



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.012791/2003-41
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.395 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de setembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GRAFFITE COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1998

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. FALTA DE INTIMAÇÃO INDIVIDUALIZADA DOS CRÉDITOS PARA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

A intimação para comprovação da origem dos depósitos bancários por valores globais, sem sua individualização, não preenche os requisitos legais para aplicação da presunção de omissão de receitas. Diante da possibilidade de o Colegiado *a quo* não ter localizado intimação com estas características nos autos, correto o cancelamento do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 390/400) em face da decisão proferida no Acórdão nº 105-16.243 (e-fls. 335/357), na sessão de 24 de janeiro de 2007, no qual o Colegiado, além de rejeitar preliminares de nulidade e de decadência por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso

voluntário por maioria de votos, divergindo Conselheiros que davam provimento parcial apenas para reduzir a multa para 150%.

O Acórdão n.º 105-16.243 foi assim ementado:

DECADÊNCIA - DOLO, FRAUDE, SIMULAÇÃO - Quando a autoridade lançadora demonstra que ocorreu dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se conforme o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, tendo em vista que o sujeito passivo utilizou-se de artifícios para ocultar a ocorrência do fato gerador.

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não merece guarida a alegação da recorrente, de vez que, para responder satisfatoriamente ao “Termo de Solicitação de Esclarecimentos”, não se fazia necessário analisar os livros e documentos que se encontravam retidos pela SRF, bastava elucidar a relação que a recorrente mantinha com o Sr. Raimundo dos Anjos Santos. Ademais, não há qualquer ilegalidade na formalização do auto de infração antes do término do prazo para apresentação de esclarecimentos, de vez que a recorrente manteve-se silente, não trazendo qualquer informação que pudesse obstar a lavratura dos autos em questão. Assim, mostra-se totalmente indiferente a data de formalização dos autos de infração.

DEPÓSITO BANCÁRIO - OMISSÃO DE RECEITAS - Configura-se omissão de receitas o crédito de valores em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, contudo, não logrando o fisco fazer prova nos autos de que procedeu a intimação torna-se descabida a exigência fiscal.

DA MULTA AGRAVADA - A aplicação da multa de ofício constante do Auto de Infração foi feita com base na legislação vigente (inciso II e § 2º, do art. 44, da Lei 9.430/96) em decorrência da fraude constatada e do não atendimento pela recorrente do “Termo de Solicitação de Esclarecimentos”.

LANÇAMENTOS REFLEXOS (CSLL, PIS E COFINS) - Tratando-se de autuações reflexas, a decisão proferida no lançamento matriz é aplicável às imputações decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que as vinculam. Recurso improvido.

Embargos da Fazenda Nacional foram parcialmente acolhidos no Acórdão n.º 105-17.001 para esclarecer que a divergência quanto ao provimento do recurso voluntário era pela negativa de provimento por parte do Conselheiro Relator Daniel Sahagoff e pelo provimento parcial para reduzir a multa para 150% pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães (e-fls. 367/371). Novos embargos da Fazenda Nacional foram acolhidos no Acórdão n.º 105-17.329 (e-fls. 383/385) para sanar a contradição apontada da seguinte forma:

1. Eliminando-se da ementa o parágrafo intitulado "DA MULTA AGRAVADA", matéria cuja análise deixou de fazer sentido em razão do provimento do recurso por outro motivo.
2. Substituindo-se, ao final da ementa, a expressão "Recurso improvido" pela expressão "Recurso voluntário provido".

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no 4º trimestre do ano-calendário 1998 a partir da constatação de receitas omitidas, presumidas em razão de depósitos bancários de origem não comprovada, movimentados em conta de titularidade de Raimundo dos Anjos Santos, mas sob o entendimento de que a pessoa jurídica autuada seria a real beneficiária, acrescendo-se ao crédito tributário multa qualificada e agravada, no percentual de 225%. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve parcialmente a exigência, excluindo as receitas presumidas a partir de depósitos bancários que não foram objeto de intimação, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 246/280). O Colegiado *a quo*, por sua vez, cancelou integralmente a

exigência porque, apesar de relatado pela autoridade fiscal que intimara a interposta pessoa Raimundo dos Anjos Santos para comprovar a origem dos depósitos bancários, tal intimação não fora juntada aos autos (e-fls. 335/356).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 18/02/2009 (e-fl. 388), mas há registro de sua ciência em 19/03/2009 no termo anexo à decisão, seguindo-se a remessa dos autos ao CARF em 20/03/2009 veiculando o recurso especial de e-fls. 390/400, no qual a Fazenda aponta contrariedade à lei em decisão proferida por maioria de votos.

A Fazenda Nacional pugna *pelo restabelecimento da multa agravada, juntamente com o crédito decorrente da autuação fiscal*, afirmando que a decisão recorrida *afronta as provas constantes nos autos, bem como aplicação do art. 42 e parágrafos da Lei 9.430/96 e do art. 44, inc. II e §2º da Lei 9.430/96*. Isto porque consta às fls. 02/05 do Anexo I do Vol. I a *realização da intimação e reintimação fiscal, bem como prova de afixação de edital, direcionadas a Raimundo dos Anjos Santos, para apresentação dos extratos bancários relativos às contas bancárias alvo da movimentação financeira, bem como para comprovar a origem dos recursos depositados, quedando-se o intimando inerte*. Destaca que na decisão de 1ª instância referida intimação foi considerada hábil à caracterização da omissão de receitas, vez que o Sr. Raimundo Anjos dos Santos, na realidade, nada mais é do que um "preposto" (interposta pessoa) a Impugnante, mas anota que em observância ao princípio da verdade material, se o fiscal afirmou a realização da intimação, *deve-se considerar como verdadeira a informação*, inclusive em observância ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, dada a confissão da contribuinte ao pugnar pela procedência parcial do lançamento, da qual resulta a preclusão quanto ao ponto em referência.

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 402, que afirma a sua tempestividade e a demonstração fundamentada de contrariedade à lei, bem como às provas, em face do Acórdão nº 105-17.322, que deu provimento ao recurso voluntário por maioria de votos.

Cientificada por meio de edital desafixado em 17/06/2011 (e-fls. 406), bem como por meio de intimação dirigida ao domicílio do sócio em face do qual também foi formalizada a ciência do lançamento (e-fls. 204 e 404/424), a Contribuinte não se manifestou.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN – Admissibilidade

O recurso especial foi interposto tempestivamente, com fundamento no art. 56, inciso II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, c/c art. 7º, inciso I e art. 15, § 1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ambos aprovados pela Portaria MF nº 147/2007, estando evidenciada a confrontação de decisão não-unânime e a arguição de contrariedade à lei e à evidência de prova.

Assim, o recurso especial deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da PGFN - Mérito

O voto condutor do acórdão recorrido assim expõe o ponto questionado pela recorrente:

Relatado o conteúdo do processo, se dirigia a votação no sentido de negar provimento ao recurso, baseado no quanto relatado, quando instado por um conselheiro a responder se o Fisco teria intimado a recorrente a comprovar a origem dos recursos da comprovadamente interposta pessoa de Raimundo Anjos dos Santos, respondeu o relator negativamente.

Destarte, mudou de entendimento da maioria dos conselheiros considerando que, conforme artigo da Lei 9.400/96, é condição indispensável para a autuação de omissão de receitas por presunção, com base em movimentação financeira, a intimação para que o contribuinte explique a origem dos recursos movimentados na conta bancária.

Compulsando o referido processo posso constatar que a fls. 09, os auditores relatam que intimaram a interposta pessoa Raimundo dos Anjos Santos a comprovar a origem de tais recursos, tanto via postal quanto por edital, o que, ao meu ver, supriria a falta de intimação à pessoa jurídica, uma vez comprovada a vinculação das operações constantes nos extratos de titularidade de Raimundo dos Anjos Santos e a Grafite.

Entretanto, descuidou-se o Fisco de juntar aos autos a comprovação de tal fato, restringindo-se simplesmente a narrar o feito.

Por esse motivo, entendendo a maioria da câmara a necessidade da efetiva comprovação de que fora o contribuinte intimado a comprovar a origem dos recursos, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

A PGFN abordou a questão em embargos, mas o recurso não foi acolhido neste ponto, conforme voto condutor do acórdão n.º 105-17.001:

3 Omissão do voto vencedor, o qual deveria observar a confissão do contribuinte à fl. 324.

A referida fl. 324 é a última folha do recurso voluntário apresentado pelo contribuinte. Compulsando os autos, não encontrei, em qualquer ponto dessa folha, algum trecho que pudesse ser entendido como confissão do contribuinte.

Ainda que assim fosse, não se trataria de omissão, sujeita a exame em sede de embargos, mas sim de decisão contrária à evidência da prova, para o que o remédio regimental é o de recurso especial, a ser apreciado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme artigos 7º, inciso I, e 15, ambos do Regimento Interno daquele órgão.

Não acolho, portanto, os embargos quanto a este ponto.

4 Omissão do voto vencedor, o qual deveria se pautar pelo princípio da veracidade, que norteia o direito administrativo. Afirma o embargante que, "se o fiscal afirmou que realizou a intimação, deve-se considerar como verídica a informação, ainda que não acompanhada de documentos comprobatórios. Somente impugnação específica do contribuinte em sentido contrário poderia colocar abalar a veracidade daquilo que foi reduzido a termo

O embargante questiona, na verdade, a decisão da Câmara, que entendeu ser indispensável a prova, nos autos, da intimação feita ao contribuinte para a comprovação da origem dos recursos movimentados em conta bancária. Não houve, no caso concreto, qualquer omissão do voto vencedor no exame dos fatos que constam do processo.

Quanto ao alegado princípio da veracidade, entendo incabível uma omissão quanto a princípios. Estes devem nortear os atos administrativos e as decisões tomadas, sempre que aplicáveis. Mas, por certo, não se trata de um ponto sobre o qual se deva pronunciar a Câmara, pelo que incabíveis os embargos, quanto a esta matéria.

[...] (destaques do original)

Em recurso especial, a PGFN aponta que a intimação dirigida a Raimundo dos Anjos Santos constaria das fls. 02/05 do Anexo I do Vol. I, e destaca a abordagem deste fato na decisão de 1ª instância, nos termos a seguir transcritos:

47. Registre-se que ação fiscal iniciou-se em 2001 com o "Termo de Início de Ação Fiscal" lavrado pela Fiscalização em 29/03/2001, postado no correio em 03/04/2001, onde consta a Intimação ao Sr. Raimundo Anjos dos Santos, CPF n.º 628.517.305-25, domiciliado à Rua Sambaíba, s/n.º, Bairro Sambaíba, Itapicuru - Bahia, CEP n.º 48.750-000, para que, no prazo de 20 (vinte) dias da ciência do referido Termo, ele apresentasse à Fiscalização, dentre outros, os seguintes elementos (fls. n.ºs. 02 a 05, do Anexo I, volume I):

"2. Com relação à movimentação financeira efetuada no ano-calendário de 1998, nas instituições financeiras a seguir relacionadas:

2.1 Apresentar os extratos bancários relativos às contas bancárias onde se deu a movimentação financeira;

2.2 Comprovar, mediante apresentação de documentação hábil, as origens dos recursos depositados nas contas bancárias:

| <i>Banco</i> | <i>CNPJ do Banco</i> | <i>Valor da movimentação</i> |
|-------------------------------|---------------------------|------------------------------|
| <i>- R\$</i> | | |
| BANCO DO BRASIL S/A | 00.000.000/0001-91 | 2.063.985,00 |
| BANCO BANDEIRANTES S/A | 61.071.387/0001-61 | 300.000,00" |

Obs.: os destaques não constam no original.

48. Contudo, **a referida Intimação, em 22/06/2001, foi devolvida** pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT **sob o motivo de "Desconhecido"** (fl. n.º 5, do Anexo I, volume I).

49. Em 13/06/2001, foi postado o "Termo de Reintimação Fiscal" datado de 07/06/2001, onde a Fiscalização reitera os termos do referido "Termo de Início de Ação Fiscal", dando o prazo de 10 (dez) dias para o seu cumprimento. Porém, esta correspondência teve o mesmo destino da anterior, **foi devolvida pela ECT, em 26/06/2001, sob o mesmo motivo: "Desconhecido"** (fls. de n.ºs. 06 a 08, do Anexo I, volume I).

50. Em face de tal situação, foi encaminhado expediente à Agência da Receita Federal em Alagoinhas - Bahia (Repartição do domicílio declarado pelo contribuinte), onde se solicita a publicação de edital para que o contribuinte tomasse ciência do Termo de Início de Fiscalização e da Reintimação (fl. n.º 09, do Anexo I, volume I).

51. Porém, **apesar de intimado pelo o EDITAL N.º 001/2001, afixado em 13/08/2001 e Desafixado em 29/08/2001**, na Agência da Receita Federal em Alagoinhas, o **contribuinte não se manifestou** (fls. n.ºs. 10 e 11, do Anexo I, volume I).

52. Portanto, se o Sr. Raimundo Anjos dos Santos, CPF n.º 628.517.305-25, foi regularmente intimado por edital para justificar a movimentação financeira (art. 23, inciso III, §2.º, III, do Decreto n.º 70.235, de 1972), e não sendo ele o real titular da movimentação financeira realizada nos referidos estabelecimentos bancários, mas o efetivo titular é a Impugnante, **ela deve ser considerada validamente intimada para os fins do artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996**, uma vez que o Sr. Raimundo Anjos dos Santos, **na realidade, nada mais é do que um "preposto" (interposta pessoa) da Impugnante**, o qual foi por ela utilizado como uma cortina de fumaça para se subtrair das obrigações tributárias que poderiam ser apuradas pela referida movimentação financeira mantida à margem de sua contabilidade. *(destaques do original)*

Nota-se no voto vencido do Conselheiro Relator, que integra o Acórdão n.º 105-16.243, referências ao Anexo I do volume n.º 1, constituído pela autoridade lançadora e citado na decisão de 1ª instância. Apesar disso, o Conselheiro Redator do voto vencedor pautou-se na informação verbal do Conselheiro Relator de que o Fisco não teria *intimado a recorrente a comprovar a origem dos recursos da comprovadamente interposta pessoa de Raimundo Anjos dos Santos* e no fato que, mesmo *compulsando o referido processo*, identificara apenas o relato da intimação à *interposta pessoa Raimundo dos Anjos Santos*, que em seu entendimento supriria a falta de intimação à pessoa jurídica, mas deveria estar juntada aos autos.

O julgamento do recurso voluntário foi realizado na sessão de julgamento de 24/01/2007, época na qual os autos dos processos ainda eram examinados fisicamente. Analisando o histórico dos autos digitais no e-processo, constata-se que eles foram cadastrados em 06/03/2010 em razão de *migração de processos da equipe SECAT/DRF/SALVADOR/BA para o e-processo*. Após tais providências, os autos somente retornaram ao CARF em 11/05/2012, seguindo-se a anexação de documentos faltantes nos volumes 01 e 02 em 23/02/2015 e a apensação do processo n.º 10580.001672/2004-44, referente a representação fiscal para fins penais. Na sequência, constam as providências para inclusão do processo em lote de sorteio, que ao final foi efetivado em 10/07/2019.

Ocorre que não foram contemplados os Anexos do Volume n.º 1 na conversão destes autos em digitais. A reprodução daqueles Anexos foi integrada ao processo apenso, n.º 10580.001672/2004-44, que cuida da representação fiscal para fins penais produzida ao final do procedimento fiscal. Por tal razão, esta Conselheira anexou cópia daqueles documentos a estes autos, às e-fls. 426/729.

Assim, às e-fls. 258/261 passou a constar a intimação integrada às fls. 02/05 do Anexo I do Volume n.º 1, acerca da qual não é possível afirmar, seguramente, que o Conselheiro Redator não a tenha identificado nos autos, ou se a descartou por não corresponder ao conteúdo buscado. A dúvida decorre do fato de referida intimação exigir, apenas, a comprovação da origem dos valores globalmente depositados nas contas bancárias mantidas por Raimundo Anjos dos Santos ao longo do ano-calendário 1998, como se pode observar na transcrição retro, a partir da citação da decisão de 1ª instância, ao passo que à fl. 09, a autoridade fiscal relatou que:

1 - No desempenho dos trabalhos de fiscalização determinados pelo Mandado de Procedimento Fiscal número 05104 2001 00022 2, no âmbito da Operação Fiscal Movimentação Financeira Incompatível - MFI, **intimei o Sr. Raimundo Anjos dos Santos a comprovar, dentre outros, as origens dos recursos depositados/creditados nas referidas contas**. Em que pese às sucessivas tentativas de localização do Sr. Raimundo Anjos dos Santos, tanto pelo endereço constante dos cadastros da SRF quanto por edital afixado na repartição que jurisdiciona o contribuinte, o mesmo não foi localizado. Ressalte-se que, também não foi localizado nos endereços constantes dos cadastros das instituições financeiras onde os recursos foram movimentados.

2 - Para evitar a solução de continuidade dos trabalhos de fiscalização foram emitidas Requisições de Informações Sobre Movimentação Financeira-RMF objetivando colher junto as Instituições Financeiras elementos necessários à determinação dos valores efetivamente depositados/creditados e, bem assim, outros elementos que pudessem trazer informações relevantes para a auditoria em curso. As informações e documentos apresentados pelas Instituições Financeiras, em atendimento as RMF, revelaram ligações do Sr. Raimundo Anjos dos Santos com a autuada, haja vista que junto ao documento encaminhado pelo Banco do Brasil (DINFE/GERIE Brasília - 2001/1524) datado de 16 de novembro de 2001, está a "Proposta de Adesão a Produtos e Serviços - Pessoa Física onde consta à indicação dos sócios da autuada como "Fontes de Referência Consultados";

3 - Na busca de outros elementos caracterizadores da titularidade dos recursos movimentados em nome do Sr. Raimundo Anjos dos Santos, foram solicitadas, junto às instituições financeiras, cópias de cheques depositados/créditos para que, identificado o depositante, fossem solicitadas informações a respeito da operação que deu causa ao depósito/crédito. Merecem especial atenção, as cópias de cheques depositados no Banco Bandeirantes, encaminhadas pelo Unibanco, seu sucessor, junto ao expediente RF/33757/2003, datado de 26 de setembro de 2003, onde podemos constatar que embora tivessem sido emitidos por pessoas diversas, em quase sua totalidade, o preenchimento do valor, foi feito por máquina de preenchimento de cheques, característico de estabelecimento comercial, demonstrando também terem sido destinados ao mesmo beneficiário.

As informações obtidas de alguns emitentes de cheques depositados e, bem assim, de beneficiários de cheques emitidos resultaram em determinar de forma incontestável titularidade dos recursos financeiros movimentados em nome do Sr. Raimundo Anjos dos Santos, haja vista que os documentos apresentados apontaram a empresa atuada como sendo a real beneficiária e titular dos recursos financeiros. EMITENTE DE CHEQUE:

- Neo Máxima Tecnologia Ltda - Apresentou documento datado de 29 de dezembro de 2003 onde afirma que os cheques por ela emitidos se destinaram a pagamento de compras efetuadas junto à empresa ora atuada; BENEFICIÁRIA DE CHEQUE:

- Alcateia Engenharia de Sistemas Ltda, datado de 17/06/2003, onde a empresa afirma que jamais fez qualquer negociação com o Sr. Raimundo Anjos dos Santos e que recebeu da atuada o mesmo valor constante do cheque emitido pelo Sr. Raimundo Anjos dos Santos, cuja cópia, encontra-se anexada ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 09/06/2003, dirigido a Alcateia. Ainda em relação a esta operação podemos constatar que: Nos Livros de Registro de Entradas números 05 e 06 correspondentes respectivamente aos meses de dezembro de 1998 e janeiro de 1999 não constam o registro da Nota Fiscal-Fatura 062247 emitida pela Alcateia Engenharia de Sistemas Ltda.

Foram observadas todas as Notas Fiscais-Fatura e, bem assim, os cupons fiscais de emissão da atuada no mês de dezembro de 1998 e não foi identificada qualquer saída de mercadoria que correspondesse aos produtos adquiridos pela atuada junto a Alcateia Engenharia de Sistemas Ltda.

Os livros diários foram registrados na Junta Comercial do Estado da Bahia-JUCEB em 04/11/2003, data posterior ao Termo de Intimação lavrado em 15/10/2003, junto ao qual podem ser encontradas cópias dos livros da atuada;

4 - Caracterizada a titularidade dos recursos financeiros movimentados em nome do Sr. Raimundo Anjos dos Santos e, objetivando o aprofundamento dos trabalhos, intimamos a atuada através do Termo de Solicitação de Esclarecimentos lavrado em 17 de dezembro de 2003, a apresentar os esclarecimentos relativos aos elementos nele especificados. Ressalte-se que a atuada deixou de atender ao referido termo no prazo estabelecido, o que a coloca como a real beneficiária e titular da movimentação financeira efetuada em nome do Sr. Raimundo Anjos dos Santos.

Pelas razões acima expostas, foi efetuado o lançamento com base nos valores constantes dos extratos bancários apresentados pelas instituições financeiras, de onde foram extraídos os depósitos/créditos que foram relacionados nos "Demonstrativos de Valores -Extratos Bancários" em anexo. (*negrejou-se*)

E a possibilidade de referida intimação não corresponder ao conteúdo buscado pelo Conselheiro Redator se evidencia porque, diversamente do alegado pela recorrente, houve impugnação específica da contribuinte acerca deste aspecto, como evidenciado no próprio pedido da impugnação, do qual a recorrente somente destaca o requerimento alternativo de procedência parcial do lançamento, na forma a seguir transcrita:

66. Por todo o exposto, é pleiteado o único caminho assisado possível, com o julgamento da TOTAL IMPROCEDÊNCIA dos autos de infração guerreados:

a) SEJA em virtude da decadência, uma vez que o lançamento por homologação dos tributos envolvidos impõe que fatos geradores ocorridos em 31.12.1998 tenham prazo de constituição de crédito de ofício expirado em 31.12.2003 (art. 150, §4º do CTN) e isto não ocorreu, haja vista que o lançamento impugnado apenas se tornou perfeito quando notificado o contribuinte em 23 de janeiro de 2004;

b) SEJA em virtude da utilização errada e sem provas do art. 42 da lei n.º 9.430/96, o que faz com que a presunção de omissão de receita utilizada - *juris ou ominis* - não possa gozar do apoio da instância judicante administrativa;

c) SEJA em função da irretroatividade do §5º do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, que apenas adentrou ao ordenamento jurídico brasileiro com a Lei n.º 10.637/2002, o que implica dizer que não pode ser utilizado para impor tributos em relação a fatos ocorridos anteriormente àquela data;

67. *Ad absurdum*, vencidos que sejam os pedidos precedentes, pede-se que seja ele julgado o auto de infração APENAS PARCIALMENTE PROCEDENTE, procedência esta apenas em mínima parte do crédito total, de modo que se considere como receita omitida apenas os dois eventos financeiros que a fiscalização acusa terem sido utilizados pela impugnante através da conta do Sr. Raimundo Anjos dos Santos: o negócio com Alcateia Engenharia Ltda. e Neo Máxima Tecnologia Ltda. Tal solução subsidiária, para o absurdo de se desconsiderar todas as razões e provas apresentados é a única que se coaduna, ainda que apenas em tese, com os simples fatos afirmados pelos AFRFs responsáveis pelo auto de infração.

Especificamente no que se refere à *utilização errada e sem provas do art. 42 da lei n.º 9.430/96*, a contribuinte assim argumentou em impugnação:

32. Bem de ver que o ônus da prova cabe a quem acusa; bem entendido: ao fisco. Item, que a prova há de ser individualizada, minudente e insofismável, vale dizer, para cada operação de crédito em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira e tida como maculada de omissão de receita ou de rendimento no visor do fisco, há de, obrigatoriamente, para manter-se hígido e sob o pálio do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, obedecer aos rígidos critérios a saber:

a) Regulamente intimado de *per se*, repita-se, individualizadamente de cada depósito imputado como transgressor da norma tributária;

b) Provado *vis a vis*, um a um, que cada um desses valores creditados pertence a terceiro tido pelo permissivo legal como beneficiário do rendimento obtido à margem da escrita comercial e fiscal.

33. Noutras palavras: inexistente no direito tributário pátrio norma genérica de aplicação da presunção de disponibilidade econômica ou jurídica a que alude o art. 43 do CTN. Descendo ao rés do chão, a presunção em direito tributário penal, mesmo quando autorizada em lei, há de obedecer cânones rígidos descritos na própria lei que autoriza a multicidada presunção legal, sob pena de malversação.

Respondendo a esta alegação, a autoridade julgadora de 1ª instância consignou na sequência da parte invocada pela recorrente que:

53. Quanto a alegada falta de individualização dos créditos, observa-se que não tem procedência tal alegação, isto porque a referida legislação determina que a análise dos créditos será feita individualmente quando da determinação da receita omitida, e não no momento da intimação para justificar a origem dos créditos ali realizados como deseja a Impugnante (art. 42, caput e § 3º, da Lei n.º 9.430, de 1976).

54. Assim, o fato de constar, na intimação fiscal, que a Impugnante comprovasse "**as origens dos recursos depositados nas contas bancárias**", indicando somente os totais depositados em cada banco — R\$ 2.063.985,00 no Banco do Brasil S/A e R\$ 300.000,00 no Banco Bandeirantes S/A —, não a torna sem efeito, uma vez que na

apuração do valor omitido os créditos foram analisados individualmente e não foram considerados os decorrentes das transferências realizadas entre as contas correntes da Impugnante conforme constam nos demonstrativos de fls. n.ºs. 35 a 41, que fazem parte dos Autos de Infração (art. 42, §3º, I, da Lei n.º 9.430, de 1996).

55. Por outro lado, observa-se que só foi objeto de intimação para justificar a origem dos depósitos bancários: no Banco do Brasil S/A, R\$ 2.063.985,00 e no Banco Bandeirantes S/A, R\$ 300.000,00; enquanto na autuação foi apontado como omissão de receitas pelo depósito não justificado, respectivamente, R\$ 2.649.441,55 e R\$ 400.000,60. Resultando, assim, **na falta de intimação sobre os créditos lançados a título de omissão de receitas, da ordem de R\$ 685.457,15**, o qual está distribuído da seguinte forma:

- a) R\$ 585.456,55 da falta de intimação sobre o valor apontado como omissão de receitas oriunda da conta corrente no Banco do Brasil S/A (R\$ 2.649.441,55 - R\$ 2.063.985,00); e
- b) R\$ 100.000,60 da falta de intimação sobre o crédito apontado como omissão de receitas oriunda da conta corrente do Banco Bandeirantes S/A (R\$ 400.000,60 - 300.000,00).

Portanto, sendo a figura da intimação para justificar os valores creditados em contas de depósito elemento essencial para a configuração do fato gerador da apontada omissão de receita, e ausente esta relativamente aos depósitos no montante de R\$ 685.457,15 (seiscentos e oitenta e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e sete reais e quinze centavos), **este valor deve ser excluído da tributação**, eis que ausente o elemento essencial para caracterizá-lo como fato gerador de depósito judicial não justificado.

No Acórdão n.º 105-16.243 foi relatado que a Contribuinte reiterou em recurso voluntário os argumentos deduzidos em impugnação e, especificamente, afirmou que *o valor do principal também é improcedente por estar o auto de infração eivado de ilegalidades, conforme já foi demonstrado e em face do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, que exige que, para que seja caracterizada omissão de receita, conforme tipificada e descrita no auto, é obrigatória a prévia e regular intimação ao contribuinte, sob pena de improcedência*, acrescentando que *os valores que a r. decisão presume por regularmente intimados, a saber R\$ 2.063.985,00 no Banco do Brasil S/A e R\$ 300.000,00 no Banco Bandeirantes S/A, não foram analisados individualmente, mas, sim, listados individualmente "o que é gênero completamente dispare, que somada a já apontada inexistência nos autos dos imprescindíveis extratos bancários tolhe de todo sequer esboço de defesa"*.

Logo, não há dúvida que a Contribuinte questionou, em recurso voluntário, a inexistência de intimação com individualização dos depósitos bancários acerca dos quais deveria ser comprovada a origem, o que reforça a possibilidade deste ponto ter sido objeto de debate no Colegiado *a quo*. De outro lado, o Conselheiro Relator não abordou este questionamento em seu voto, e o voto vencedor fundamenta o cancelamento da exigência na não localização, nos autos, de intimação dirigida, ao menos, à interposta pessoa para comprovação da origem dos recursos movimentados na conta bancária.

Neste cenário, não merece acolhida a pretensão da recorrente no sentido de que seja restabelecida a exigência cancelada em face da intimação juntada às fls. 02/05 do Anexo I do Volume n.º 1, porque ela não se presta a atender a exigência assim expressa na Lei n.º 9.430/96:

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

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

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

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

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

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

[...] (*negrejou-se*)

A interpretação adotada pela autoridade julgadora de 1ª instância, no sentido de que apenas a análise dos créditos deve ser individualizada, admitindo a intimação por montantes globais dos valores cuja origem deve ser comprovada, não merece prosperar. A presunção legal somente se estabelece a partir da falta de comprovação da origem (causa) dos valores depositados nas contas correntes, fato que, para sua configuração, é dependente da regular intimação, na qual os depósitos a serem comprovados devem ser discriminados individualizadamente. Ou seja, cabe ao Fisco apontar o fato indiciário, identificando os créditos e intimando o sujeito passivo a justificar sua origem.

Neste contexto de intimação genérica, a solução dada pela autoridade julgadora de 1ª instância para identificar os depósitos bancários que não foram objeto de intimação bem estampa a importância da individualização prévia:

84. Como o total excluído da base tributável foi de R\$ 685.457,15, assim divididos: R\$ 100.000,60 oriundos de depósitos junto ao Banco Bandeirantes S/A; e R\$ 585.456,55 oriundos dos depósitos no Banco do Brasil S/A, estes valores devem ser excluídos da base de cálculo das referidas contribuições da seguinte forma:

a) o valor de R\$ 100.000,60 deve ser excluído da base de cálculo do mês de dezembro de 1998, em razão dos valores que compuseram a apontada omissão de receitas oriunda dos depósitos no Banco Bandeirantes S/A, ter sido verificada naquele mês;

b) já o valor de R\$ 585.456,55, ele deve ser excluído uma parte no mês de outubro, R\$ 129.456,08 e a outra, de R\$ 456.000,47, no mês de novembro de 1998, **por força do artigo 112, II, do CTN, que determina a interpretação mais favorável ao acusado no caso de dúvida quanto à extensão dos efeitos materiais do fato gerador da obrigação tributária, uma vez que do confronto entre os valores indicados na intimação para justificar os depósitos realizados nesta instituição financeira com o levantamento individualizado dos créditos relativos à apontada omissão de receitas, não se consegue identificar, exatamente, a que mês se refere aquele valor**, apesar de se saber, sem sombra de dúvidas, que ele está contido no trimestre. (*negrejou-se*)

Esta Conselheira já se manifestou acerca deste requisito legal expresso no art. 42, §3º da Lei nº 9.430/96 ao proferir o voto condutor do Acórdão nº 1101-000.327, nos seguintes termos:

[...]

Tais indícios porém, poderiam justificar o encaminhamento dos autos em diligência, com vistas à verificação, junto à totalidade dos documentos detidos pela contribuinte, da referida compatibilidade entre a prova das operações e a movimentação financeira do período autuado. Embora o arbitramento, por ausência de escrituração, não fosse mais

reversível, a contribuinte poderia, ante o início de prova apresentado, demonstrar quais valores depositados não corresponderiam a receitas suas e assim reduzir a base de cálculo do arbitramento.

Veja-se, também, que vários documentos apontam retenções de imposto de renda na fonte, em razão dos serviços prestados, as quais, se confirmadas, reduziriam a exigência de IRPJ incidente sobre as correspondentes receitas.

Inócua, porém, mostrar-se-ia tal providência, pois observa-se que o lançamento apresenta deficiências formais sérias, hábeis a desconstituir integralmente a exigência: não houve intimação que exigisse, da contribuinte, a comprovação da origem dos depósitos bancários, de forma a caracterizar o indício que enseja a presunção legal de omissão de receitas do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, bem como não estão individualizados os depósitos cuja origem se entendeu não comprovada.

De fato, até o momento do lançamento, a única intimação presente nos autos que poderia se aproximar daquela mencionada é a constante de fls. 182/184, lavrada em 19/05/2003 e exigindo a apresentação de *documentos e extratos bancários (mês a mês), que reflitam a movimentação financeira da empresa em epígrafe, nas instituições financeiras abaixo elencadas referente aos anos calendários de 1998,1999,2.000 e 2.001*. Na seqüência, há apenas a indicação dos totais anuais movimentados em cada instituição financeira, bem como a exigência de apresentação *dos livros Diário e Razão (ou livro caixa) onde a movimentação financeira estiver escriturada, bem assim como a documentação que lhes deu suporte*.

Veja-se que ao arbitrar o lucro, a autoridade lançadora afirmou estar *utilizando como receita bruta os depósitos efetuados nas instituições financeiras que apresentaram movimento no mencionado período*. Contudo, para que tal movimento se convertesse em receita bruta, seria necessário observar o que dispõe o art. 42 da Lei n.º 9.430/96:

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

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

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

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

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

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei n.º 9.481, de 1997)

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

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Ou seja, a autoridade lançadora deve analisar os depósitos individualizadamente, excluir aqueles que provêm de contas bancárias da própria fiscalizada ou têm origem em empréstimos, cheques devolvidos e outras transações bancárias que não representem o ingresso de recursos proveniente de terceiros. Após esta verificação, apurará os créditos acerca dos quais a contribuinte deve comprovar a origem dos valores, para, em caso de sua omissão, ser possível a inversão do ônus da prova e a construção da presunção legal de omissão de receitas.

Veja-se que, ao deixar de assim proceder, a autoridade lançadora inviabiliza qualquer comprovação por parte da contribuinte no curso do processo administrativo fiscal, bem como a apreciação, pela autoridade julgadora, da compatibilidade entre eventuais provas apresentadas e a matéria autuada. Ainda que a contribuinte houvesse juntado todos os documentos exigidos pela legislação para comprovar as operações realizadas, não seria possível determinar, dentro do montante de receita adotado pela Fiscalização, quais os depósitos bancários que a integram e, assim, aferir se sua origem foi, ou não, comprovada no curso do processo administrativo fiscal.

Neste sentido, inclusive, a autoridade julgadora procurou suprir tais deficiências por meio de diligência, assim consignando no despacho de fl. 515:

Ocorre que a soma, pura e simples, dos depósitos em contas bancárias, sem qualquer ajuste ou intimação ao contribuinte para justificá-los (conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 387 a 392, a contribuinte foi apenas intimada a apresentar os, extratos bancários e a esclarecer se tinha sido escriturado o ano-calendário de 2001), não pode ser considerada como receita bruta.

Para tanto, a fiscalização deve efetuar os procedimentos determinados pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/94, in verbis:

[...]

Não consta dos autos, no entanto, qualquer informação de que os procedimentos supracitados (desconsideração das transferências entre contas e intimação à, contribuinte para justificar os depósitos) tenham sido adotados pela fiscalização.

Sendo tais providências condição sine qua non para validar a correta apuração da matéria tributável proponho o encaminhamento do presente processo à DIPAC/DEFIC/SÃO PAULO, para o Auditor Fiscal autuante:

- Relacionar todos os depósitos - sintetizados às fls. 388 a 391, totalizando R\$ 12.105.895,73 - considerados na base de cálculo do arbitramento;*
- Efetuar — se for o caso, e se não houver sido feito - os ajustes decorrentes de transferências entre outras contas da própria pessoa jurídica;*
- Intimar a contribuinte a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas bancárias (observar a documentação juntada aos autos pela contribuinte na impugnação - fls. 439 a 510 — e sua alegação de que trata-se de movimentação financeira de compromissos de terceiros, clientes da sua Comissão de Despachos);*
- Elaborar RELATÓRIO CONCLUSIVO, refazendo, se for o caso, o cálculo dos tributos devidos.*

Para atender ao solicitado, a autoridade lançadora intimou a contribuinte a fazer levantamento mês a mês relativo aos depósitos bancários nas instituições financeiras para exclusão das transferências de outras contas da própria pessoa jurídica e o respectivo consolidado mês a mês referente ao ano-calendário de 2.001, bem como a

explicar e comprovar através de documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados nas instituições financeiras mencionadas. Esclareceu, ainda, na referida intimação, que foram entregues ao contribuinte xerox de todos os extratos bancários acostados ao processo, com vistas ao atendimento da intimação (fl. 520).

Em resposta, a contribuinte listou as transferências verificadas entre as contas bancárias em análise, totalizando-as mensalmente (fls. 527/531), bem como consignou que *as movimentações financeiras e ou transferências entre os Bancos do Brasil, Banespa, Bradesco e Bandeirantes são oriundas de verbas, de numerários efetuados por importadores, dentro do processo aduaneiro. As movimentações não são acúmulo de receitas, mas sim para pagamentos de haveres financeiros.*

Na seqüência, o relatório de diligência às fls. 530/536 limita-se a reproduzir as informações prestadas pela contribuinte acerca das transferências bancárias, apurando novos totais mensais dos depósitos bancários efetuados no ano-calendário 2001, e consignando, ao final, que a contribuinte nada comprovou acerca da origem dos recursos creditados nas instituições financeiras. Destaque-se que o fiscal atuante não se pronunciou especificamente acerca dos documentos juntados às fls. 439/510, consistentes em controle interno da movimentação financeira, denominado *Extrato de Conta Corrente*, nos quais há apontamentos correlacionando os débitos e créditos bancários à s operações com seus clientes.

Relevante frisar que a solicitação de diligência foi encaminhada em 2007, e atendida no mesmo ano, mas tendo por objetivo a constituição da prova da infração imputada à contribuinte no ano-calendário 2001. E, além de tal se dar a destempo, relativamente à maior parte dos créditos tributários exigidos – cujo lançamento já era possível em 2001, e assim, sujeitando-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, somente poderia ser objeto de constituição até 31/12/2006 -, resta evidente que a Fiscalização não logrou suprir as deficiências antes presentes, pois novamente deixou de individualizar os depósitos cuja origem deveria ser comprovada, limitando-se a entregar à contribuinte cópia dos extratos bancários já constantes dos autos.

Ainda, ao consolidar as bases de cálculo mantidas após a diligência, novamente o fiscal atuante operou por totais mensais, impedindo o conhecimento da autoridade julgadora acerca dos depósitos considerados receitas omitidas, como já antes mencionado. Eventualmente, seria possível inferir quais ingressos foram considerados nos cálculos da autoridade lançadora, promovendo-se a soma dos créditos verificados nos extratos bancários juntados aos autos. Todavia, eventual divergência, mesmo na casa dos centavos, já ensejaria dúvida quanto à composição dos totais mensais apurados na autuação, tornando incerta a exigência naquele período.

É com esta visão pragmática que se interpreta o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430/96, quanto à regular intimação da contribuinte para comprovação da origem dos depósitos bancários, e relativamente à análise individualizada destes ingressos para sua construção como indícios de omissão de receitas: o procedimento fiscal deve permitir a identificação, pela fiscalizada e pela autoridade julgadora, dos depósitos cuja origem não foi comprovada e assim ensejou a presunção de omissão de receitas. Sem isto, não há como o processo administrativo fiscal desenvolver-se regularmente.

No presente caso, tem-se que a mera entrega dos extratos bancários à fiscalizada, para que ela, em 20 (vinte) dias, identifique as transferências bancárias e os demais ingressos a comprovar, não se presta a atender a exigência legal, mormente se nenhum valor se dá aos documentos juntados à impugnação, sem que qualquer argumento seja construído para desconstituição de seu conteúdo.

Conclui-se, portanto, que não restou caracterizada a receita omitida, motivo pelo qual não há base de cálculo para arbitramento dos lucros, ou mesmo para a exigência das contribuições incidentes sobre o faturamento.

Somente com a identificação específica dos depósitos cuja origem deve ser comprovada é possível atribuir a consequência do desatendimento à intimação, bem como avaliar, no contencioso administrativo, as provas eventualmente apresentadas para reverter a

presunção. Ainda que os depósitos sejam individualizados antes do lançamento, a intimação por valores globais não permite afirmar, seguramente, quais ocorrências tomadas como indício de presunção de omissão de receita integraram o questionamento dirigido ao sujeito passivo. Haverá, em verdade, presunção por comparação de totais que os depósitos autuados compunham o montante indicado em intimação.

Restando, assim, desatendido este requisito legal para caracterização da presunção de omissão de receitas, correta se mostra a conclusão do acórdão recorrido.

Por tais razões, deve ser **NEGADO PROVIMENTO** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora