



Processo nº	10872.720030/2017-87
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	1201-003.601 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	13 de fevereiro de 2020
Recorrentes	PDG REALTY S/A EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

PERÍCIA. NÃO CABIMENTO.

O pedido de realização de perícia é uma faculdade do Julgador, sendo cabível apenas quando o Colegiado entender que os elementos constantes dos autos não são suficientes para o desfecho da lide, o que não é o caso.

FALTA DE IDENTIFICAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A ausência de identificação e individualização dos créditos bancários com base nos extratos emitidos pelas instituições financeiras e entregues pelo contribuinte, somada à falta de intimação para que o contribuinte comprove sua origem com o mínimo de razoabilidade, caracterizam vícios que comprometem o uso da presunção legal de omissão de receitas, maculando o lançamento.

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS ESCRITURADOS. NÃO APLICAÇÃO.

Tratando-se de depósitos bancários devidamente escriturados, incabível a aplicação da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42 da Lei n°9.430/1996, cabendo ao fisco, nesta hipótese de escrituração da movimentação bancária, auditar a eventual irregularidade das contrapartidas dos “suprimentos” registrados na contabilidade e daí apurar eventual infração.

GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A falta de comprovação da natureza e origem de despesas deduzidas para fins de apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL enseja a sua glosa e respectiva adição fiscal.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratarem de exigências reflexas, realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento matriz, de IRPJ, aplica-se aos lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO; b) por maioria, em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para afastar a tributação relativa à infração "omissão de receita", mantendo, porém, as cobranças de IRPJ e CSLL decorrentes da infração "custos/despesas operacionais/encargos não comprovados". Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Neudson Cavalcante Albuquerque, que votaram por diligência.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Junior, Bárbara Melo Carneiro, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente a conselheira Gisele Barra Bossa.

Relatório

1. Tratam-se de Autos de Infração (fls. 1.567/2.194) que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), referentes ao ano-calendário de 2012, em razão: (i) da apuração de omissão de receitas por presunção legal em face da identificação de depósitos bancários cuja origem foi considerada não comprovada; e (ii) da glosa pela não comprovação de despesas de R\$ 109.729.764,29 escrituradas na conta contábil 4290101002 – PERDAS EM PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.

2. Como decorrência da glosa relativa ao item (ii) em questão, também foi lavrado Auto de Infração que exige IRRF (fls. 2.195/2.198) sob a premissa de que referidas despesas constituiriam pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

3. De acordo com o TVF de fls. 1.452/1.458:

1. O contribuinte é pessoa jurídica que tem por objeto social a incorporação imobiliária e a participação em outras sociedades que atuam no ramo imobiliário e, durante o ano-calendário 2012, apurou o imposto de renda com base no lucro real.

2. Em **05/10/2015**, o contribuinte foi cientificado, via postal, do início da ação fiscal, ocasião em que foi intimado a apresentar os extratos das contas correntes e de investimentos mantidas em instituições financeiras.

3. Em 27/10/2015, o contribuinte apresentou pedido de prorrogação de prazo para apresentação da documentação, até o dia 23/11/2015.

4. Em **23/11/2015**, o contribuinte apresentou os “extratos bancários do período de janeiro à dezembro/2012 impressos e em CD referente aos bancos: do Brasil, Bradesco, BTG, Caixa Econômica Federal, Itaú e Santander”.

5. Em **15/09/2016**, o contribuinte foi cientificado, via postal, do Termo de Intimação Fiscal pelo qual foi intimado a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, documentação

hábil e idônea comprobatória da origem dos recursos creditados nas contas de depósitos ou de investimentos mantidas em instituições financeiras abaixo, conforme planilha anexada àquele Termo [fls. 1.172 e seguintes]:

BANCO NOME	AGÊNCIA CONTA
033 BANCO SANTANDER S/A	3409 000013006531-1
208 BANCO BTG PACTUAL S/A	0001 1964-1
655 BANCO VOTORANTIM S/A	0001 202754701-8
104 CAIXA ECONÔMICA FEDERAL 0268 417-3	
104 CAIXA ECONÔMICA FEDERAL 2712 6646	
237 BANCO BRADESCO SA	2373 996-2
341 BANCO ITAÚ SA	0911 976-9
341 BANCO ITAÚ SA	0911 978-5
341 BANCO ITAÚ SA	0911 10113-7

6. Em 15/09/2016, o contribuinte foi intimado, via postal, a, no prazo de cinco dias úteis:

- Apresentar planilha correlacionando as contas contábeis com os valores informados nas linhas/fichas da DIPJ 2013, relativa ao ano-calendário 2012, conforme abaixo:

FICHA 04D – LINHA 50 CUSTO DAS UNIDADES IMOBILIÁRIAS VENDIDAS

FICHA 05D – LINHA 04 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOAS JURÍDICAS

FICHA 05D - LINHA 18 PROPAGANDA E PUBLICIDADE

FICHA 05D – LINHA 34 OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS

FICHA 36 E – LINHA 19 CRÉDITOS COM PESSOAS LIGADAS

FICHA 37 E – LINHA 22 CRÉDITOS DE PESSOAS LIGADAS

- Identificar, individualizadamente, os valores de custos ou despesas informados como indedutíveis na DIPJ 2013, relativa ao ano-calendário 2012, elaborando, ainda, planilha que permita aferir o valor de R\$ 99.708.156,65 declarado na FICHA 04D – LINHA 50 CUSTO DAS UNIDADES IMOBILIÁRIAS VENDIDAS;

- Apresentar planilha com a memória dos cálculos do IOF devido nas operações de mútuo com pessoas jurídicas ligadas, comprovando a informação dos valores em DCTF e apresentando os DARF de pagamento e documentos comprobatórios dos mútuos;

- Em relação aos pagamentos efetuados a residentes no exterior, demonstrar em planilha, individualizando as operações, os valores que serviram de base de cálculo para os pagamentos de Imposto de Renda Retido na Fonte no código de arrecadação 0422 (IRRF Royalties de assist. Técnica -Resid. Exterior) e da CIDE no código de arrecadação 8741 (CIDE-Remessas ao Exterior – L10332/01) e apresentar a documentação comprobatória das operações.

7. Em 22/09/2016, o contribuinte apresentou solicitações de prorrogação de prazo para atendimento das intimações, até o dia 17/10/2016, o que foi concedido expressamente.

8. Em 18/10/2016, o contribuinte apresentou pedido de prorrogação de prazo pleiteando a extensão do prazo até o dia 31/10/2016.

9. Em 28/10/2016, o contribuinte foi cientificado, via postal, do Termo de Reintimação Fiscal pelo qual foi reintimado a apresentar, no prazo de 5 (cinco) dias úteis os

documentos comprobatórios idôneos a comprovar a origem dos recursos creditados nas contas correntes, conforme planilha anexa ao Termo, e a apresentar o requisitado nos termos do item 6, supra, conforme já o fora intimado em 15/09/2016.

10. Em **01/11/2016**, o contribuinte apresentou CD (código de identificação geral de arquivos f7e3cb74-49284669-f9f2ff2d-76e9c125), contendo os documentos: ABERTURA_DIPJ_2013_ac_2012.PDF(69f6e9f9-4a2cba8a-058db5fb-8c27c856), RECURSOS_CREDITADOS.PDF(ebd802f-234d174b-ff2fb8f-68d5b6a8) e PDG REALTY – PLANILHA CRÉDITOS EM CONTAS CORRENTES1.XLSX(e55e5078-3a0bb972-e1c18c7c-eb3ae24c).

11. Em 07/11/2016, o contribuinte entregou CD (116bd0eb-63f97ffc-49c05048-a8a99cc8) contendo a planilha PDG REALTY – PLANILHA CRÉDITOS EM CONTAS CORRENTES1.XLSX, repetindo a que já fora entregue conforme item 10, supra.

12. As informações prestadas pelo contribuinte não contemplaram o núcleo da intimação feita para apresentar a documentação hábil e idônea a comprovar a origem de cada um dos créditos em conta corrente elencados na Planilha anexa à intimação e à reintimação, sendo que a planilha apresentada consistiu, apenas, em listagem dos créditos existentes nas contas correntes mantidas em instituições financeiras, o que levou à elaboração de Termo de Verificação e Constatação Fiscal, do qual o contribuinte foi cientificado, via postal, em 22/11/2016, com o seguinte teor:

"No documento RECURSOS_CREDITADOS.PDF(ebd802f-234d174b-ff2fb8f-68d5b6a8), o contribuinte afirma que apresenta em PDG REALTY – PLANILHA CRÉDITOS EM CONTAS CORRENTES1.XLSX(e55e5078-3a0bb972-e1c18c7ceb3ae24c) "toda a movimentação dos recursos creditados nas contas de depósitos ou de investimentos mantidas nas instituições financeiras", o que, a toda evidência, não responde o que foi intimado, pois: por primeiro, apresentada dessa forma, se mostra desnecessário relacionar todos os créditos realizados em contas correntes, uma vez que o contribuinte já havia apresentado os extratos emitidos pelas instituições financeiras mantenedoras das contas correntes; por segundo, na planilha anexa ao Termo de Intimação Fiscal, não se consideraram os depósitos em conta corrente de mesma titularidade (transferências evidentes do próprio contribuinte), os resgates de aplicações financeiras e os empréstimos de instituições financeira; e, por terceiro, o que permite aferir a natureza do crédito em conta corrente é o documento hábil idôneo comprobatório da origem dos recursos utilizados em cada operação, sob pena de serem considerados receitas omitidas, conforme comanda o artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3000, de 26 de março de 1999.

Assim, abre-se prazo improrrogável de 5 (cinco) dias úteis contados a partir da ciência ao presente Termo de Verificação e Constatação Fiscal para manifestação do contribuinte.

Em anexo, segue, mais uma vez, a Planilha de Crédito em Conta Correntes com os valores individualizados dos créditos objetos das intimações".

13. Em 24/11/2016, o contribuinte foi cientificado, via postal, do Termo de Intimação Fiscal para, no prazo de cinco dias úteis, apresentar os documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados na conta contábil 4290101002 – PERDAS EM PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS e esclarecer, individualizadamente, conforme planilha anexa ao Termo de Intimação, a não adição da perda em participação societária, registrada na conta contábil 4290101002, como ajuste ao lucro líquido na Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real da DIPJ 2013, relativa ao ano-calendário 2012.

14. Em 30/11/2016, o contribuinte apresentou CD (53012e06-6e5255a6-a480ccf6-cbaa78c2), contendo os arquivos digitais: Fiscalização – PDG REALTY 29_11_2016.zip (fb59a9cb-3b7ed733-9acff29e-dbd32d50) e RESPOSTA NOTIFICAÇÃO 29_11_2016.pdf (000f32a7-34a2be8e-3c4f81e0-8b61f5d5).

15. Em RESPOSTA NOTIFICAÇÃO 29_11_2016.pdf (000f32a7-34a2be8e-3c4f81e0-8b61f5d5), o contribuinte afirmou:

"Segue o Recibo de Entrega de Arquivos Digitais (SVA) e CD contendo toda movimentação dos recursos creditados em nossas contas correntes, demonstrando lançamento por lançamento, identificando a origem dos recursos que são referentes à:

- 1) *Vendas de participações societárias e investimentos;*
- 2) *Vendas de Terrenos;*
- 3) *Recebimento de clientes pela venda de unidades imobiliárias;*
- 4) *Liberações de Empréstimos;*
- 5) *Resgate de aplicações financeiras;*
- 6) *Devoluções de TED - transferência eletrônica disponível;*
- 7) *Transferências via devolução de conta corrente mercantil de nossas investidas;*
- 8) *Transferências da mesma titularidade;*
- 9) *Subscrição e integralização de ações;*
- 10) *Estorno de tarifas bancárias;*
- 11) *Estorno de lançamentos indevidos;*
- 12) *Devolução de adiantamentos a fornecedores (prestação de contas);*
- 13) *Recebimento de dividendos;*
- 14) *Emissão de debêntures.*

(...)

16. Em Fiscalização – PDG REALTY **29_11_2016.zip** (fb59a9cb-3b7ed733-9acff29e-dbd32d50), o contribuinte apresentou as planilhas classificando os créditos realizados nas contas correntes elencadas abaixo segundo as legendas atribuídas por ele, conforme resposta em RESPOSTA NOTIFICAÇÃO 29_11_2016.pdf (000f32a7-34a2be8e-3c4f81e0-8b61f5d5):

(...)

17. As informações prestadas pelo contribuinte, em seu conjunto, contudo, não foram acompanhadas do elemento probatório fundamental a vulnerar a presunção de omissão prevista no artigo 42, da Lei 9430 de 1996, ou seja, o contribuinte não apresentou a documentação hábil e idônea a comprovar a origem e a natureza dos recursos creditados nas contas correntes mantidas em instituições financeiras, cabendo o lançamento de ofício. Assim foi o entendimento nas seguintes decisões do CARF:

(..)

18. Os depósitos realizados em conta corrente mantidas em instituições financeiras para os quais o contribuinte não apresentou a documentação hábil e idônea comprobatória da origem dos recursos foram elencados na PLANILHA DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO COMPROVADA anexa, parte integrante do presente Termo de Verificação e Constatação Fiscal, e esses valores foram tributados com respaldo no artigo 42 da Lei 9.430/96.

19. Com relação à intimação para apresentar os documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados na conta contábil 4290101002 – PERDAS EM PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS e esclarecer, individualizadamente, a não adição da perda em participação societária, registrada na conta contábil 4290101002, como ajuste ao lucro líquido na Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real da DIPJ 2013, relativa ao ano-calendário 2012, de que foi cientificado em 24/11/2016, o contribuinte apresentou resposta com o seguinte teor:

"Em referência a não adição da perda em participação societária registrada na conta contábil 4290101002 com saldo de R\$ 109.729.764,29 em 31/12/2012 como ajuste ao lucro líquido na Ficha 09A Demonstração do Lucro Real da DIPJ 2013_AC 2012, foi seguida a legislação conforme Decreto 3000/1999 Subseção V - Resultado na Alienação de Investimento: Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

Verificando o razão contábil da conta 4290101002 - PERDAS EM PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS existem lançamentos referentes à MEP (Equivalência Patrimonial) a débito (adição) no montante de R\$ 23.741.705,82 e a crédito (exclusão) no montante de R\$ 5.214.130,68 os quais deveriam ser registrados na v Ficha 09A".

20. O contribuinte não apresentou a documentação comprobatória dos valores escriturados na conta contábil 4290101002 – PERDAS EM PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS e não esclareceu, individualizadamente, a não adição da perda em participação societária como ajuste ao lucro líquido na Ficha 09A Demonstração do Lucro Real da DIPJ 2013_AC 2012, e, por tais motivos, o valor de R\$ 109.729.764,29, deduzido na apuração do lucro líquido como despesa operacional foi considerado não dedutível na apuração do lucro real.

Em virtude dos fatos narrados, foi feito o lançamento de ofício do IRPJ e seus reflexos, no montante de R\$ 3.629.202.606,73, formalizado no Processo Administrativo 10872-720030/2017-87.

4. O contribuinte apresentou impugnação (fls. 2.215/2.253), alegando que as autuações devem ser canceladas com base nos argumentos a seguir sintetizados:

(i) os Autos de Infração estão pautados em presunções ilegais, acompanhadas da indevida inversão do ônus da prova;

(ii) a fiscalização não cumpriu os requisitos legais para uso da referida presunção de omissão de receitas, tendo em vista que:

(ii.i) não individualizou de forma adequada os depósitos bancários para efeito de comprovação de origem, limitando-se a exigir a comprovação - de forma genérica e superficial - de uma enormidade de transações bancárias;

(ii.ii) não concedeu oportunidade adequada para a apresentação das informações e documentos capazes de afastar a alegação de omissão de receitas, ignorando reiteradamente as manifestações da Requerente para que fossem especificados os documentos a serem apresentados de forma a melhor colaborar com fiscalização em face do elevado número de operações selecionadas; e

(ii.iii) não confrontou os supostos depósitos que indicariam a omissão de receitas com a escrituração fiscal/contábil, limitando-se a exigir documentos que suportassem todas as transações realizadas pela empresa em 2012, ou seja, milhares de operações bancárias realizadas ao longo deste ano;

(iii) no mérito, ressalta o contribuinte que, em que pese não haver juntado a totalidade dos documentos (que seria inviável até o momento da defesa), as razões que justificam a origem dos valores pela amostragem já são capazes de desqualificar por completo o trabalho fiscal ou, quando menos, enseja uma diligência em prol da verdade material. Em linhas gerais, busca comprovar que:

(iii.i) há depósitos (**R\$ 63.670.796,19** e **R\$ 799.980.000,00**) oriundos de aumentos de capital (Docs. 14 a 17 – fls. 3.189/3.216);

(iii.ii) há depósitos (total de **R\$ 1.260.514.405,01**) oriundos de liberação de empréstimos (Docs. 18 a 20 – fls. 3.217/3.279);

(iii.iii) debêntures (cerca de **R\$ 340.000.000,00** - Docs. 21 a 24 – fls. 3.280/3.345);

(iii.iv) resgates de aplicações financeiras (aproximadamente **R\$100.000.000,00** – Docs. 25 a 27 – fls. 3.346/3.407);

(iii.v) transferências entre contas da mesma titularidade (aproximadamente **R\$165.000.000,00** - Docs. 28 a 34 – fls. 3.408/3.419);

(iii.vi) vendas de investimentos (cerca de **R\$ 10.000.000,00** - Docs. 35 a 38 – fls. 3.420/3.478);

(iii.vii) venda de terreno por **R\$ 4.320.000,00** (Doc. 39 – fls. 3.479/3.488).

(iv) aduz, ainda, que há erro na determinação da base tributável que macula os lançamentos.

5. Quanto às exigências decorrentes da glosa de despesas, que também serviu de base para o lançamento de IRRF de 35%, sustenta o contribuinte que:

(v.i) o tratamento fiscal conferido aos valores questionados pela fiscalização, caracterizados como perda de capital, está expressamente previsto no artigo 418 do RIR/99;

(v.ii) as perdas de capital decorrem de investimentos em controladas, cujos lançamentos contábeis estão representados nas Demonstrações Financeiras (Doc. 40 – fls. 3.489);

(v.iii) a fiscalização, na verdade, de forma semelhante ao que foi feito para os demais itens acima, optou por presumir como indevidável todas as despesas registradas na conta contábil, a qual é composta por mais de 100 (cem) lançamentos, sem, contudo, sequer individualizar e considerar a que título foram reconhecidas tais perdas, procedimento este que revela uma vez mais a necessidade de cancelamento da glosa; e

(vi) o IRRF é descabido porque não houve nenhum pagamento relacionado a esses fatos, uma vez que se tratou única e exclusivamente de lançamentos contábeis vinculados a perdas de capital (crédito na conta de investimento e débito na conta de resultado), sem qualquer saída de caixa.

6. Subsidiariamente, alega o contribuinte a impossibilidade de aplicação de juros sobre multa.

7. Em Sessão de 25 de maio de 2017, a DRJ converteu o julgamento em diligência (fls. 3.507/3.511), nos seguintes termos:

No caso vertente, é impraticável o exame dos documentos capeados pela impugnação por parte deste julgador; por conseguinte, entendo que, SMJ, cabe o retorno dos autos à origem com solicitação de que se verifique a efetiva ocorrência de tais eventos e se, caso esta se confirme, que se aquilate seu impacto sobre a base de cálculo e sobre o *quantum debeatur* dos lançamentos em tela. Solicita-se, outrossim, que a Autoridade Fazendária junte memorial resumindo suas conclusões, do qual deverá ser dada ciência à impugnante, com devolução de prazo para aditar suas razões de defesa, se assim quiser.

8. Ocorre, porém, que a autoridade de origem manifestou-se no sentido de que o presente caso não demandaria nenhuma diligência, de acordo com o despacho de fls. 3.516, *in verbis*:

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Sr. Chefe,O presente processo foi encaminhado a esta Equipe Fiscal para realização de diligência solicitada pela DRJ.Entendo, SMJ, que a solicitação do julgador não se enquadra na definição de diligência, que está definida como ações que tenham por objeto a coleta de informações ou outros elementos de interesse da administração tributária.Analisar e verificar a efetiva ocorrência das provas está muito longe de tal definição, pois não é algo que se possa ser coletado, ou seja, que se possa ser exigido por intimação ao contribuinte.Se o julgador tem dúvidas sobre a efetiva ocorrência de alguma prova juntada após a lavratura do auto de infração e em sede de impugnação, poderá solicitar a intimação do mesmo para completar adequadamente sua documentação probatória, explicitando qual seria esta documentação complementar.Pelo exposto, proponho o retorno dos autos à DRJ para prosseguimento.

9. Redistribuídos os autos para a DRJ/BHE, a impugnação foi julgada parcialmente procedente por meio do Acórdão 02-78.078 (fls. 3.549/3.578), o qual cancelou integralmente a exigência de IRRF e reduziu da base de cálculo da omissão de receitas o total de R\$ 1.066.011.071,43, conforme Tabela I constante às fls. 3.574/3.575.

10. Dessa decisão a DRJ recorreu de ofício.

11. Já a contribuinte, científica eletronicamente da decisão de piso em 28/02/2018 (fls. 3.592), interpôs, em 26/03/2018, recurso voluntário (fls. 3.596/3.649), onde basicamente repisa as alegações de defesa, pleiteia a nulidade da decisão da DRJ por cerceamento do direito de defesa (itens 83 a 101) e justifica as diferenças dos valores das liberações de empréstimos (itens 124 a 134) com documentos complementares (Docs. 3 a 8 – fls. 3.653/3.690), o que faz também para operações de aumentos de capital (itens 135 a 139 – Doc. 09 – fls. 3.691/3.710), debêntures e dividendos (itens 140 a 145 - Docs. 10 a 12 – fls. 3.711/3.740), vendas de investimentos (itens 146 a 153 – Doc. 13 – arquivo não paginável de fl. 3.744) e transferências via conta corrente mercantil (itens 154 a 163 – Docs. 14 a 17 – arquivo não paginável de fls. 3.745 + fls. 3.746 a 11.653).

12. Além disso, esclarece que há créditos relativos a estornos de lançamentos indevidos, no montante de R\$ 26.958.904,52, conforme itens 164 a 166 e Doc. 18 (fls. 11.654/656) e, no final, pede perícia com base nos quesitos indicados às fls. 3.648/3.649 e Doc. 19 (fls. 11.657/11.663).

13. Em seguida o contribuinte peticiona aos autos (fls. 11.672), requerendo a juntada de “Opinião Técnica” que encontra-se às fls. 11.673/11.706.

14. Encaminhados os autos ao CARF, foi proferido o Acórdão n. 1302-003.035 (fls. 11.709/11.720), que restou assim ementado:

(...)

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE APRECIAÇÃO DE MATÉRIA. NULIDADE PARCIAL.

É parcialmente nula a decisão de primeira instância que deixa de apreciar ponto da impugnação relativo a um dos potenciais efeitos da decisão a ser proferida. Todavia, a nulidade parcial não vicia inteiramente o acórdão, cabendo o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que profira decisão complementar sobre o capítulo da impugnação não apreciado.

15. Mais precisamente, naquela ocasião o Colegiado declarou *a nulidade parcial da decisão recorrida, para que a autoridade julgadora de primeira instância proceda a julgamento complementar, de modo a se pronunciar sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.*

16. Houve oposição de Embargos de Declaração pelo contribuinte (fls. 11.732/11.734), os quais foram admitidos por meio do despacho de fls. 11.755/11.757.

17. Em Sessão de 24 de janeiro de 2019 a 3^a Câmara da 2^a Turma Ordinária desta E. 1^a Seção acolheu os embargos (fls. 11.759/11.763), sem efeitos infringentes, para alterar a parte dispositiva do Acórdão, *sem prejuízo da reanálise das nulidades suscitadas quanto ao auto de infração, por ocasião do julgamento de eventual Recurso Voluntário apresentado em relação à nova decisão a ser proferida pela DRJ.*

18. Após saneamento do vício da parte dispositiva, os autos foram reencaminhados a DRJ, que proferiu Acórdão complementar (fls. 11.773/11.780), julgando de forma favorável a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

19. Intimado dessa decisão, o contribuinte apresentou petição (fls. 11.794/11.795), reiterando os argumentos e pedidos constantes do recurso voluntário que já havia interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

(I) Do recurso de ofício

20. Houve recurso de ofício em razão da exoneração do crédito tributário de IRRF, bem como em face da redução das exigências de IRPJ e Reflexos em função da exclusão de determinados depósitos bancários da base de cálculo apurada pela fiscalização.

21. Segundo a DRJ:

No que tange à cobrança de IRRF, cumpre recordar o teor dos artigos 674 e 675 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999), mencionados no respetivo Auto de Infração:

(...)

Cabe também ressaltar que a base de cálculo deste Imposto é exatamente igual ao valor não comprovado de despesas com perdas em investimentos: R\$ 109.729.764,29. Tendo isto em mente, cabe observar, de plano que não se encontra patente nos autos a correlação entre tais despesas e a ocorrência de qualquer uma das hipóteses legais dos artigos 674 e 675 do RIR/1999. Uma vez que não quedou estreme de dúvidas nos autos que tenha ocorrido transferência de recursos a terceiros, este lançamento deve ser exonerado.

22. Com efeito, considerando não somente a inexistência de “pagamentos” das despesas que foram glosas, mas também a inexistência de qualquer motivação que relate os respectivos lançamentos contábeis com a hipótese legal de exigência de IR-Fonte, nenhum reparo cabe ao que restou decidido neste tópico.

23. Quanto à redução da base de cálculo do total das receitas consideradas omitidas por presunção legal, a DRJ afastou os seguintes depósitos: R\$ 799.978.210,94 provenientes de aumentos de capital; R\$ 100.011.153,00 oriundos de resgates de aplicações financeiras; R\$ 165.580.049,79 a título de transferências de contas de mesma titularidade e R\$ 440.121,60 relativos à venda de terreno.

24. De fato, todos esses valores contabilizados como créditos bancários tiveram a origem comprovada pela contabilidade e também com base nos respectivos documentos de suporte, o que realmente afasta a caracterização de omissão de receitas por presunção legal.

(II) Do recurso voluntário

25. O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço e passo a apreciá-lo.

(II.I) Da nulidade da decisão da DRJ

26. A Recorrente invoca a nulidade da decisão da DRJ por cerceamento de direito de defesa em razão da negativa de diligência ou realização de perícia.

27. Esse argumento de nulidade, porém, já foi analisado e afastado pelo Acórdão 1302-003.035 (fls. 11.709/11.720), que assim justificou:

3. Da nulidade do Acórdão recorrido

A Recorrente argui, ainda como preliminar, a nulidade do Acórdão recorrido, por cerceamento do direito de defesa, ao indeferir o requerimento de conversão do julgamento em diligência.

Igualmente, não procede a alegação.

O art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, coloca o atendimento ao requerimento de diligências ou perícias sob a análise da autoridade julgadora. *In verbis*:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine." (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No mesmo sentido, o art. 29 do citado Decreto dispõe que "*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*".

Tratando do tema, James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 10. ed. rev. atual. e ampl., 2017, fls. 289/290), leciona:

"Como o impulso do processo compete à Administração (princípio da impulsão oficial, em conformidade com o art. 19 da LGPAF), cumprirá à autoridade julgadora de primeira instância apreciar os requerimentos de produção de provas, apreciar sua pertinência e determinar a realização daquelas que seja em virtude de terem sido requeridas ou por deliberação ex officio da autoridade de primeira instância sejam necessárias para que a instrução se complete.

O juízo de pertinência probatória será feito principalmente com base nos critérios de imprescindibilidade e praticabilidade."

O Acórdão recorrido rejeitou o pedido formulado pelo sujeito passivo, consignando:

"Patenteia-se que é ônus do impugnante trazer aos autos as provas em seu favor e que incumbe à autoridade julgadora examinar tais provas, encontrando-se sua liberdade de convicção adstrita aos limites da legalidade. Lado outro, o Decreto nº 70.235, de 1972, não determina e nem tolera que o julgador venha a agir como defensor dativo, suprindo eventuais deficiências da impugnação oferecida pelo sujeito passivo, emendando suas falhas ou tomando plausibilidades por certezas."

(...)

De fato, não vislumbro no presente caso qualquer necessidade de que seja realizada a diligência requerida.

Os autos se encontram adequadamente instruídos. A autoridade fiscal foi extremamente cuidadosa na reunião dos elementos probatórios e, à Recorrente, foram ofertadas fartas ocasiões para a apresentação dos documentos que entendesse necessários para afastar as infrações a ela imputadas, bem como para robustecer os seus argumentos de defesa.

28. Acompanho essa decisão pelas conclusões, acrescentando que a realização de perícia constitui um expediente adicional ou excepcional do qual as autoridades julgadoras são livres para se valer, mais precisamente quando considerarem que a lide ainda não está “madura” para julgamento, necessitando de esclarecimentos técnicos ou fáticos.

29. Trata-se, na verdade, de medida cabível somente quando o Julgador entender que os fatos ou provas que compõem a demanda precisam ser melhor esclarecidos ou elucidados, não devendo ser confundida com protelação ou desvio por quem tem o dever de cumprir o ônus de provar que tem o direito alegado.

30. Quando ausentes esses requisitos, ou seja, na hipótese de inexistir dúvidas ou necessidade de esclarecimentos de questões de fato e de direito envolvidas na lide – como entendo ser o caso -, o pedido deve ser indeferido sem que isto implique em nulidade ou prejuízo à defesa.

(II.II) Da omissão de receitas

31. A Recorrente também invoca a nulidade dos Autos de Infração por vícios no procedimento fiscal que culminou na aplicação da presunção legal de omissão de receitas em questão, vícios estes consistentes (i) na falta de identificação e individualização dos depósitos nos extratos fornecidos pelo próprio contribuinte; e (ii) da “desconsideração” do fato dos depósitos considerados como receitas omitidas por presunção terem sido escriturados, mas nunca auditados pela fiscalização.

32. Antes de enfrentar esses argumentos, o presente Julgador se coloca na obrigação de registrar um fato que, segundo penso, é da maior relevância: ao contrário do que foi registrado no resumo da infração constantes dos Autos de Infração de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS (fls. 1.568/1.725/1.882 e 2.039), que provavelmente foi feito no “modo piloto automático”, **não houve falta de contabilização dos depósitos bancários que foram levados em conta nos lançamentos.** Pelo contrário, a fiscalização se valeu exclusivamente dos razões contábeis relativos às movimentações bancárias escrituradas e constantes do Sped entregue pela própria Recorrente e sobre eles aplicou a presunção legal de omissão de receitas sem maiores aprofundamentos, conforme será visto na sequencia.

33. Uma vez esclarecido esse “pequeno detalhe” – o qual, na verdade, é da maior relevância em se tratando da presunção legal de omissão de receita a partir de depósitos bancários -, passaremos agora a verificar a procedência ou não dos argumentos de nulidade em questão, levando em conta o caminho que trilhou a fiscalização ao longo do procedimento fiscalizatório, os pressupostos legais para o uso da presunção em testilha e a metodologia de tributação que foi adotada, para a partir daí aferir se houve ou não algum vício na autuação relativa a este item.

Do histórico da fiscalização

34. A fiscalização iniciou-se em **28/09/2015**, conforme atesta o Termo de Início de fls. 448/450, termo este que intimou o contribuinte a apresentar determinados documentos, dentre eles os extratos de 9 (nove) contas bancárias.

35. Esse termo foi atendido em **23/11/2015**, momento no qual foram entregues diversos documentos, dentre os quais todos os extratos bancários, bem como documentação contábil digital e balancete analítico do ano que atestam a escrituração da movimentação bancária da contribuinte.

36. Em **15/09/2016**, ou seja, após quase um ano do início da ação fiscal e dez meses após a entrega da movimentação bancária contabilizada, a Recorrente foi intimada (fls. 1.172) a apresentar toda a *“documentação hábil e idônea comprobatória da origem dos recursos creditados nas contas de depósitos ou de investimentos mantidas em instituições financeiras”*, de acordo com os **Razões** de cada conta bancária (fls. 1.175/1.288), que foram anexados ao termo com forma de identificar e individualizar os depósitos.

37. Ressalte-se que, naquela mesma data (15/09/2006), também foi emitido outro termo (fls. 1.289), solicitando diversas outras providências da contribuinte, mas relacionadas a outros assuntos e matérias que já estavam sendo alvos da fiscalização.

38. Essas intimações foram reemitidas (fls. 1.295/1.296 e 1.299/1.412) em **25/10/2016**, data esta na qual vigoravam pedidos de prorrogações de prazo apresentados pela contribuinte (fls. 1.292, 1.293 e 1.294).

39. No dia **27/10/2016** houve atendimento parcial ao segundo termo (fls. 1.414/1.417). No tocante aos depósitos (primeiro termo), a Recorrente anexou CD (arquivo não paginável de fls. 1.423), identificando os cerca de 6.000 depósitos com menção às contas contábeis (débito e crédito) e descrição de histórico apto a identificar a sua natureza.

40. Ato contínuo, em **18/11/2016** (fls. 1.427)¹, a contribuinte foi novamente intimada a apresentar, no prazo de 5 dias úteis, os documentos idôneos capazes de comprovar a origem dos depósitos bancários contabilizados e movimentados nas contas correntes de sua titularidade, mas agora com a seguinte justificativa:

No documento RECURSOS CREDITADOS.PDF(ebd802f-234d174b-ff2bfb8f-68d5b6a8), o contribuinte afirma que apresenta em PDG REALTY - PLANILHA CRÉDITOS EM CONTAS CORRENTES1.XLSX(e55e5078-3a0bb972-elc18c7c-eb3ae24c) "toda a movimentação dos recursos creditados nas contas de depósitos ou de investimentos mantidas nas instituições financeiras", o que, a toda evidência, não responde o que foi intimado, pois: por primeiro, apresentada dessa forma, se mostra desnecessário relacionar todos os créditos realizados em contas correntes, uma vez que o contribuinte já havia apresentado os extratos emitidos pelas instituições financeiras mantenedoras das contas correntes; por segundo, na planilha anexa ao Termo de Intimação Fiscal, não se consideraram os depósitos em conta corrente de mesma titularidade (transferências evidentes do próprio contribuinte), os resgates de aplicações financeiras e os empréstimos de instituições financeira; e, por terceiro, o que permite aferir a natureza do crédito em conta corrente é o documento hábil idôneo comprobatório da origem dos recursos utilizados em cada operação, sob pena de serem considerados receitas omitidas, conforme comanda o artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3000, de 26 de março de 1999.

Assim, abre-se prazo improrrogável de 5 (cinco) dias úteis contados a partir da ciência ao presente Termo de Verificação e Constatação Fiscal para manifestação do contribuinte.
(grifamos)

41. A Recorrente, então, se manifestou às fls. 1.441/1.442, apresentando novas planilhas (arquivos não pagináveis – fls. 1.443 e 1.448), de acordo com a seguinte explicação

Segue o Recibo de Entrega de Arquivos Digitais (SVA) e CD contendo toda movimentação dos recursos creditados em nossas contas correntes, demonstrando lançamento por lançamento, identificando a origem dos recursos que são referentes à:

- 1) Vendas de participações societárias e investimentos;
- 2) Vendas de Terrenos;
- 3) Recebimento de clientes pela venda de unidades imobiliárias;
- 4) Liberações de Empréstimos;
- 5) Resgate de aplicações financeiras;
- 6) Devoluções de TED - transferência eletrônica disponível;
- 7) Transferências via devolução de conta corrente mercantil de nossas investidas;
- 8) Transferências da mesma titularidade;
- 9) Subscrição e integralização de ações;
- 10) Estorno de tarifas bancárias;
- 11) Estorno de lançamentos indevidos;

¹ Cumpre notar que a fiscalização, em 22/11/2016 (fls. 1.431), ainda emitiu termo de intimação para a contribuinte apresentar os documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados na conta contábil 4290101002 – perdas em participações societárias.

- 12) Devolução de adiantamentos a fornecedores (prestação de contas);
- 13) Recebimento de dividendos;
- 14) Emissão de debentures.

Os trabalhos de identificação de todos os recursos creditados em nossas contas correntes foram baseados nas planilhas encaminhadas pela fiscalização, anexa ao Termo de Verificação e Constatção Fiscal recebido em 22/11/2016, para facilitar a fiscalização de aluais documentos seriam realmente necessários apresentação, pois quando a fiscalização afirma que "*na planilha anexa ao Termo de Intimação Fiscal, não se consideram os depósitos em conta corrente de mesma titularidade (transferências evidentes do próprio contribuinte), os resgates de aplicações financeiras e os empréstimos de instituições financeiras*", **não correspondem à realidade, pois evidenciamos diversas operações dos tipos descritos acima que evidentemente não se referem a receitas omitidas, bem como os lançamentos referente a devoluções de TED; transferências via devolução de conta corrente mercantil de nossas investidas; subscrição e integralização de ações; estorno de tarifas bancárias; estorno de lançamentos indevidos; devolução de adiantamentos a fornecedores (prestação de contas); recebimento de dividendos e emissão de debêntures.**

Por fim, solicitamos maiores esclarecimentos de quais documentos deveremos apresentar à fiscalização, a fim de colaborar com a auditoria fiscal, pois estamos sempre à disposição para o melhor atendimento do referido TDPF." (grifamos)

42. Após isso a Recorrente não mais foi intimada com relação a esse assunto, tendo sido cientificada, em **16/01/2017**, acerca da lavratura dos Autos de Infração objetos do presente processo administrativo, os quais, conforme visto, considerou, como principal item autuado, quase que a totalidade dos depósitos bancários escriturados (aproximadamente R\$ 3,5 bilhões cf. fls. 1.713) como receitas omitidas, com fundamento na presunção legal do artigo 287 do RIR/99.

Da presunção legal veiculada no artigo 42, da Lei n. 9.430/1996

43. As presunções, como se sabe, são meios de prova previstos no ordenamento jurídico e, desde que previstas em lei, podem ser utilizadas no direito tributário. Tal expediente acaba por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas e desestimulando condutas que possam implicar abusos ou sonegação.

44. O efeito prático da presunção consiste em inverter o ônus da prova. A regra geral - a de que cabe ao fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao contribuinte o de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito - é invertida. Assim, quando cabível a hipótese legal deste método excepcional de tributação, cabe ao fisco demonstrar a existência do fato e requisitos definidos pela lei como necessários e suficientes à subsunção da presunção ao caso concreto, transferindo ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu.

45. Dentre as presunções legais de omissão de receitas encontra-se justamente a referente a depósitos bancários cuja origem não resta comprovada, que tem como base legal o art. 42 da Lei nº 9.430/96 (matriz legal do artigo 287 do RIR/99), que assim dispõe:

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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais)."

46. Muito se questionou acerca da validade dos meios de emprego dessa presunção legal, não somente por envolver matéria constitucional – quebra ou não de sigilo bancário (o que não aconteceu nessa situação particular, afinal os extratos e a escrituração dos depósitos foram entregues pelo contribuinte), mas também porque, na prática, a depender do ramo e tamanho da empresa, a prova em sentido contrário é bastante tormentosa, para não dizer impossível.

47. Nesse ponto, é digna de nota a crítica de Hiromi Higuschi², vazada nos seguintes termos:

A tributação com base nos depósitos bancários é muito utilizada pelo fisco porque é a forma cômoda que não exige pesquisas mas é a mais injusta e absurda. Se a fiscalização intimar cem empresas comerciais ou industriais, que vendem muito com cheques, para comprovar a origem dos depósitos, certamente, 99 não conseguirão comprovar, até mesmo pelas empresas que não sonegam um centavo de receita.

(...)

Já teve casos de fiscalização intimar para comprovar a origem de todos os depósitos constantes dos extratos bancários do ano-calendário. Muitos dos depósitos eram em dinheiro. O fisco não teve o trabalho nem de fazer relação de depósitos de maior valor ou suspeitos. A intimação é razoável para justificar depósitos de valores elevados ou suspeitos.

(...)

Das centenas de processos julgados pelo CARF não há provimento de recurso voluntário, a não ser por irregularidade processual como a falta de prévia intimação para comprovar a origem dos recursos. O julgamento desses processos nas Delegacias de Julgamento e no CARF, também, é cômodo por não exigir pesquisas.

48. Não obstante, em se tratando de omissão de receitas fundada em presunção relativa veiculada por lei (art. 42 da Lei nº 9.430/1996), cumpre ao fisco produzir a prova da

² Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: IR Publicações. 2016. Páginas 661 e 662.

existência de depósitos bancários cuja origem o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, e incumbe ao contribuinte a prova de que estes depósitos não têm origem em receita ou, se receita, não são tributáveis ou já foram oferecidas à tributação.

49. No uso, então, da presunção legal de omissão de receita em face de depósitos bancários, a autoridade fiscal deve obediência a quatro requisitos expressos na lei: **(i)** identificação dos valores creditados em contas bancárias; **(ii)** individualização de cada um deles para fins de auditoria; **(iii)** exclusão dos créditos oriundos de transferência ou resgate de contas ou aplicações de mesma titularidade; e **(iv)** intimação regular para que o contribuinte justifique e comprove a respectiva origem.

50. Vejamos com maior detalhe cada um desses requisitos.

51. O primeiro requisito legal expresso - item **(i)** - *identificação dos valores creditados em contas bancárias* – consiste na necessidade da fiscalização comprovar a existência de depósito bancário em conta de titularidade do contribuinte ou por ele dissimulada em nome de terceiros (“contas em nome de laranjas” ou “pessoas interpostas”, por exemplo). Deve o fisco, contudo, tomar como ponto de partida **o próprio extrato bancário**, podendo se valer, caso haja negativa do contribuinte no fornecimento dos extratos, da “quebra de sigilo bancário” por meio de solicitação de RMF (*Requisição de Movimentação Financeira*) diretamente às instituições financeiras.

52. O segundo requisito legal expresso - item **(ii)** - *individualização dos depósitos* - impõe ao fisco a tarefa de, após identificar os **créditos bancários nos extratos ou RMF**, selecionar aqueles que devem ser comprovados em uma primeira auditoria, de forma individual, e não por saldos agrupados, seja por mês, semana, ano ou qualquer outra forma que não um a um.

53. O terceiro requisito legal expresso - item **(iii)** - *exclusão de depósitos de mesma titularidade* enseja o cuidado da fiscalização de não tributar um determinado depósito em duplicidade ou de forma indevida, afinal é comum existir nos extratos créditos bancários da mesma titularidade (caso de transferência entre contas e resgates de aplicações financeiras), devoluções ou estorno de valores. Assim, deve o fisco identificar a exclusão desses depósitos de forma clara e inteligível.

54. O quarto requisito legal expresso - item **(iv)** – *intimação do contribuinte para justificar e comprovar a origem* tem por finalidade evitar lançamentos tributários precipitados, assegurando, com um mínimo de razoabilidade, que o uso da presunção não se torne medida punitiva ou oneração indevida do patrimônio.

55. Nesse último item, a questão que se coloca é a seguinte: a escrituração da movimentação bancária tomada como parâmetro pela fiscalização elide a presunção legal do artigo 42 da Lei n. 9.430/1996?

56. Já antecipo que a nossa ver a resposta é positiva, ou seja, a contabilização dos depósitos bancários afasta a aplicação dessa malfadada presunção legal. E aqui cabe um parêntese: seria por isso, então, que a fiscalização cometeu aquele “pequeno equívoco” de registrar a falsa informação de que os depósitos ora tributados não teriam sido contabilizados? A dúvida paira no ar, mas permite concluir que esse caso foge da regra geral do uso dessa presunção, que ordinariamente parte da premissa de que não houve escrituração dos depósitos identificado pelo fisco. Tanto é que a fiscalização, talvez por praxe, apontou essa informação mentirosa na descrição da infração dos Autos de Infração.

57. Não obstante, o que precisa ficar claro é que realmente a falta de escrituração dos depósitos figura como um pressuposto do cabimento da presunção legal ora analisada. Por outro lado, a escrituração dos depósitos afasta, por si só, o uso desse método de tributação, ainda mais porque o próprio ordenamento qualifica determinados lançamentos credores na contabilidade como outras hipóteses de omissão de receitas por presunção.

58. O voto vencedor (por unanimidade) constante do Acórdão 107-09.218, da lavra da Sétima Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, ao analisar justamente a presunção legal do referido artigo 42, foi direito ao ponto:

Assim, é perfeitamente cabível a utilização dessa presunção nos casos em que a pessoa jurídica mantém contas bancárias em nome de terceiras pessoas, ou, mesmo que em seu nome, a mantém à margem da escrituração. Nesses casos, se não comprovado que os recursos depositados provêm das receitas devidamente escrituradas e declaradas, é lícito concluir que têm origem em receitas sonegadas à tributação.

O mesmo não pode ser aplicado, porém, aos depósitos efetuados em contas de titularidade do contribuinte e devidamente escriturados na contabilidade. Nesse caso, a própria escrituração faz prova de que os depósitos foram efetuados com os recursos escriturados, inibindo a cômoda presunção legal de omissão de receitas e impondo ao agente do Fisco o aprofundamento das investigações para a comprovação de eventual infração.

No caso dos autos, a própria Fiscalização informa no Termo de Verificação Fiscal (fl. 250) e no Termo de Intimação Fiscal (fl. 96) que os depósitos foram devidamente escriturados, o que também se comprova no balancete à fl. 210. Logo, não cabe considerar que tais depósitos não têm origem comprovada, posto que esta está na própria escrituração, não refutada pelo Fisco.
grifamos

(...)

59. De fato, a *mens legis* da presunção legal estabelecida a partir do acesso aos dados bancários dos contribuintes foi justamente a de impedir o uso da tão combatida figura do “caixa 2”, evitando, assim, que as pessoas (físicas e jurídicas) operem contas bancárias não declaradas como forma de esconder receitas próprias e, consequentemente, deixar de pagar os tributos sobre elas devidos.

60. A título de curiosidade, o presente Julgador digitou “Caixa 2” no sítio de pesquisa do *google* e, logo no primeiro resultado, aparece a seguinte definição pela Wikipédia:

A expressão caixa dois ou saco azul se refere a recursos financeiros **não contabilizados** e não declarados aos órgãos de fiscalização competentes do Poder Executivo. (...). O caixa dois é utilizado por algumas empresas que deixam de emitir ou emitirem notas fiscais com valor menor ao da transação realizada, para que sejam devidos menos tributos. Desta forma, ao declarar os valores das notas fiscais aos órgãos fiscalizadores, apura-se menos tributos a recolher ao erário.

61. Com efeito, uma vez comprovado que houve escrituração da movimentação bancária em conformidade com os extratos bancários, a presunção legal do artigo 42 milita em desfavor do fisco, cabendo à fiscalização, ao se deparar com a escrituração dos depósitos bancários, mudar o rumo da auditoria, a fim de verificar se as contrapartidas dos recursos ingressados são confiáveis e passíveis de comprovação com documentos hábeis e idôneos, nos termos dos artigos 923 a 925 do RIR/99 a seguir transcritos:

Art. 923. - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.

Art. 925. O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

62. Da interpretação sistemática desses dispositivos com a presunção legal prevista no artigo 42 da Lei n. 9.430/96 e demais presunções legais aferíveis a partir da própria contabilidade, forçoso concluir que, uma vez escriturados os depósitos bancários, o foco de um trabalho fiscal passa a ser outro, não do depósito, mas sim da veracidade do registro contábil das contrapartidas daquele “suprimento”³.

63. Apenas se não houver a comprovação da natureza e efetividade desse suprimento, ou atestada a imprestabilidade da contabilidade, aí sim o fisco pode (e deve) se valer de outras metodologias de tributação, não a prevista no artigo 42, mas das presunções legais próprias (tais como saldo credor ou suprimento de caixa, passivo fictício etc.) ou até mesmo, a depender da motivação dos fatos, da sistemática de arbitramento do lucro⁴.

64. Há, aliás, decisões recentes do CARF que também já se manifestaram no sentido de que a escrituração da movimentação bancária afasta a presunção legal relativa a depósitos bancários. Vejamos, a título exemplificativo, as ementas dos seguintes julgados:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS E DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. (...)

³ Lembre-se, aqui, que o depósito bancário, na contabilidade, é débito em conta de ativo. Assim, se o ingresso representar uma receita, cabe ao contribuinte fazer o registro de sua contrapartida em conta de resultado. Caso negativo, cabe ao contribuinte fazer registro em conta patrimonial, conta esta que passa a ser alvo e deve ser comprovada com o devido suporte documental.

⁴ Art. 530. - O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

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

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escrutar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Para imputação, por presunção legal, da infração omissão de receitas (*fato probando*) basta que o fisco comprove a ocorrência do fato indiciário, ou seja, a existência de extratos bancários de conta corrente cuja movimentação financeira bancária não foi registrada na escrituração contábil/fiscal e a pessoa jurídica jurídica, embora intimada, não comprove a origem dos recursos ingressados a crédito na conta corrente bancária. (...) (Acórdão 1802-002.539. Sessão de 24/03/2015). (grifamos)

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. VALORES ESCRITURADOS. É descabido o lançamento presuntivo de omissão de receitas calcado em depósitos bancários sem comprovação de origem quando a movimentação financeira está totalmente escriturada. Neste caso a auditoria deve se debruçar sobre a comprovação documental dos lançamentos contábeis. (Acórdão 1302-002.313. Sessão de 26/07/2017) (grifamos)

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO. A existência de depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada pelo sujeito passivo regularmente intimado autoriza o lançamento de ofício por omissão de receitas. (Acórdão 1301-003.494. Sessão de 21/11/2018). (grifamos)

65. Feitas essas considerações, verifica-se que a presunção legal de omissão de receitas instituída pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96 (matriz legal do artigo 287 do RIR/99) somente tem cabimento diante da **(i)** ausência da devida escrituração da movimentação bancária por parte do fiscalizado e desde que o fisco **(ii)** identifique e individualize os depósitos; **(iii)** exclua os créditos de mesma titularidade e **(iv)** intime previamente o contribuinte a comprovar a sua origem com um mínimo de razoabilidade.

Da análise do cumprimento ou não dos requisitos legais da presunção legal do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996 no caso concreto

66. Diante do histórico da fiscalização relatado e dos requisitos e pressupostos legais para a aplicação da presunção legal em comento, cumpre observar, de início, que a fiscalização não identificou os depósitos bancários a partir dos extratos bancários que lhe foram entregues e também e não individualizou aqueles que deveriam ser objeto de análise (o que, na prática, costuma ser feito mediante amostragem que toma por base um corte determinado por valor).

67. A propósito, no penúltimo termo de intimação enviado ao contribuinte durante o procedimento fiscal (fls. 1.427), há menção expressa de que como o contribuinte apresentou os razões analíticas das movimentações bancárias, “*se mostra desnecessário relacionar todos os créditos realizados em contas correntes, uma vez que o contribuinte já havia apresentado os extratos emitidos pelas instituições financeiras mantenedoras das contas correntes*”.

68. No primeiro termo específico - que solicitou comprovação da origem dos depósitos (fls. 1.172) - sequer há menção aos extratos bancários. O fisco, na verdade, forneceu os próprios Razões (fls. 1.175/1.288) das contas bancárias na tentativa de elidir seu ônus de identificar e individualizar os depósitos. Isto se repetiu quando da reintimação deste termo (fls. 1.296 e 1.299/1.412).

69. Isso significa dizer que a fiscalização, para aferir a receita omitida, se valeu exclusivamente da própria contabilidade do contribuinte. Entretanto, esta mesma fiscalização desqualificou a contabilidade para aferir a respectiva origem dos suprimentos. *Dois pesos e duas medidas?* Obviamente que sim.

70. Ora, ou a contabilidade é imprestável e daí se arbitra o lucro; ou a contabilidade é aceita na sua plenitude (*débito* - representado pelo depósito e *crédito* - representado pelo lançamento da sua contrapartida), salvo se este último, após auditado (o que não ocorreu nesse caso particular), representar fraude ou outra hipótese de presunção legal, como passivo fictício, saldo credor de caixa, suprimento de s[ócio sem comprovação etc..

Mas, não é só.

71. Outro ponto que chama atenção é o de que a fiscalização também chega a afirmar que teria excluído da base de cálculo os depósitos oriundos de transferências de mesma titularidade ou resgates de aplicações, mas deixa de motivar qual teria sido o critério adotado e nem quais foram os exatos valores supostamente abatidos, dados estes que realmente não constam do presente processo.

72. Trocando em miúdos: uma análise detalhada da forma e do foco da fiscalização - que a bem da verdade apenas se preocupou com a comprovação da origem dos depósitos contabilizados “aos quarenta e quatro do segundo tempo” - permite ao presente Julgador criar mais uma convicção contra o uso da presunção que foi utilizada, qual seja, a de que sequer as exclusões oriundas de mesma titularidade foi feita com as cautelas devidas. Tanto é assim que a DRJ reconheceu que havia créditos oriundos de resgates e de meras transferências que somam a quantia aproximada de R\$ 266 milhões, valor este que somente foi excluído já no contencioso.

73. Cumpre notar, ainda, que a Recorrente, ao atender o último termo emitido antes da autuação (fls. 1.441/1.442), buscou esclarecer que a afirmativa da fiscalização quanto à devida análise de valores passíveis de exclusão da base não corresponde à *realidade, pois evidenciamos diversas operações dos tipos descritos acima que evidentemente não se referem a receitas omitidas, bem como os lançamentos referente a devoluções de TED; transferências via devolução de conta corrente mercantil de nossas investidas; subscrição e integralização de ações; estorno de tarifas bancárias; estorno de lançamentos indevidos; devolução de adiantamentos a fornecedores (prestações de contas); recebimento de dividendos e emissão de debêntures.*

74. E apesar da contribuinte ter identificado todos esses grupos de ocorrência individualmente (por meio de rubricas legendadas e com identificação das contas contábeis envolvidas) e ter indagado à fiscalização quanto a melhor forma de comprovação documental, esse pleito não obteve qualquer resposta, optando o fisco pelo caminho mais fácil de autuar, talvez até para cumprir metas internas, ao invés de cumprir o seu ônus de auditar as contrapartidas dos lançamentos bancários.

75. Também salta aos olhos a total falta de razoabilidade que norteou o trabalho fiscal com relação à auditoria da movimentação bancária (que, repita-se, foi totalmente escriturada). A fiscalização estava auditando em paralelo diversos assuntos e tributos (inclusive IOF e contribuições previdenciárias, estas sim que deram origem à auditoria) e, após quase um ano após a entrega dos extratos e planilhas explicativas pelo contribuinte, solicitou de forma genérica e mediante entrega dos próprios Razões, juntamente com pedidos relacionados a outras contas contábeis, a comprovação da origem de mais de 6.000 lançamentos no prazo de 20 (vinte)

dias, o qual apesar de ser praxe, se mostra como não razoável e desproporcional ao menos nessa situação concreta.

76. O que fez a Recorrente, além de responder as intimações relacionadas aos outros temas? Ela atendeu esse pedido cerca de 45 dias depois, entregando planilha analítica que indica as contas contábeis onde foram registradas todas as contrapartidas e respectivos descritivos da operação. Em seguida, após novas intimações – agora com prazo de 5 (cinco) dias -, a contribuinte agrupou todos os lançamentos em duas planilhas (por conta e por natureza), indagando a fiscalização qual seria a melhor maneira de fazer a comprovação documental.

77. E o que fez a fiscalização, mesmo ainda tendo tempo hábil para continuar com a ação fiscal?⁵ Ela optou por ignorar essa manifestação e indagação da contribuinte, optando por emitir essas precipitadas cobranças indevidas.

78. O que se tem no caso, pois, é um lançamento fundado em hipótese legal de presunção de omissão de receita inaplicável nessa situação particular, uma vez que foi utilizada sem cumprir seus requisitos e pressuposto legais.

79. Não houve identificação e individualização dos depósitos com base nos extratos bancários; não houve clareza do que exatamente foi excluído da base de cálculo; não houve respeito ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade; e não houve observância do pressuposto lógico da presunção, que é a falta de escrituração dos depósitos.

80. A conjugação de todos esses fatores só leva a uma única conclusão: o uso da presunção legal foi feita ao arrepio da sua própria base legal.

81. Afasto, portanto, as cobranças decorrentes desse item do lançamento, restando prejudicadas as demais alegações da Recorrente.

(III) Da glosa das despesas não comprovadas (“perdas em participações societárias”)

82. A glosa em questão foi mantida pela decisão de piso com base na seguinte motivação:

No que tange ao segundo item do Auto de Infração, que aponta falta de comprovação de perdas em participações societárias, a interessada, em sede de julgamento administrativo, limita-se a alegar o mesmo que respondera ao Autor do feito, quando intimada a demonstrar a efetividade de tais despesas: que o *tratamento fiscal conferido pela Requerente aos valores questionados pela D. Fiscalização, caracterizados como perda de capital, está expressamente previsto na legislação em vigor*. Uma vez que a existência de um permissivo legal não supre a necessidade de o sujeito passivo demonstrar que cumpriu os requisitos deste mesmo permissivo, é mister considerar correta esta glosa. Ainda neste particular, a interessada busca atribuir ao Autor do feito sua própria responsabilidade pela desídia em fornecer a indispensável comprovação destes valores, afirmando que a Autoridade lançadora não haveria chegado a “*individualizar e considerar a que título foram reconhecidas tais perdas*”. Ora, o Termo de Intimação de fls. 1.431 determinava à impugnante (**grifos** acrescidos):

1. Apresentar os documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados na conta contábil 4290101002 — PERDAS EM PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.

⁵ Cumpre notar, aqui, que o procedimento fiscal poderia ter sido estendido em mais um ano antes de ocorrer a decadência.

2. Esclarecer, individualizadamente, conforme planilha anexa ao presente Termo de Intimação, a não adição da perda em participação societária, registrada na conta contábil 4290101002, como ajuste ao lucro líquido na Ficha 09A — Demonstração do Lucro Real da DIPJ 2013, relativa ao ano-calendário 2012.

E, à fl. 1.434, encontra-se a referida planilha, abaixo parcialmente reproduzida:

(...)

A partir de seu simples exame, constata-se que o Autor do feito detalhou os valores de necessária comprovação. Logo, verifica-se que mais esta objeção ao lançamento não procede.

83. Em sede de recurso voluntário, a Recorrente basicamente repisa suas alegações de defesa, mas não apresenta a documentação de origem dos lançamentos contábeis cuja dedução foi questionada.

84. Ocorre, porém, que a falta de comprovação da efetiva natureza e origem da operação relacionada à despesa deduzida realmente compromete a sua dedutibilidade, razão pela qual considero correta a glosa.

Conclusão

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO e DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para afastar a tributação relativa à infração “*omissão de receita*”, mantendo, porém, as cobranças de IRPJ e CSLL decorrentes da infração “*custos/despesas operacionais/encargos não comprovados*”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli