

—os valores considerados como receitas da atividade empresarial constam dos demonstrativos de "Lançamentos a Crédito" e na "Consolidação de Lançamentos a Crédito", anexos a este relatório e que integra os Autos de Infração. Os valores pagos ao contribuinte Ivanilton dos Santos, na condição de pessoa física, comprovados mediante os RPA e depósitos em conta corrente, e para os quais sofreu retenção, foram retificados, ou seja, foi considerado o valor total do serviço constante no RPA, como faturamento bruto da pessoa jurídica;

—em 27/10/2009, a empresa "Maré Cimento" apresentou cópia de protocolo de Parcelamento de Dívidas e cópia de DARF, no valor de R\$37.802,93, referente a valores retidos e não recolhidos, relativos ao contribuinte Ivanilton dos Santos.

Às fls. 208 a 221, a pessoa jurídica apresentou impugnação, parcial, ao feito fiscal, alegando, em resumo, que:

- primeiramente, faz um relato dos fatos ocorridos, dizendo que o procedimento fiscal teve início na pessoa física do Sr. Ivanilton dos Santos, visando investigar sua movimentação bancária nos

anos de 2004 e 2005, pelo que entregou seus extratos bancários do Banco do Brasil e da Caixa Econômica Federal. Intimado, apresentou planilhas e documentos, esclarecendo os lançamentos a crédito nos referidos extratos. Muitos desses valores são decorrentes de transporte de cargas, pois existem caminhões em nome do Sr Ivanilton, pessoa física. Existem outros créditos efetuados com recursos em moeda corrente, em mãos do Sr. Ivanilton, e ainda aqueles cuja origem não foi possível identificar;

- em razão dos créditos decorrentes dos fretes e da contratação de motoristas para conduzir os veículos, o fiscal autuante o equiparou a pessoa jurídica e o intimou a registrar-se como empresário, obtendo o CNPJ nº 11.062.291/0001-69. Diante da falta de escrituração contábil, o lucro foi arbitrado, tendo como base as receitas dos fretes e, equivocadamente, os valores relativos aos depósitos bancários de origem não comprovada. Em 28/10/2009, o Impugnante tomou ciência dos Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2004 e 2005;

- preliminarmente, questiona a decadência do lançamento, pois entende que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorrem ao final de cada trimestre, enquanto na COFINS e no PIS ocorrem no último dia de cada mês, como determina o art. 150, § 4º, do CTN. Por conta disso, os lançamentos de IRPJ e CSLL relativos aos fatos geradores de 31/03/2004, 30/06/2004 e 30/09/2004 não albergam qualquer sustentação legal, pois, deles até a ciência dos autos, ocorrida em 28/10/2009, já se passaram mais de cinco anos. No tocante ao PIS e à COFINS, a decadência se efetivou em 30/09/2009, para os fatos geradores ocorridos até 30/09/2004. Forte e vasta é a jurisprudência sobre essa questão (reproduz ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes). Apresenta demonstrativos dos valores a serem excluídos do lançamento, por decadência;

- como se não bastasse tal irregularidade, o fisco federal incluiu equivocadamente nos lançamentos os valores dos depósitos bancários de origem não justificada. Os créditos efetuados nas contas bancárias da pessoa física do Sr. Ivanilton dos Santos absorveram diversos créditos, dentre os quais foram identificados aqueles decorrentes da prestação de serviço na atividade de transporte de cargas. Por isso, sobre a referida atividade, o Impugnante foi equiparado a pessoa jurídica e tributado pelo lucro arbitrado.

Assim, os créditos não qualificados como oriundos da prestação de serviço de transporte de cargas não devem ser tributados na pessoa jurídica, por não serem receitas de fretes, e sim classificadas como omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada. Como as contas bancárias pertencem à pessoa física do Sr. Ivanilton dos Santos, tais depósitos não têm qualquer relação com a receita da atividade de transporte, o que torna inadequada sua transferência para a pessoa jurídica;

- o agente do fisco, ao tributar tais valores na pessoa jurídica, incorreu em flagrante erro na eleição do sujeito passivo, devido

à sólida demonstração de ser a pessoa física do Sr. Ivanilton a responsável pelas transações bancárias. Desse modo, é correto afastar dos lançamentos relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS os valores concernentes aos depósitos bancários não comprovados, porque tais valores estão associados à movimentação financeira do Sr. Ivanilton dos Santos (pessoa física). Nesse sentido, colaciona acórdão do Conselho de Contribuintes. Apresenta demonstrativos dos valores do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS a serem excluídos do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo;

- por conta dos fatos acima arrolados, o Impugnante apenas acata os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL concernentes à receita da atividade de transporte de cargas (fretes), para os fatos geradores ocorridos no último trimestre de 2004 e nos quatro trimestres de 2005. Quanto ao PIS e à COFINS, reconhece a procedência dos lançamentos, também apenas no que respeita à receita de fretes, para os fatos geradores a partir de outubro de 2004 até dezembro de 2005. Apresenta demonstrativos dos valores do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados somente sobre a atividade de transporte de cargas que o Impugnante aceita e está utilizando a opção pelo parcelamento segundo as regras da Lei nº 11.941/2009;

- em resumo, desmembra-se o lançamento em três vertentes:

a) decadência do IRPJ e da CSLL, para os fatos geradores dos três primeiros trimestres de 2004, e do PIS e da COFINS, para os fatos geradores dos meses de janeiro a setembro de 2004;

b) erro na identificação do sujeito passivo, que afetou todos os fatos geradores ocorridos em 2004 e 2005, para todos os tributos lançados; e

c) reconhecimento da pertinência dos lançamentos relativos apenas à receita da atividade de transporte de carga (fretes), para os fatos geradores ocorridos no último trimestre de 2004 e nos quatro trimestres de 2005, em relação ao IRPJ e à CSLL, e para os fatos geradores ocorridos de outubro de 2004 a dezembro de 2005, em relação ao PIS e à COFINS. Apresenta demonstrativo do desmembramento dos lançamentos em parte impugnada (por decadência ou erro na identificação do sujeito passivo) e não impugnada a parcelar;

- ante o exposto, requer o Impugnante seja acolhida em todos os seus termos a presente impugnação e, ao final, sejam exonerados os valores de **R\$ 22.787,90**, por decadência, e **R\$ 2.197,96**, por erro na eleição do sujeito passivo.

Juntamente com a impugnação a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 222 a 235.

(Grifei)

Como já dito anteriormente, a decisão *a quo* não acatou as razões da impugnação, mantendo os autos de infração do IRPJ e reflexos, anos-calendário 2004 e 2005, em relação a parte impugnada.

Inconformada com esse *decisum* do qual tomou ciência em 25/03/2010 (fl. 250), a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 12/04/2010 de fls. 253/269, juntando, ainda, os documentos de fls. 270/271, apresentando, em síntese, as mesmas razões já apresentadas na impugnação, ou seja:

a) decadência parcial:

- do crédito tributário dos três primeiros trimestres do ano-calendário 2004, quanto aos autos de infração do IRPJ e da CSLL;

- do crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS e à COFINS até o mês de setembro de 2004 (inclusive);

- que a decisão recorrida não possui nenhuma consistência legal quando afasta a decadência. Isso porque tanto o CTN, quanto o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), não estipulam que – na falta de antecipação de pagamento de tributos sujeitos a lançamento por homologação – o termo inicial do prazo decadencial seria deslocado do § 4º do art. 150, para o inciso I do art. 173, ambos do CTN;

- que há imposto pago antecipadamente, conforme recibos acostados aos autos (fls. 163, 167, e 195/203) e o mais grave que o fisco não o utilizou para abater do valor concernente ao débito lançado. Ou seja: que o valor do imposto pago antecipado, no montante de R\$ 38.180,25 (trinta e oito mil, cento e oitenta reais e vinte e cinco centavos), sendo: R\$ 6.886,12, retido pela empresa Kenski Ind. Serviços e Com. Ltda, CNPJ 04.745.306/0001-28 (fls. 161/167), e R\$ 31.294,13, retenção efetuada por Maré Concreto Ltda, CNPJ 05.659.785/0001-51 (fls. 168/180), deveria ter sido usado para abater o valor lançado pelo fisco.

b) Omissão de receitas - depósitos bancários de origem não comprovada – erro na eleição do sujeito passivo:

- que o fisco federal incluiu inadequadamente, nos lançamentos aqui guerreados (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), os valores dos depósitos bancários de origem não justificada que seriam da pessoa física, e de forma equivocada, também, os lançamentos foram mantidos, nessa parte, pela decisão recorrida;

- que a fiscalização focou seu exame nos valores dos créditos efetuados nas contas correntes junto ao Banco do Brasil e Caixa Econômica da pessoa física do Sr. Ivanilton dos Santos, CPF 068.587.245-91;

- que nessas contas aparecem lançamentos de créditos, e que foram perfeitamente identificados, decorrentes do serviço de transporte de cargas; que sobre a referida atividade a fiscalização equiparou a pessoa física como sendo pessoa jurídica e tributou utilizando a modalidade do lucro arbitrado;

- que depósitos a crédito não qualificados, como sendo oriundos da prestação de serviço na atividade de transporte de cargas, não devem migrar para a pessoa jurídica por não serem receitas de fretes e sim classificadas pelo próprio fiscal autuante como sendo omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada; que, assim, os valores concernentes aos depósitos de origem não comprovada, seguramente, possuem

ligação com a pessoa física, a qual é titular das contas e, portanto, ela responde tributariamente pelos créditos não justificados;

- que o agente do fisco, ao tributar tais valores na pessoa jurídica, incorreu em flagrante erro na eleição do sujeito passivo, devido a sólida demonstração em ser o Sr. Ivanilton dos Santos, CPF 068.587.245-91, pessoa física, o responsável pelas transações bancárias, nessa parte;

- que é correto afastar dos lançamentos relativos ao IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e Cofins, quanto aos valores concernentes a depósitos bancários não comprovados, pois tais valores estão associados à movimentação financeira vinculada à pessoa física Ivanilton dos Santos; que nada existe que comprove conexão entre esses depósitos não identificados com os créditos oriundos das receitas da atividade de transporte de cargas. Cita em seu favor o Acórdão nº 105-16.737, de 18/10/2007;

- que, por conseguinte, devem excluídos dos lançamentos relativos ao IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e Cofins, os valores relativos a depósitos bancários não justificados, em respeito à falta de comprovação de vinculação desses depósitos como as receitas da atividade do transporte de carga (frete).

Demonstrativo dos valores objeto do recurso:

Tributos	Principal (Auto de Infração)	Decadência (recurso)	Erro na Identif. Sujeito Passivo (recurso)	Valor objeto de Parcelamento (Lei 11.941/99)
IRPJ	8.190,70	5.318,42	512,98	2.359,30
CSLL	6.143,02	3.988,81	384,73	1.769,48
PIS	3.697,11	2.400,63	231,54	1.064,94
Cofins	17.063,95	11.080,04	1.068,71	4.915,20
TOTAL	35.094,78	22.787,90	2.197,96	10.108,92

Obs: A parte do crédito tributário não recorrida (não impugnada) já foi apartada e transferida para o processo de nº 10510.720917/2009-74, para efeito de sua imediata cobrança, consoante Termo de Transferência de Crédito Tributário (fl. 237). Pedido de parcelamento nos termos da Lei nº 11.941, de 2009. A parcela não recorrida refere-se às receitas omitidas provenientes da atividade de transporte de carga relativa:

a) ao quarto trimestre do ano-calendário de 2004 e aos quatro trimestres do ano-calendário de 2005 (IRPJ e CSLL);

b) aos meses de outubro de 2004 a dezembro de 2005 (PIS e Cofins).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelso Kichel, Relator

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

Os autos tratam do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) dos anos-calendário 2004 e 2005, pela imputação das seguintes infrações na pessoa jurídica:

- a) omissão de receitas – receitas de transporte de cargas;
- b) omissão de receitas – depósitos bancários de origem não comprovada.

Em relação ao crédito tributário lançado de ofício, está sendo controlado nestes autos apenas a parte impugnada (recorrida).

A outra parte do crédito tributário não impugnada (não recorrida), conforme demonstrado no relatório, foi apartada, e está sendo controlada nos autos do processo nº 10510.720917/2009-74 (fl. 237), inclusive foi objeto de Pedido de Parcelamento na forma da Lei nº 11.941/2009.

Quanto à matéria controvertida, a recorrente submete o recurso à apreciação suscitando:

I - Decadência parcial do crédito tributário atinente:

a) ao IRPJ e reflexo (CSLL) dos três primeiros trimestres do ano-calendário 2004, apurados com base no Lucro Arbitrado (de ofício);

b) da Contribuição para o PIS e à Cofins dos meses de janeiro a setembro de 2004 (inclusive).

II - Quanto à infração omissão de receitas – depósitos bancários de origem não comprovada, a recorrente suscitou erro na eleição do sujeito passivo – ilegitimidade passiva, por entender que os depósitos de origem não comprovada deveriam ser tributados na pessoa física e não na pessoa jurídica.

Definidos os pontos controvertidos, passo à análise da contenda.

DECADÊNCIA PARCIAL DO DIREITO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Irresignada com a decisão recorrida que não reconheceu a decadência parcial alegada, a recorrente, novamente, submete a matéria a apreciação, alegando que em relação ao IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), tributos submetidos a modalidade de lançamento por homologação, o termo inicial do prazo decadencial é a data do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), independentemente da existência prévio pagamento.

Sendo assim, pediu que se declare a decadência do crédito tributário do IRPJ e CSLL dos 1º, 2º e 3º trimestres/2004 e, em relação à Contribuição para o PIS e Cofins, de janeiro a setembro/2004.

Desde o início, convém frisar que, em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, o entendimento deste Egregio 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 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, artigo 150, § 4º, aplicável aos tributos sujeitos a *lançamento por homologação* em que tenha havido pagamento parcial.

Ou seja: havendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos, contado 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, 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).

No caso, quanto ao crédito tributário lançado de ofício do IRPJ e reflexo (CSLL, PIS e Cofins) dos anos-calendário 2004 e 2005, objeto do recurso, não houve pagamento parcial, exceto para o IRPJ dos 2º e 3º trimestres/2004 que houve retenção de imposto fonte (IRRF) sobre as receitas de frete pelas fontes pagadoras.

A propósito da retenção e recolhimento do IRRF pelas fontes pagadoras dos 2º e 3º trimestres/2004, tem-se:

a) retenção/recolhimento de IRRF no valor de **R\$ 2.654,17** – código de receita (0588) – **período de apuração 10/04/2004** – data de recolhimento 14/04/2004 (cópia DARF fl. 163) – pela Kenski Ind. Serc. Comércio Ltda (CNPJ 04.745.306/0001-28), pelos

serviços de frete prestados pelo Sr. Ivanilton dos Santos, conforme RPA de R\$ 18.650,02, de 08/04/2004 (fls. 161/162 e 164);

b) retenção/recolhimento de IRRF no valor de **R\$ 4.231,95** – código de receita (0588) – **período de apuração 01/05/2004** – data de recolhimento 05/05/2004 (cópia DARF fl. 167) – pela Kenski Ind. Serc. Comércio Ltda (CNPJ 04.745.306/0001-28), pelos serviços de frete prestados pelo Sr. Ivanilton dos Santos, conforme RPA de R\$ 28.212,28, 20/04/2004 (fls. 165/166);

c) retenção de IRRF no valor de **R\$ 31.294,13** – código de receita (0588) – Maré Cimento Ltda, CNPJ 05.659.785/0036-52 (fls. 168/180), pelos serviços de frete prestados pelo Sr. Ivanilton dos Santos, conforme RPA de fls. 168/180:

- RPA de R\$ 27.222,24, IRRF **R\$ 4.068,59** – **PA 15/05/2004** (fls.168/169 e 195/203);
- RPA de R\$ 50.752,65, IRRF **R\$ 7.951,11** – **PA 12/05/2004** (fls. 170/172, e 195/203);
- RPA de R\$ 26.163,41, IRRF **R\$ 3.983,88** – **PA 05/06/2004** (fls. 173/174, e 195/203);
- RPA de R\$ 58.665,43, IRRF **R\$ 9.256,72** – **PA 03/07/2004** (fls. 175/176, 195/203);
- RPA de R\$ 39.678,22, IRRF **R\$ 6.123,83** – **PA 10/07/2004** (fls. 177/180).

Obs: A empresa Maré Cimento Ltda, CNPJ: 05.659.785/0036-52, parcelou o pagamento do IRRF, relativo a esses RPA de prestação de serviços de transporte de carga que contratara de Ivanilton dos Santos, código de receita 1279 (fls. 195/2003).

A recorrente tomou ciência dos autos de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) em **22/10/2009** (fls. 02/27).

IRPJ:

Em relação aos períodos de apuração trimestrais do IRPJ (lucro arbitrado), ano-calendário 2004, que não houve pagamento parcial das exações fiscais (1º trimestre/2004 e 4º trimestre/2004), o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Como o lançamento do IRPJ dos 1º e 4º trimestres poderia ter sido efetuado no trimestre, imediatamente, seguinte ao da apuração, o termo inicial do prazo decadencial é **01/01/2005** (CTN, art. 173, I).

O fisco tinha prazo para lançamento do imposto até 31/12/2009, e o fez em **22/10/2009**. Por conseguinte o crédito tributário do imposto, desses semestres, está a salvo da decadência.

Já em relação ao IRPJ dos 2º e 3º trimestres/2004 (lucro arbitrado), que houve antecipação de pagamento (IRRF), o termo inicial para lançamento de diferença de

imposto é a data do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). No caso, o fisco tinha prazo para lançamento do imposto até 31/09/2009, porém o fez em 22/10/2009. No caso, o crédito tributário desses semestres está decaído.

Em relação ao crédito suscitado de IRRF, que a fiscalização não apropriou, o pleito da recorrente restou prejudicado, pois o crédito de IRRF somente pode ser apropriado para abatimento dos débitos apurados do próprio período de apuração da exação fiscal.

No caso, como houve IRRF apenas nos períodos de apuração do IRPJ abrangidos pela decadência, ficou prejudicada a apropriação do IRRF, pois o crédito tributário lançado de ofício restou afastado pela decadência.

Ademais, apenas para argumentar, o IRRF tem natureza de antecipação do imposto a ser apurado na DIPJ do respectivo período de apuração (declaração de ajuste). Logo, não há que se falar em restituição de IRRF (mera antecipação do imposto devido a ser apurado na declaração de ajuste), mas sim de aproveitamento/restituição de saldo negativo de imposto, caso o IRRF tenha sido maior que o imposto apurado no respectivo período de apuração, na declaração de ajuste. Neste caso, o aproveitamento ou restituição do saldo negativo depende de iniciativa do contribuinte, mediante PER/DCOMP, observado o prazo decadencial de cinco anos para fazer o pedido.

Contribuições Sociais:

No que tange às contribuições (CSLL, PIS e Cofins) do ano-calendário 2004, como não houve antecipação de pagamento, o termo inicial do prazo decadencial é do art. 173, I, CTN. Por conseguinte, o crédito tributário de todos os períodos de apuração objeto dos autos estão a salvo da decadência em relação às contribuições sociais (CSLL, PIS e Cofins).

Portanto, diversamente do pleiteado pela recorrente, deve-se reconhecer a decadência parcial do crédito tributário, apenas, do IRPJ dos períodos de apuração 2º (segundo) e 3º (terceiro) trimestres/2004.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DA ATIVIDADE EMPRESARIAL E DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA (LEI Nº 9.430/96, ART. 42). NÃO CONFIGURADO O ALEGADO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A recorrente alegou que em relação aos depósitos bancários de origem não comprovada, o fisco não poderia computá-los nos resultados da pessoa jurídica, mas sim na pessoa física do Sr. Ivanilton dos Santos; que teria ocorrido erro do fisco na eleição do sujeito passivo- ilegitimidade passiva; que, por conseguinte, deve ser afastada a infração Omissão de Receitas – Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada, quanto aos anos-calendário 2004 e 2005.

Não tem fundamento fático-jurídico a pretensão da recorrente.

Em relação às contas correntes bancárias do Sr. Ivanilton dos Santos, o fisco segregou, excluiu todos os depósitos bancários a crédito (movimentação financeira entre contas de mesma titularidade e rendimentos do trabalho assalariado), identificando os depósitos bancários a crédito como decorrentes da atividade comercial (prestação de serviços de fretes, com habitualidade).

A propósito, transcrevo a descrição dos fatos constante do Relatório de Fiscalização de 27/10/2009 (fl. 21), embasada nos demonstrativos – anexos (fls. 22/26), *in verbis*:

I. O presente relatório decorre de fiscalização referente ao MPF e levada a efeito junto ao contribuinte acima qualificado, para arbitramento de lucro da atividade empresária e conseqüente apuração de tributos da pessoa jurídica nos anos-calendário 2004 e 2005.

II. Tendo sido fiscalizado sob MPF 05.2.01.00-2009-00604-5 na qualidade de pessoa física, verificou-se que parte dos seus rendimentos declarados decorriam de sua atividade como empresário e portanto sujeitos à tributação de pessoa jurídica.

Além da reclassificação dos Rendimentos sem vínculo da Pessoa Física constantes na DIRPF 2005 (ano-calendário 2004) para Receita de Pessoa Jurídica, foram constatadas outras omissões de receitas da mesma atividade empresarial.

III. Iniciada aquela fiscalização em 06/05/2009, foi solicitado ao contribuinte os extratos bancários de contas correntes, aplicações financeiras, etc, que atendeu apresentando extratos das instituições Caixa Econômica e Banco do Brasil.

IV. Intimado a justificar os lançamentos a crédito nas contas correntes, apresentou uma relação com indicação da origem dos créditos, onde se vê que os valores mais expressivos foram efetuados pelas empresas KENSKI, MARÉ CONCRETO, e Transportadora MINICARGA.

V. A empresa KENSKI, CNPJ 04.745.306/0001-28, encontra-se inapta / inexistente de fato, motivo pelo qual foram circularizadas apenas as empresas MARÉ CONCRETO, CNPJ 05.659.785/0036-52, e MINICARGAS, CNPJ 52.214.426/0001-41.

VI. Segundo informações prestadas por Eronildes Almeida Filho, contador, CPF 170.223.205-00, representante da empresa Maré Concreto conforme instrumento de procuração nos autos, a KENSKI fora incorporada por aquela. Em resposta à circularização, a empresa Maré Concreto enviou Recibos de Pagamento de Autônomo (RPA) tanto dela como da KENSKI, acompanhados de comprovantes bancários de depósito, confirmando as informações prestadas pelo fiscalizado.

VII. A transportadora MINICARGA apresentou relação de pagamentos efetuados e respectivos comprovantes bancários de depósitos em conta do fiscalizado, e Contratos de transporte rodoviário onde consta o nome de pessoas diversas que seriam os efetivos motoristas dos veículos transportadores. Desfigura-se assim a condição de profissional autônomo enquanto constitui-se outra, a de empresário.

VIII. Também em depoimento a termo datado de 06/08/2009, afirma o contribuinte dentre outras, que possuía à época, 02

(dois) cavalos mecânicos e 04 (quatro) silos para transporte de cimento; e que apenas excepcionalmente os dirigia.

IX. O contribuinte Ivanilton dos Santos é sócio da empresa Transportes Transnordeste Ltda, CNPJ 06.321.613/0001-07, com participação de 10% (dez por cento) do capital social. Assim, foi intimado a registrar-se como empresário e após a inscrição, intimado a apresentar a contabilidade, especificamente livros CAIXA e LALUR.. Nesta oportunidade, informou a termo que não possuía contabilidade nem livro Caixa, sendo assim arbitrado o lucro para fins de apuração dos tributos.

X. Os valores considerados como receitas da atividade empresarial estão tabulados nos demonstrativos de LANÇAMENTOS A CRÉDITO, e na CONSOLIDAÇÃO DE LANÇAMENTOS A CRÉDITO, anexos ao presente relatório e que integra os Autos de Infração.

XI. Os valores pagos ao contribuinte Ivanilton dos Santos na condição de pessoa física, comprovados mediante Recibos de Pagamento a Autônomos (RPA) e depósitos em conta corrente, e para os quais o contribuinte sofreu retenção, foram retificados para fins de lançamento nos Autos de Infração, ou seja, foi considerado o valor total do serviço constante no RPA como faturamento bruto da pessoa jurídica.

XII. Em 27 de outubro de 2009, a empresa MARÉ Cimento apresentou termo encaminhando a esta fiscalização, cópia de protocolo de Parcelamento de Dívidas e cópia de DARF no valor de R\$ 37.802,93, referente a valores retidos e não recolhidos referentes ao contribuinte Ivanilton dos Santos.

(...)

(Grifei)

O fisco excluiu da tributação na pessoa jurídica, com ajuda do contribuinte pessoa física, todas as receitas de natureza não comercial; porém restaram receitas da atividade comercial – depósitos bancários a crédito, cuja origem dos depósitos a recorrente não conseguiu comprovar, embora sejam da atividade comercial, conforme demonstrativos de fls. 22/26.

A associação dos créditos depositados nas contas correntes do Sr Ivanilton como decorrentes de atividade comercial (habitualidade) restaram comprovados pela fiscalização, como dito; entretanto, parte deles, a recorrente não conseguiu comprovar a origem, embora oriundos da atividade comercial, pois os valores não decorrentes de atividade comercial foram todos excluídos, como rendimentos assalariados e depósitos de movimentação financeira entre contas de mesma titularidade.

Ônus da prova de que os depósitos a crédito de origem não comprovada não seriam da atividade comercial (habitualidade) é da recorrente, em face da presunção legal de omissão de receitas – depósitos bancários de origem não comprovada (Lei nº 9.430/96, art. 42). A presunção legal aplicada, no caso, tem o condão de inversão do ônus da prova.

A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal Recursos não tem aplicabilidade, pois trata tão-somente de situação de presunção simples de omissão de receitas, cujo ônus é do fisco, que não é o caso.

Aqui, a situação é diversa, envolve presunção legal de omissão de receitas, com inversão do ônus da prova.

Logo, os precedentes jurisprudenciais invodados não tem aplicação, pois são atinentes a fatos geradores ocorridas antes da edição do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Por conseguinte, os depósitos de origem não identificada, por serem da atividade comercial, foram corretamente imputados na pessoa jurídica, não restando comprovado o alegado erro do fisco na eleição do sujeito passivo- ilegitimidade passiva.

LANÇAMENTO DECORRENTE OU REFLEXO: CSLL, PIS E COFINS.

Diante da íntima relação de causa e efeito, aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente ou reflexo o que foi decidido em relação ao lançamento dito principal ou matriz.

Por tudo que foi exposto, voto para DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reconhecer a decadência parcial do crédito tributário, apenas, do IRPJ dos períodos de apuração 2º (segundo) e 3º (terceiro) trimestres/2004.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel