



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10865.002474/2005-92
Recurso nº : 153.319
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exs: 2001 a 2004
Recorrente : MENEGHEL INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA.
Recorrida : 5ª TURMA – DRJ – RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 24 de maio de 2007
Acórdão nº : 101-96.161

IRPJ – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NORMAS GERAIS – NULIDADE DO LANÇAMENTO – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – O erro na identificação do sujeito passivo representa vício insanável, quanto à existência do Ato Administrativo de Lançamento, em face do estabelecido nos artigos 132 e 142 do CTN, e do artigo 5º, inciso I, do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977.

IRPJ – ARBITRAMENTO DE LUCRO – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DEPÓSITOS E/OU CONTAS CORRENTES BANCÁRIAS - INAPLICABILIDADE – Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A falta de escrituração de depósitos bancários ou mesmo de contas correntes bancárias não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE – CSLL – PIS – COFINS

Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, aos lançamentos conseqüentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por MENEGHEL INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA.

PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONI GADELHA DIAS
PRESIDENTE

PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

Recurso nº. : 153.319
Recorrente : MENEGHEL INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA.

RELATÓRIO

MENEGHEL INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 4305/4338) contra o Acórdão nº 12.281, de 20/04/2006 (fls. 4254/4273), proferido pela colenda 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto – SP, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 03; PIS, fls. 25; COFINS, fls. 41; e CSLL, fls. 56.

Consta do Termo de Verificação de Irregularidade Fiscal (fls. 80/90), que a autuação resultou de ação fiscal iniciada na empresa Golden House Eventos Ltda., tendo em vista de que as receitas por ela declaradas eram incompatíveis com sua movimentação financeira realizada no Banco do Brasil S/A e no Banco Bradesco.

Intimada a se manifestar, alegou que a movimentação financeira originava-se de atividade agro-pastoril exercida pelos sócios sem, entretanto, comprovar. Informou que houve retificação das declarações de rendimentos dos sócios, com vistas a oferecer à tributação as importâncias que transitaram nas contas de depósito (fls. 1213/1237).

Após a intimação de beneficiários de cheques emitidos, alguns, pessoas físicas, declararam ter efetuado vendas de gado, além da prestação de serviços para os sócios (pessoas físicas - fls. 838/906). Alguns dos cheques foram utilizados para pagamentos de aquisição de imóveis pelas pessoas físicas dos sócios (fls. 836/7, 907/12), enquanto que parte serviu para pagamentos a empresas por serviços prestados à empresa Meneghel Indústria Têxtil Ltda.



Consta também do Termo de Verificação Fiscal que, após a análise das DIPJ da empresa Golden House Eventos Ltda., de seus documentos contábeis e fiscais, bem assim dos extratos bancários e das respostas dos beneficiários de cheques emitidos, que as contas-correntes mantidas no Banco do Brasil e no Banco Bradesco, que não estão escrituradas no Livro Razão, foram utilizadas para pagamentos de custos e despesas da empresa Meneghel Indústria Têxtil Ltda., tampouco foi comprovada a origem dos depósitos nelas efetuados.

Além disso, as alegações de que o produto dos depósitos provinha de atividade agro-pastoril não foram sustentadas por documentação hábil. O quadro societário das empresas Golden House Eventos Ltda. e Meneghel Indústria Têxtil Ltda. é composto pelas mesmas pessoas (fls.94/102, 917/923).

A partir da evidência de que a empresa Golden House Eventos Ltda., apenas figurava apenas como titular das contas correntes mantidas nos bancos antes relacionados que de fato eram utilizadas pela impugnante, procedeu-se a abertura da fiscalização que culminou no arbitramento do lucro e imposição tributária por omissão de receita.

Em face de que a autoridade fiscal entendeu ficar evidenciado o intuito doloso de fraudar o fisco, caracterizado pelo fato de a contribuinte utilizar-se de conta corrente controlada à margem de sua escrituração, em nome de interposta pessoa, consubstanciado na consciência da prática do ato ilícito, bem assim na vontade dirigida ao atingimento do resultado, com assunção do risco de produzi-lo, tipificado nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, foi imposta multa qualificada que incidiu na parte correspondente aos tributos lançados, oriundos dos depósitos efetuados nas contas de depósitos da empresa Golden House Eventos Ltda., resultando daí o processo de Representação Fiscal para Fins Penais protocolizado sob nº 10865.000166/2006-11, autuado nos termos da legislação pertinente.



PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 2499/2570.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSTA PESSOA. LUCRO REAL. ARBITRAMENTO.

A movimentação, pela interessada, de conta bancária em nome de interposta pessoa, valida a presunção legal de receita omitida, com base nos depósitos efetuados, e o arbitramento do lucro, em face de que a prova da origem dos recursos utilizados não foi apresentada, .

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando comprovada a ocorrência de omissão de receitas com evidente intuito de fraude.

DEMAIS TRIBUTOS (PIS, COFINS E CSLL). MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

AUTO DE INFRAÇÃO. LAVRATURA. LOCAL.

Perfeitamente legal a lavratura do auto de infração na repartição fiscal, vez que a lei prevê seja ele lavrado no local de verificação da falta e não obrigatoriamente no estabelecimento do contribuinte.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. TRIBUTO. HOMOLOGAÇÃO.

Nos lançamentos de ofício, relativos ao IRPJ, inexistente a antecipação do recolhimento do tributo, inexistente homologação e aplica-se a regra contida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Lançamento Procedente



Ciente da decisão em 16/05/2006 (fls. 4298-v) e com ela não se conformando, a interessada recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 16/06/2006 (fls. 4305), alegando, em síntese, o seguinte:

- a) que houve erro na identificação do sujeito passivo, pois o lançamento promovido em procedimento de fiscalização instaurado inicialmente contra a empresa Golden House Eventos Ltda., em decorrência de informações relativas à movimentação financeira pela CPMF nos anos-calendário de 2000 a 2003. O procedimento de fiscalização iniciado em 2004 teve um lançamento anterior, relativo ao ano-calendário de 1999, promovido contra a empresa Golden House Eventos Ltda., com base no disposto do art. 42 da Lei nº 9.430/96;
- b) que, posteriormente, o procedimento de fiscalização foi redirecionado à recorrente através da ilícita quebra de sigilo bancário promovida pelo autuante que utilizou-se de fotocópias dos cheques emitidos pela empresa Golden House;
- c) que, através de termos de intimação fiscal para quase duas centenas de contribuintes, a autoridade fiscal obteve algumas poucas respostas, sendo que destas, como anotaram os julgadores de primeira instância, várias pessoas físicas informaram "ter efetuado vendas de gado e prestado serviços para os sócios" da Golden House. Outros informaram ter promovido a venda de imóveis para os sócios daquela empresa, e apenas 7 (sete) contribuintes informaram haver recebido os cheques para pagamento de obrigações da recorrente;
- d) que, de quase duzentos oficiados, apenas sete contribuintes responderam haverem recebido referidos valores para pagamento de obrigações da recorrente;
- e) que, por mais absurdo que possa parecer, o autuante optou promover o lançamento de obrigações tributárias contra o

recorrente, lastreado apenas pelas respostas obtidas junto à sete contribuintes, ignorando as respostas apresentadas por outros contribuintes de igual reputação, que afirmavam ter promovido operações agro-pastoris com os sócios da Golden House Eventos Ltda. Afirmou o Sr. Fiscal que a atribuição da movimentação das contas correntes à recorrente, decorre do fato de os depositantes serem, em sua maioria, empresas do ramo de bordados e comércio de móveis que, hipoteticamente, utilizam-se de produtos têxteis. A suposição fiscal não encontra amparo no conjunto probatório acostados aos autos;

- f) que o sr. Auditor teve à sua disposição todos os livros contábeis, registros de entradas e de saídas de mercadorias da recorrente, e ainda os livros Diário e Razão, e não demonstrou que qualquer dos aludidos depositantes tenha realizado com a recorrente qualquer operação de venda e compra de mercadorias de seu fabrico. Nem mesmo ousou promover a circularização de ofício aos referidos depositantes;
- g) que não se trata apenas da presunção legal trazida no art. 42 da Lei 9430/96, pois o fisco não excedeu os limites da presunção legal, para criar uma ficção ao atribuir à recorrente a responsabilidade pela movimentação financeira, apenas e tão somente porque os sócios da recorrente são os mesmos da Golden House Eventos Ltda.;
- h) que o autuante não apontou se os depositantes mantinham relacionamento comercial com a recorrente. O mero fato dos sócios haverem disponibilizado recursos próprios para pagamento de algumas obrigações da recorrente (sete apenas) não é suficiente para a configuração do nexo de causalidade que justifique a exigência tributária de terceira pessoa;

- i) que ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário;
- j) que a fiscalização, excedendo os limites das prerrogativas conferidas pela Lei 10.174/2001, obteve perante as instituições financeiras fotocópias de microfilmes emitidos pela pessoa jurídica fiscalizada, obtendo informações acerca dos respectivos beneficiários, que restaram intimados a prestarem esclarecimentos. Tudo isso foi adotado sem qualquer embasamento legal ou ético, e ainda, sem qualquer autorização judicial;
- k) que o lançamento é nulo de pleno direito, ante a reconhecida presunção da omissão de receitas pelo contribuinte Golden House no ano-calendário de 1999, mediante a aplicação do art. 42 da Lei 9430/96;
- l) que, tal fato não representa capacidade econômica tributária que o TFR editou a Súmula 182, com os seguintes dizeres: *“É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários”*;
- m) que, não restou caracterizado nenhum dos elementos descritos no art. 148 do CTN que ensejasse o arbitramento do lucro da recorrente. A fiscalização possui elementos suficientes para a verificação da espécie de atividade praticada pela recorrente, bem como, possuía a integralidade dos valores a serem utilizados como base de cálculo da obrigação tributária. O arbitramento do lucro resultou na aplicação de dupla penalidade à recorrente, que além do agravamento da alíquota aplicada à base de cálculo, ainda foi penalizada pela aplicação da multa punitiva. A alíquota aplicável em decorrência das atividades da recorrente também pode ser auferida pela autoridade fiscal sem maiores dificuldades. Assim, o arbitramento representou uma punição à recorrente;

PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

- n) que o ilícito não está materialmente comprovado. A fiscalização promoveu o lançamento tributário baseada apenas em suposições de ocultação de recursos financeiros. Não comprovou efetivamente que os recursos movimentados na conta corrente da Golden House Eventos Ltda., decorreram de operações realizadas pela recorrente;
- o) que a própria decisão recorrida em momento algum confirma a existência de elementos caracterizadores da infração tributária, reconhecendo, expressamente, que o lançamento foi marcado por suposição legal em decorrência da apuração de indícios do fato capitulado.

Às fls. 10125, o despacho da DRF em Americana - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, manifestando-se sobre a tempestividade do mesmo, bem como sobre o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Da ação fiscal levada a efeito contra a recorrente, constatou a autoridade autuante a existência de duas contas correntes bancárias movimentadas em nome da empresa Golden House Eventos Ltda., cujos sócios são os mesmos proprietários da recorrente.

Na peça recursal, a contribuinte suscita preliminar de erro na identificação do sujeito passivo.

Por ocasião da apreciação por parte da colenda turma julgadora de primeiro grau, da preliminar levantada na defesa inicial, consta do voto condutor do acórdão recorrido, os seguintes fundamentos:

Quanto à arguição de que se baseou em apenas um fato, improcedem seus argumentos, em razão do que consta do relatório fiscal, chancelado pela farta documentação acostada ao processo. As declarações das empresas beneficiárias dos cheques e da depositante, listadas no relatório, sob fls. 81/82, foram suficientes para caracterizar o nexo de causalidade suficiente para valer-se a autoridade fiscal do instituto da presunção legal, apta a legitimar o lançamento respectivo.

A justificativa de que os depósitos efetuados na conta corrente estariam baseados em resultado da atividade rural desenvolvida pelos sócios seria perfeitamente plausível se a apresentação das declarações tivesse sido contemporânea à ocorrência dos fatos geradores e não na época da fiscalização, fato que denota a intenção de beneficiar-se da modalidade incentivada de tributação.

Com a devida vênia, ousou discordar de tal entendimento.

É importante destacar que a fiscalização, em relação ao ano-calendário de 1999, lavrou autos de infração em relação às mesmas irregularidades apuradas nos presentes autos, porém, daquela feita, contra a própria titular das contas correntes bancárias qual seja, a empresa Golden House Eventos Ltda.

Conforme afirmado pela própria autoridade autuante, e descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 81/82), apenas sete contribuintes afirmaram ter realizado operações com a recorrente, isso de um universo de aproximadamente cento e cinquenta intimações levadas a efeito pela fiscalização. Por outro lado, apenas um único contribuinte afirmou ter realizado depósito na conta corrente da empresa Golden House Eventos Ltda., para a liquidação de duplicata mercantil de emissão da recorrente, *verbis*:

(...)

Paralelamente foram intimados inúmeros beneficiários dos cheques, para que esclarecessem a razão pela qual os receberam.

A quase totalidade dos beneficiários informou desconhecer a empresa Golden House Eventos Ltda., esclarecendo jamais terem efetuado qualquer transação com tal empresa.

Alguns beneficiários, pessoas físicas, declararam ter efetuado vendas de gado e prestado serviços para as pessoas físicas dos sócios.

Outros cheques foram utilizados para pagamento de aquisições de imóveis pelas pessoas físicas dos sócios.

Verificou-se que parte dos cheques serviu para pagamentos a empresas por serviços prestados à Meneghel Indústria Têxtil Ltda., conforme informado pelas próprias beneficiárias dos cheques, relacionadas abaixo:

- Brasporte Assessoria em Com. Exterior;

Ciatel Transportes e Encomendas Ltda.;

Comercial Têxtil Jaguar Ltda.;

Massimex Imp. e Exportações;

Ober S/A Indústria e Comércio Ltda.;

Sovrana Têxtil Ltda.;

Tecsul Comércio e Representações Ltda.

Com relação aos depositantes, em resposta à intimação datada de 10/06/2005, a empresa Gilscar Comércio e Indústria de Bordados Ltda., informou que foram efetuados depósitos

PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

para pagamento de duplicatas da empresa Meneghel Indústria Têxtil Ltda., decorrente de venda de produtos.

Pelo exposto acima, conclui-se que a fiscalização não colheu elementos substanciais que pudessem corroborar a relação jurídica entre os depósitos ocorridos nas contas correntes da empresa Golden House Eventos Ltda., com as atividades desenvolvidas pela recorrente.

O lançamento de ofício está lastreado nas informações de um único contribuinte acerca dos valores depositados nas contas correntes em questão, e mais, como informado pelo mesmo, referidos depósitos correspondiam ao pagamento de duplicatas emitidas pela recorrente as quais, sequer a autoridade autuante investigou a respeito da emissão de nota fiscal e a consequente tributação por parte da autuada.

Além disso, como já frisado acima, dos inúmeros beneficiários intimados pela fiscalização, apenas 07 (sete) contribuintes informaram ter recebido recursos oriundos das contas correntes da Golden House Eventos Ltda., para a liquidação de obrigações da recorrente. Dos elementos constantes nos autos, nenhum outro beneficiário de recursos das citadas contas correntes mencionaram a recorrente como responsável pelos pagamentos efetuados, muito embora tenham afirmado que não possuíam relação jurídica com a empresa Golden House.

A ausência de relação jurídica com os referidos beneficiários dos cheques emitidos pela Golden House até poderia ser justificada na medida em que houve expressa confissão dos sócios daquela empresa no sentido de que os recursos movimentados lhes pertenciam, exclusivamente, e decorriam do exercício de atividade agro-pastoris.

Entendo que nesse sentido tem razão a recorrente, pois a grande maioria dos beneficiários informou que os valores pagos pela empresa Golden House Eventos Ltda., referiam-se a aquisição de gado, de áreas rurais ou ainda de



PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

serviços prestados aos sócios daquela pessoa jurídica, em decorrência das atividades agro-pastoris desenvolvidas pelos mesmos.

À exceção das mencionadas sete empresas, nenhum outro beneficiário de recursos das referidas contas correntes citaram a recorrente como responsável pelos pagamentos efetuados.

Outro aspecto que fragiliza a pretensão fiscal é o fato de que a própria autoridade autuante, em 29 de novembro de 2004, promoveu a lavratura de auto de infração contra a empresa Golden House Eventos Ltda., atribuindo a essa empresa, a movimentação financeira existente nas mesmas contas correntes bancárias durante o exercício de 1999.

Como visto acima, são muito frágeis os critérios que justificam o convencimento da autoridade fiscal acerca da imputação da movimentação bancária em nome da Golden House para a recorrente nos anos subseqüentes.

A fiscalização deixou de fazer a indispensável prova que os depósitos bancários realizados nas contas correntes em questão decorrem de receitas advindas do exercício das atividades da recorrente mediante a demonstração da existência de relação jurídica entre a mesma e os respectivos depositantes, exceção feita a um único depositante, que fora esse particular, comprovou que detinha documentos fiscais emitidos pela recorrente, o que, em tese, demonstra que a contribuinte teria tributado as receitas correspondentes, o que, diga-se de passagem, deixou de ser investigado pela fiscalização.

Além disso, os sócios gerentes de ambas as empresas (a recorrente e a Golden House) promoveram a confissão e a retificação de suas declarações de rendimentos, assumindo a titularidade dos depósitos promovidos naquelas contas, com o respectivo recolhimento dos impostos devidos.



PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

Atente-se ser para a definição de lançamento contida no art. 142 do Código Tributário Nacional como *“o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*.

O art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 dispõe que o auto de infração deve conter obrigatoriamente determinados requisitos, dentre os quais a qualificação do autuado (item I).

A não qualificação ou a qualificação inadequada do sujeito passivo sujeito o procedimento, segundo reiterada jurisprudência, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a anulação da exigência fiscal.

Sendo o auto de infração um ato jurídico administrativo, exige-se para sua validade que obedeça à forma prescrita em lei. Em face disso, se o auto não possui requisito essencial exigido pela legislação, por trazer identificação errônea do sujeito passivo, e a falha não pode ser sanada, viciado está o lançamento, acarretando-lhe a nulidade.

Não se podendo sanear o lançamento, sem efetuar-se a lavratura de um novo auto de infração, uma vez que nele deveria figurar como sujeito passivo a empresa Golden House Eventos Ltda., a qual, de acordo com os documentos acostados aos autos, seria efetivamente a titular, de fato, do interesse contrário à pretensão do Fisco, não resta outra hipótese, senão a declaração de nulidade do ato de ofício.

Segundo a legislação, jurisprudência e doutrina, o lançamento, materializado através da Notificação de Lançamento ou Auto de Infração, ao formalizar uma exigência fiscal, estabelece um relação jurídica processual, todavia, para que essa relação se constitua e tenha validade, é indispensável que atenda ao

PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

que a doutrina conceituou como pressupostos processuais e também se façam presentes as condições da ação.

Pressupostos processuais são os requisitos necessários para que a relação processual se constitua e tenha validade, como previsto no art. 267, inciso IV, do Código de Processo Civil, assinalando Waldemar Mariz de Oliveira Júnior, in Teoria Geral do Processo Civil, *"sem o concurso desses pressupostos ou de algum deles o processo não terá existência e validade"*.

Já as condições da ação são os requisitos essenciais para a existência da ação, as quais se ligam-se diretamente à pretensão deduzida na peça processual (mérito) e por isso mesmo devem ser examinadas preliminarmente, antes do julgamento do mérito.

Acrescentando o mencionado autor que *"O exame sobre os pressupostos processuais precede sempre o referente às condições da ação ..."* e ambos o do conhecimento do mérito.

Os pressupostos processuais são de duas espécies: subjetivos e objetivos, incluindo-se entre os primeiros as partes, devendo estas ter capacidade de ser parte e capacidade de estar em juízo, sendo que a capacidade de ser parte é pré-requisito para a capacidade para estar em juízo; sem a existência da primeira jamais existirá a segunda, embora possa existir a primeira e não se materializar a segunda, por esta depender de assistência, representação ou determinar a lei a substituição processual.

Ensinando MOACYR AMARAL SANTOS, in Primeiras Linhas de Direito Processual Civil que, *"Se uma ou ambas as partes não têm capacidade de ser parte, isto é, não sejam sujeitos de direito (se lhes faltar a capacidade jurídica), nenhuma relação jurídica se constitui. Se a uma ou ambas as partes faltar capacidade processual, a relação igualmente, não se formará, por serem despidos os atos das mesmas de eficácia jurídica"*.

ABRITAMENTO DOS LUCROS

Ad argumentandum, caso nos autos existissem as provas efetivas da titularidade de fato das contas correntes em questão por parte da recorrente, isto é, se do mérito se pudesse conhecer, ainda assim a exigência não poderia ter a amplitude dada, visto ser inaplicável a manutenção da exigência fiscal nos termos em que se encontra.

Efetivamente, Tendo constatado que foram utilizados recursos depositados nas referidas contas, a fiscalização intimou a contribuinte a comprovar a origem dos recursos depositados na mesma, o que não ocorreu. Assim, tais valores foram caracterizados como omissão de receitas, tudo de acordo com o que estabelece o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

Foram considerados como omissão de receitas todos os valores depositados na referida conta nos anos-calendário de 2000 a 2003, excluindo-se as devoluções de cheques e resgates de aplicações financeiras, de acordo com os demonstrativos em anexo.

Além disso, a fiscalização também procedeu ao arbitramento do lucro da contribuinte e aplicou a multa qualificada de 150% sobre os depósitos não comprovados.



PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

Entre os argumentos apresentados na defesa inicial, a contribuinte insurge-se contra a desclassificação de toda a escrituração regular simplesmente pela constatação de duas contas correntes não escrituradas.

Nesse aspecto, a decisão recorrida limitou-se a transcrever o artigo 530 do RIR/99, justificando que a autoridade fiscal utilizou-se da sistemática de arbitramento do lucro em razão de que considerou ter a escrituração indícios de fraude ou vício que a tornou imprestável.

Na presente instância, a contribuinte retorna aos autos com os mesmos argumentos, além de apresentar outras preliminares e argumentos já detalhados no relatório.

Em decorrência da conclusão do presente voto, deixo de apreciar as preliminares e demais alegações expostas da peça recursal.

Cabe destacar que no Termo de Verificação Fiscal (fls. 80/89), a autoridade autuante não faz qualquer menção a respeito de vícios, erros ou deficiências porventura existentes na escrituração mercantil da contribuinte. Limitou-se a citar o artigo 530 do RIR/99 e desconsiderou todos os livros e registros contábeis existentes e colocados à sua disposição.

A desclassificação da escrita do contribuinte, com o conseqüente arbitramento do lucro é poder/dever do poder público outorgada pela própria lei. Entretanto, é também incontroverso que, por se tratar de medida extrema, só deve ser adotada quando a escrita e a documentação do contribuinte não permitem a apuração do lucro real.

Já tive oportunidade de me manifestar em inúmeros julgados anteriores a respeito desta matéria que diz respeito à desclassificação da escrita. Ora, a desclassificação de escrita somente deve ser adotada em casos extremos, quanto à isso, não resta qualquer dúvida. No entender deste Primeiro Conselho de

Contribuintes, e também desta Primeira Câmara, é a última das opções admissíveis ao Fisco, que, ao contrário do procedimento adotado nos presentes autos, deve se esforçar ao máximo para aproveitar aquilo que foi escriturado, e não simplesmente desprezar a contabilidade e demais escrituração fiscal sem motivos fáticos suficientes para tanto.

O que se busca com a desclassificação é uma forma de apurar todo o resultado tributável da empresa, tendo em vista que, em razão de inúmeras deficiências detectadas, não pode ser aquele que consta da escrituração, totalmente eivada de deficiências absolutamente incontornáveis.

O arbitramento vem a ser uma forma de apuração de resultados, sem qualquer conotação de penalidade ou castigo. Com a utilização deste instrumento, o que se busca é apenas, restabelecer ou apurar um resultado que, por meio de práticas censuráveis ou com utilização de artifícios adotados por um determinado contribuinte, torna-se impossível de ser conhecido, daí inclusive a preocupação constante da lei em aproximar ao máximo o resultado a ser apurado pelo arbitramento daquele que seria o normal ou compatível ao contribuinte.

Na hipótese sob exame verifica-se que o erro ou omissão detectado pela fiscalização - falta de escrituração da movimentação bancária - detectada pela fiscalização na escrita da recorrente não obstacularizaria a constatação do seu real movimento econômico e financeiro, tanto assim que a irregularidade apontada no Auto de Infração foi minuciosamente descrita pela autuante.

Citada irregularidade poderia ou não ser passível de tributação, mediante adição dos respectivos valores ao lucro real do exercício, mas em hipótese alguma justificar o arbitramento.

A fiscalização iniciou seu trabalho em 12/09/2005, conforme Termo de Início de fls. 93, com a solicitação para apresentação imediata dos livros

PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

Diário, Razão e Caixa, além de demais documentos e registros dos anos-calendário de 2000 a 2003, tendo encerrado a ação fiscal em 15/12/2005, com a lavratura dos autos de infração fundamentado no arbitramento do lucro.

Porém, não consta dos autos do processo, qualquer evidência de que a escrituração contábil da recorrente teria sido analisada e que, em razão dessa verificação, tivesse restado provado que a mesma era imprestável.

A falta de contabilização de movimentação bancária, sem dúvida alguma, indica possível omissão de receitas operacionais, bem como instaura insegurança quanto à fidelidade do lucro real declarado. Todavia, por si só, não é razão bastante para caracterizar a imprestabilidade da escrita e justificar o arbitramento do lucro. Sem assim fosse, qualquer omissão de receita ou mesmo a falta de registro de alguma transação empresarial ou até a falta de escrituração de um depósito ou transferência bancária, seria motivo suficiente para a desclassificação da escrita.

Assim, considerando que o arbitramento se realizou unicamente em face de contas bancárias mantidas à margem da escrita, considerando que não houve por parte da fiscalização aprofundamento na ação fiscal, tendente a, comprovadamente, descaracterizar a escrita da recorrente, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sem sombra de dúvidas que a contabilidade somente pode ser desprezada quando nela existir vícios ou irregularidades em tal monta que impeçam a apuração do lucro real. No presente caso, os valores omitidos foram apurados por depósitos bancários não comprovados, cujo tratamento possui remédio específico na norma legal, conforme o previsto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, em pleno vigor à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária.

Não se pode acolher fatos como o que ocorre no presente processo, que já denota o adrede desejo, ou como consequência, de se arbitrar os

lucros em que o fisco expede intimação para comprovar depósitos bancários e, sem maiores investigações já se apresenta com o auto de infração lavrado, com a desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento dos lucros, ou melhor dizendo, sem a necessária desclassificação da escrita, pois isso não foi realizado, tampouco ficou evidenciada qualquer menção por parte da fiscalização. Apenas restou o decorrente arbitramento dos lucros levado a efeito sem qualquer motivação aparente.

Melhor dizendo, no caso em tela, nem mesmo houve a desclassificação da escrita por parte da autoridade autuante, eis que não existe nos autos uma única manifestação por parte do Fisco a respeito de irregularidades na contabilidade regular, suficientes a ensejar tal procedimento. O que houve mesmo foi simplesmente o desprezo sem qualquer motivo e/ou explicação e o direto arbitramento dos lucros.

Assim, numa abordagem mais direta, pode-se afirmar com toda a convicção que, sem qualquer investigação nos registros contábeis, não é admissível o desprezo da escrituração de uma pessoa jurídica, sem que fosse constatada sequer uma irregularidade dentro do universo dos registros contábeis.

No caso, na impugnação e no recurso voluntário, a contribuinte contestou o procedimento adotado pelo fisco, qual seja arbitrar os lucros sem apontar falhas na contabilidade suficientes e capazes de desclassificação da escrita.

Aliás, tomar o disposto no artigo 47, inciso II, da Lei nº 8.981/95, como regra suficiente para desprezar todo o universo contábil de uma empresa, pelo simples fato de existir conta corrente ou depósito bancário não comprovado e/ou não escriturado, sem demonstrar efetivamente a imprestabilidade da escrituração foge à razão lógica de todo o ordenamento tributário.

No caso, como já afirmado, o arbitramento do lucro não se justifica, pois é notório que esta espécie de lançamento é medida extrema que

somente se aplica quando absolutamente inexistente a possibilidade de a autoridade tributária averiguar o lucro real.

Tenho para mim que, em razão do mau uso, evidenciado até mesmo pela motivação de sua aplicação, foi atribuído ao instrumento do arbitramento caráter sancionatório e afastado o seu real objetivo, que consiste na determinação do lucro tributável.

Assim, tendo sido possível à fiscalização analisar a documentação contábil e fiscal da contribuinte, inclusive constatando a existência de duas contas correntes não escrituradas, conforme detalhado no TVF pelo autuante após a recomposição das respectivas contas, a solução adequada ao caso seria o lançamento dos valores ali depositados como omissão de receitas, nos exatos termos estabelecidos pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência deste Conselho tem admitido o arbitramento dos lucros somente quanto a escrituração contábil mantida pelo sujeito passivo contiver erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinação do lucro real, conforme os julgados abaixo:

"OMISSÃO DE RECEITAS - Tratando-se de medida extrema, o arbitramento do lucro somente se justifica quando a escrituração contábil mantida pelo sujeito passivo contiver erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinação do lucro real. Omissão no registro de receitas, principalmente quando apuradas as irregularidades e quantificado o montante desviado do giro normal, constituem fatos que não se enquadram nas hipóteses descritas pelos artigos 399 e 400 do RIR/80." (Acórdão nº 101-84.644/93)

"ARBITRAMENTO DO LUCRO - A do arbitramento é medida extrema e só deve ser utilizado como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que aplicação tenha mais condições de aproximar-se do lucro real. É imprescindível por parte do fisco a abertura formal de prazo para apresentar-se a documentação que a elidiria. Recurso provido." (Acórdão nº 103-17.316/96)

"IRPJ - ARBITRAMENTO - ADMISSIBILIDADE - O arbitramento de lucros é medida extrema, cuja admissibilidade está vinculada à abertura de prazo razoável para regularização

PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

ou apresentação da escrita. Não procede lançamento efetuado sem a observação dessa premissa. Recurso provido." (Acórdão nº 103-18.452/97)

"IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS - A desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento de lucros somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa. Recurso provido." (Acórdão nº 105-6.518)

"ARBITRAMENTO DE LUCROS - Não deve prevalecer o arbitramento dos lucros se não está bem demonstrada a inexistência ou a imprestabilidade da escrita contábil. Recurso provido." (Acórdão nº 105-7.025)

"ARBITRAMENTO DO LUCRO - Trata-se de mero instrumento que objetiva determinar o lucro tributável, sem qualquer conotação penal, por se tratar de medida extrema, somente se justifica quando impraticável o aproveitamento da escrita." (Acórdão nº 105-3.510)

"IRPJ - ARBITRAMENTO - MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO ESCRITURADO "X" REGISTROS DE CAIXA - DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA - A desclassificação de escrita, para fins de arbitramento do lucro pelo Imposto de Renda, somente pode ocorrer na impossibilidade de apuração do lucro real da empresa. No caso dos autos, o fisco tinha plenas condições de apurar a matéria tributável, diante os levantamentos por ele feitos, sem necessidade de desclassificar a escrita." (Acórdão nº CSRF/01-1.819)

No caso dos autos é patente a possibilidade de apuração de eventual omissão de receitas sem o recurso ao arbitramento. Conforme se depreende das peças constantes dos autos, a escrituração existia, e eventuais irregularidades fiscais eram perfeitamente identificáveis pela análise da documentação apresentada. Eventual volume extenso de trabalho não é justificativa suficiente para o arbitramento.

Resta claro, portanto, a impossibilidade do Fisco utilizar-se do arbitramento quando presentes todos os elementos necessários a real quantificação da receita omitida, merecendo ser cancelada a exigência, pois a sistemática adotada traz insegurança quanto à base tributável, viciando o procedimento.



PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

Ou seja, a desclassificação da escrita, para fins de arbitramento do lucro pelo Imposto de Renda, somente pode ocorrer na impossibilidade de apuração da receita omitida ou do lucro real da empresa. No caso dos autos, o fisco tinha plenas condições de apurar a matéria tributável, diante os levantamentos por ele feitos, sem necessidade de desclassificar a escrita.

Nesse mesmo sentido manifestou-se o ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior no Acórdão nº 108-05.877, de 19 de outubro de 1999, do qual extraio os seguintes excertos do brilhante voto, que se encaixam como uma luva ao presente caso:

No caso dos autos é patente a possibilidade de apuração do valor omitido sem recurso ao arbitramento. A escrituração existia, e registros de vendas à margem, se outros existiram, eram perfeitamente identificáveis pela análise da documentação apreendida. Um trabalho extenso não é justificativa para o arbitramento.

Ressalte-se ainda o Acórdão 108-02.424, desta colenda Câmara, sobre o mesmo suporte fático.

Resta claro, portanto, a impossibilidade do Fisco utilizar-se do arbitramento quando presentes os elementos necessários a real quantificação da receita omitida, merecendo ser cancelada a exigência.

Além disso, também improcedente a apuração de receita omitida pelo somatório de depósitos bancários, haja vista maciça jurisprudência administrativa em sentido contrário. O somatório dos depósitos não constitui renda tributável, nem representa, por si só, sem específica vinculação com recebimento omitido de receita, faturamento.

O procedimento correto teria sido a apuração da receita verdadeiramente percebida pela venda de imóveis, cujo o cotejo com o valor escriturado demonstraria com facilidade o valor omitido.

A sistemática adotada traz insegurança quanto à base tributável, viciando o procedimento.

Registre-se que a autoridade fiscal não fez uma única menção no Termo de Verificação e também nas intimações endereçadas à contribuinte a

respeito de eventuais vícios, erros ou deficiências capazes de macular a escrituração regular.

Em conclusão, a jurisprudência administrativa é incontroversa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das conseqüências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. Demais irregularidades devem ser consideradas de acordo com a norma legal específica que lhes dá o tratamento correspondente. No caso, é exatamente o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 que prescreve a presunção legal de omissão de receitas no caso de depósitos não contabilizados.

Entendo que, se por um lado, não pode o julgador basear-se em meras alegações sem a menor prova de qualquer das partes, especialmente quando se trata de situação extrema, como é a desclassificação de escrita, por outro, caberia ao Fisco provar o efetivo prejuízo, o que no caso não ocorreu.

Assim, não há como manter a exigência tal qual formalizada.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE – CSLL – PIS – COFINS

Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, aos lançamentos conseqüentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.



PROCESSO Nº. : 10865.002474/2005-92
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.161

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), em 24 de maio de 2007


PAULO ROBERTO CORTÉZ