



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.030810/88-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.605 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2023
Recorrente JIS INTERMEDIACOES E PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1985, 1986, 1987

PIS/REPIQUE. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao PIS/Repique, exigido com base no art. 3º, § 2º, da Lei Complementar nº 7, de 1770, no percentual de 5% sobre o IRPJ devido, as conclusões sobre a exigência desse imposto sobre a renda, por se tratar de lançamento reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) afastar a exigência de “lançamento complementar” realizado pela Autoridade Julgadora de piso e (ii) cancelar a exigência no que toca à infração nº “02” do Termo de Verificação Fiscal (omissão de receitas por depósitos bancários não comprovados).

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/São Paulo, que julgou improcedente a impugnação contra lançamento de PIS/Repique, ano-calendário 1986, 1987 e

1988, reflexo da exigência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), apurado e objeto de discussão administrativa no PAF n.º 10880.030813/88-34.

2. A autuação reflexa ao IRPJ decorre de despesas e depósitos bancários não comprovados, omissão de receitas e correção monetária sobre mútuo. O lançamento do IRPJ, lavrado em 05.09.1988, foi de 33.523,08 OTN e a exigência do PIS/Repique monta em 1.764,35 OTN, conforme Termo de Verificação e Auto de Infração (fls. 11/15).

3. Em impugnação (fls. 19/22), o sujeito passivo arguiu possuir comprovante das despesas não comprovadas; que houve erro de preenchimento nos extratos bancários; que estava buscando provas para demonstrar que não omitiu receitas.

4. Em Informação Fiscal, efetuada em 27.09.1990, ainda sob a vigência do então art. 19 do Decreto n.º 70.235, de 1972¹, a autoridade fiscal se manifestou sobre a impugnação, em especial, que nada é apresentado pelo sujeito passivo que infirme a autuação (fls. 24/25).

5. Em Decisão n.º 075/93 sobre o PIS/Repique (fls. 33/35), a Divisão de Tributação da DRF São Paulo/Sul, decidiu não apenas por manter o lançamento, mas agravá-lo em relação ano-calendário 1988.

6. A DRJ julgou o lançamento improcedente (fls. 54/55) por entender que deveria ser mantido o decidido no PAF n.º 10880.030813/88-34. A referida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/12/1987

PIS/REPIQUE. DECORRÊNCIA.

A procedência do lançamento efetuado no processo matriz implica manutenção da exigência dele decorrente.

7. Em Recurso Voluntário (fls. 38), a Recorrente requer que sejam reproduzidas as conclusões do PAF n.º 10880.030813/88-34.

¹ Art. 19. O autor do procedimento ou outro servidor designado falará sobre o pedido de diligências, inclusive perícias e, encerrando o preparo do processo, sobre a impugnação. (Revogado pela Lei n.º 8.748, de 1993)

8. A 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por meio do Acórdão (sic) nº 3202-001.612, de 25.03.2015, declinou competência para julgamento para a 1ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 153/155).

9. Por sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, decidiu em 07.07.2016, através da Resolução nº 1402-000.373, sobrestar o presente processo até o julgamento do PAF nº 10880.030813/88-34.

10. Em sessão de julgamento de 14.07.2020, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, ao julgar o PAF nº 10880.030813/88-34, decidiu por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento para (i) afastar a exigência de "lançamento complementar" realizado pela Autoridade Julgadora e (ii) cancelar a exigência relativa à infração nº 02 do TVF (omissão de receitas por depósitos bancários não comprovados). A referida decisão restou materializada com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 1985, 1986, 1987

GLOSA DE DESPESAS. MANUTENÇÃO.

Mantém-se a glosa de despesas quando o contribuinte não comprova a sua existência, mediante documentos hábeis e idôneos.

IRPJ - NEGÓCIOS DE MÚTUO - ART. 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83. A CONTA CORRENTE CONTÁBIL.

A conta corrente contábil relativa a operações entre coligadas, interligadas, controladoras e controladas, não é, em si mesma, bastante para caracterizar “negócios de mútuo”. Há que investigar a natureza jurídica de cada operação objeto de lançamento na conta corrente, separando aquelas que, realmente, espelhem o mútuo. A evidência de que a recorrente era uma espécie de gestora de negócios com outorga das coirmãs afasta a hipótese do art.21 do Decreto-lei nº 92.065/83.

11. É o relatório.

Voto

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

12. A Recorrente pleiteia que seja replicado ao presente processo o decidido no PAF nº 10880.030813/88-34, que versa sobre o lançamento do IRPJ.

13. O PIS/Repique corresponde a 5% do valor devido a título do IRPJ, conforme determina o art. 3º, § 2º, da Lei Complementar nº 7, de 1770, o artigo 15, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.967, de 1982, combinado com o art. 1º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 2.052, de 1983 e o art. 86, § 2º, da Lei nº 7.450, de 1985.

14. O presente lançamento do PIS/Repique é reflexo do lançamento do IRPJ, processado no PAF nº 10880.030813/88-34, nos termos do art. 6º, III, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

15. Em razão da vinculação do presente processo à exigência do IRPJ, reproduz-se o voto do relator *ad hoc*, Conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa:

Por se tratar de caso específico de Redator *ad hoc*, em situação em que a Relatora original - Conselheira Bárbara Melo Carneiro – deixou de integrar o CARF após a sessão de julgamento, deve-se adotar, na íntegra, o voto por ela apresentado. O texto a seguir transcrito foi aprovado pelos conselheiros presentes à sessão, o que impede que este Redator ajuste o voto à sua forma de analisar a lide.

Segue o conteúdo, *in verbis*:

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, no que toca ao agravamento da exigência inicial pela Autoridade Julgadora, resta caracterizada a nulidade do procedimento introduzido com a referida decisão. Ora, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento não têm competência para alterar o lançamento e, portanto, não podem agravá-lo ou aperfeiçoá-lo.

A Autoridade de Julgadora decidirá a lide, mantendo o auto de infração (total ou parcialmente) ou decretando a sua insubsistência. Estando incorreto ou pautado em premissas equivocadas, o lançamento não pode ser corrigido e tampouco agravado pela DRJ. Trata-se de providência privativa da Autoridade Lançadora, nos termos do art. 142 do CTN.

O disposto no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72 reforça esse argumento, uma vez que determina a lavratura de novo Auto de Infração quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial.

Vale deixar registrado que não se está defendendo a possibilidade de se modificar o lançamento em qualquer hipótese, ou ainda, efetuar lançamento complementar para exigir eventual diferença identificada pela autoridade fiscal que percebe equívoco em critérios anteriormente adotados.

Destaca-se a necessidade de se observar do princípio dos motivos determinantes das decisões administrativas, por força do previsto nos artigos 142 e 146 do Código Tributário Nacional. Ora, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e depende da identificação dos *elementos indispensáveis* à

*identificação inequívoca da obrigação surgida*², entre eles a determinação da matéria tributável, com a indicação dos critérios jurídicos adotados.

Assim, o art. 146, do CTN representa a positivação do princípio da proteção da confiança em nível infraconstitucional. Sobre o tema LESSA e MAZZA afirmam que “[...] *já jamais haveria ato jurídico perfeito nas relações entre o Fisco e contribuinte caso pudesse o primeiro mudar seu entendimento e fazê-lo retroagir conforme as suas conveniências*”.

Desse modo, não se admite a alteração dos critérios jurídicos no curso do processo administrativo tributário para afetar fatos geradores que já ocorreram e já foram analisados pela autoridade fiscal em primeiro grau no ato do lançamento. Isso posto, tenho que a revisão de ofício só poderá ocorrer nas hipóteses taxativamente previstas no art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Partindo-se da premissa de que a hipótese aventada nos autos estaria enquadrada em uma das situações acima, ainda assim seria necessário observar a regra contida no art. 142: essa nova exigência, nos casos em que é autorizada, só poderá ocorrer mediante novo ato de lançamento por autoridade competente.

² PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. p. 1069.

Outrossim, vale registrar que eventual “acerto de lançamento” mediante a lavratura de um novo Auto de Infração pela autoridade lançadora competente só poderia ocorrer enquanto não decorrido o prazo decadencial.

No que toca a esse ponto, não assiste razão à DRJ ao afirmar que se aplicaria ao caso em comento a regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN. É pacificado na doutrina e na jurisprudência que o Imposto sobre a Renda se submete à regra prevista no art. 150, §4º, do CTN, que dispõe sobre o lançamento por homologação.

A transferência para a aplicação da norma contida no art. 173, I, do CTN só é autorizada para os casos em que a lei prevê o pagamento antecipado e este não é efetuado pelo contribuinte, nos termos do acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, sob a sistemática dos recursos repetitivos, conforme o acórdão publicado em 18/08/2009, cuja ementa segue transcrita abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito [...].

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi,

"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Destaca-se que o entendimento adotado pelo STJ por meio do precedente acima possui caráter vinculante na esfera administrativa, nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do Carf). Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Feitos esses esclarecimentos e considerando que o fato gerador que deu origem à exigência agravada ocorreu no exercício de 1988 (ano-calendário de 1987), o prazo decadencial encerrou em dezembro do ano de 1992.

De toda forma, ainda que se considerasse possível a aplicação da regra prevista no art. 173, I, do CTN, também haveria se esgotado o prazo decadencial para a autoridade competente efetuar o lançamento complementar da exigência agravada.

Portanto, considerando que o vício se verifica no próprio conteúdo do ato administrativo cientificado à Recorrente, sua convalidação somente seria possível se a Autoridade Administrativa ainda dispusesse de prazo para efetuar o lançamento.

Feitos esses esclarecimentos, torna-se imperioso reconhecer a invalidade do ato administrativo que decidiu pelo agravamento da exigência, em razão da incompetência do agente, conforme estampado no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Não obstante a nulidade, nos termos do §1º supracitado, entendo que a matéria controvertida nos autos pode ser julgada desde logo, tendo em vista se tratar de questão de direito e considerando que o processo está em condições de imediato julgamento, nos termos do art. 1.013, §3º e 4º, do Código de Processo Civil de 2015, de aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal, *in verbis*:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

I - reformar sentença fundada no art. 485 ;

II - decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

IV - decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.

§ 4º Quando reformar sentença que reconheça a decadência ou a prescrição, o tribunal, se possível, julgará o mérito, examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau.

§ 5º O capítulo da sentença que confirma, concede ou revoga a tutela provisória é impugnável na apelação.

Trata-se de aplicação da “teoria da causa madura”, na qual se encaixa a hipótese dos autos. Registra-se que a sua aplicação no âmbito do Processo Administrativo Tributário foi reconhecida em recente acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/03/1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TEORIA DA CAUSA MADURA. MATÉRIA DECIDIDA EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL. APLICABILIDADE.

Segundo a “teoria da causa madura, a lide pode ser julgada desde logo se a questão versar unicamente sobre matéria de direito e estiver em condições de imediato julgamento. A teoria da causa madura foi inserida no ordenamento jurídico pela Lei n.º 10.352/2001, que acrescentou o §3º ao art. 515, do outrora Código de Processo Civil de 1973, revogado pela Lei n.º 13.105/2015, que instituiu o Novo Código de Processo Civil. Ainda, no novo diploma processual, em seu art. 1.013, §3º e 4º, de aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal, foram ampliadas as possibilidades de incidência da referida teoria.

Havendo a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718/98 pelo STF, em sede de repercussão geral, de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARE, consoante art. 62 do RICARE, não se vislumbra a ocorrência de supressão de instância ao ser afastada a decadência e aplicado o direito, já “maduro, ao caso dos autos, sem o retorno à instância de origem.

(CSRF. 3ª Turma. AC 9303-008.564, rel. Vanessa Marini Cecconello, j. 14.11.2019)

Feitos esses esclarecimentos, não vislumbro, no caso em comento, a necessidade de proceder o retorno dos autos à Delegacia Regional de Julgamento para proferir nova decisão.

Pois bem. Quanto ao mérito da exigência inicial, ele se divide em quatro partes, relacionadas às infrações imputadas no ato de lançamento, as quais passo a analisar:

1. Despesas operacionais não comprovadas, realizadas no ano-base de 1986, referentes à remuneração por prestação de serviços paga ou creditada a pessoas físicas e pessoa jurídica

Com relação a esse ponto, tenho que os esclarecimentos prestados na petição protocolada na data de 12/03/1990 (e-fls. 210 e 211) não são suficientes para afastar a exigência fiscal ora analisada.

Isso, porque o objetivo dessa petição era esclarecer dúvidas suscitadas pela DIVTRI (e-fls. 192 a 194) quando do exame dos autos após a apresentação da Impugnação, a fim de verificar se haveria incorreções no Auto de Infração, no intuito de agravar a exigência originalmente consignada ou determinar que fosse feito lançamento complementar.

Assim, os esclarecimentos eram com relação à parcela de despesa que já havia sido comprovada nos autos e não fazia parte do lançamento original, conforme o demonstrativo de e-fls. 127 a 131 (Demonstrativo de pagamento de serviços prestados por pessoas físicas e jurídicas em 1986). Sendo assim, deve ser mantido o lançamento nessa parte, tendo em vista que a Recorrente não comprovou as despesas glosadas.

2. Omissão de receita de comissão

No que toca à omissão de receita de comissão recebida pela prestação de serviço de intermediação, a matéria não foi contestada pelo contribuinte nas razões da sua Impugnação e nem do Recurso Voluntário. A ausência de inconformismo,

pela Recorrente, com relação a essa parte torna necessário considerá-la incontroversa, nos termos dos arts. 173 do Decreto nº 70.235/72.

3. Correção monetária ativa de empréstimo não contabilizada

Finalmente, em relação à infração vinculada à ausência de contabilização das receitas de correção monetária, vinculadas ao contrato de mútuo firmado com a sua controladora (Ibex Consultoria Internacional LTDA.), a recorrente trouxe como fundamento para afastar o lançamento nessa parte o entendimento fixado no acórdão de nº 101.77.901, do Ministério da Fazenda, da sessão de julgamento de 15/08/1988, assim ementado:

IRPJ - NEGÓCIOS DE MÚTUO - ART. 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83. A CONTA CORRENTE CONTÁBIL. A contracorrente contábil relativa a operações entre coligadas, interligadas, controladoras e controladas, não é, em si mesma, bastante para caracterizar "negócios de mútuo". Há que investigar a natureza jurídica de cada operação objeto de lançamento na contracorrente, separando aquelas que, realmente, espelhem o mútuo.

Ademais, a evidência de que a recorrente era uma espécie de gestora de negócios com outorga das coirmãs afasta a hipótese do art.21 do Decreto-lei nº 92.065/83.

Cabe registrar, nesse ponto, que de fato há características significativas que diferenciam os contratos de mútuos e os contratos de conta corrente. O contrato de mútuo está expressamente definido no artigo 586 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), in verbis:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Constitui característica essencial do referido negócio jurídico, portanto, (i) o empréstimo de coisas fungíveis e (ii) a obrigação de o mutuário restituir o montante do que recebeu do mutuante.

Na conta corrente, por sua vez, as obrigações não são tão bem definidas, sendo que há confusão até mesmo nas figuras de mutuante e mutuário, de modo que as partes passam a ser simplesmente correntistas, uma vez que tais contratos levam a uma situação de recíprocas remessas, anotadas em contas contábeis, verificando-se, por ocasião do seu encerramento, a posição de cada uma das partes (credora e devedora), assim como o valor que deve ser pago por aquele que se mostrar devedor. É o que nos ensina Venosa:⁴

O velho Código Comercial também fez referência ao contrato de conta corrente que a doutrina considera mútuo de natureza especial (WALD, 1992, p. 381), o qual também pode ser combinado com o de abertura de crédito. Nesse negócio, as partes asseguram-se reciprocamente créditos mediante remessas, efetuando compensação, sua maior utilidade no comércio.

Há, portanto, no contrato de conta corrente a característica da indivisibilidade, como bem assenta a Gonçalves:⁵

Pelo contrato de conta corrente não há dez créditos e dez débitos coexistentes; há só verbas de haver e dever, que não podem ser objecto de reclamações individuais; e só é exigível o saldo resultante do balanço, e só é preciso ter em caixa a pequena soma correspondente a

este saldo, e nem está quando o saldo passa para o crédito da nova conta.

Não é, todavia, a situação que se apresenta no caso em comento, o que pode ser facilmente verificado da leitura das cláusulas constantes do contrato de mútuo anexados aos autos (e-fls. 50 a 52):

[...]

Assim, a definição das partes mutuária e mutuante, assim como dos valores a serem emprestados e devolvidos, bem como o seu prazo, conduzem à conclusão no sentido de que tal instrumento de fato regulamentou negócio jurídico de mútuo. Portanto, não há razões para que se afaste o disposto no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

4. Depósitos Bancários não comprovados, que deram origem à presunção de omissão de receitas, baseada na diferença entre os valores dos extratos bancários e o valor constante da Declaração de Rendimentos

Finalmente, em relação à presunção de omissão de receitas baseada em depósito bancário de origem não identificada, tenho que assiste razão à contribuinte quando ela afirma que a diferença apurada entre os saldos de extratos bancários e os valores registrados como rendimentos do período, por si só, não poderia justificar a lavratura do Auto de Infração com base em presunção de omissão de receita.

No caso em comento, a contribuinte foi intimada a comprovar a origem dos saldos dos depósitos bancários das contas identificadas no Termo de Intimação às e-fls. 125 e 126, por considerar que o somatório dos extratos estaria maior do que o valor informado na declaração de rendimentos. A contribuinte, todavia, não apresentou os documentos solicitados, fato que levou a Autoridade Administrativa a efetuar o lançamento de tais diferenças caracterizadas de presunção de omissão de receitas.

Não obstante a omissão da contribuinte, que deixou de atender a fiscalização, entendo que não haveria indícios suficientes para se caracterizar a omissão de receitas apenas com base na análise do cenário descrito acima. É comum que se verifique o distanciamento entre o montante de recursos que transita pela entidade e o montante do respectivo lucro obtido com determinada transação. É o que ocorre, por exemplo, no exercício das atividades de intermediação financeira.

Além disso, é possível o registro de determinados eventos que não deverão transitar pelo resultado da entidade, de modo que o seu lançamento, assim como a contrapartida, ocorre apenas em contas patrimoniais (não são considerados receitas e despesa). Ainda, tais divergências também poderiam ser justificadas pela diferença temporal entre o efetivo recebimento de determinada quantia e o reconhecimento do lucro oriundo daquela operação, como ocorre, por exemplo, no caso adiantamentos feitos por clientes para vendas futuras e, ainda, das vendas a prazo. Trata-se de uma diferença temporal natural, que decorre da própria natureza das contas contábeis analisadas e os critérios para reconhecimento e evidência dos eventos econômicos em cada uma delas.

Desse modo, torna-se usual eventual assimetria entre os valores lançados nas contas de disponibilidades e as receitas auferidas pela entidade em um determinado período de tempo.

Em que pesem esses esclarecimentos, o que a Autoridade Fiscal fez foi presumir que a diferença apurada entre os saldos dos extratos bancários e o montante

declarado na declaração de rendimento consistiria em receitas omitidas e, portanto, não tributadas, sem adentrar em uma análise mais aprofundada durante os trabalhos fiscalizatórios. Tal conduta, todavia, não era permitida, uma vez que a aplicação da referida presunção não poderia se dar de forma automática no caso em comento.

À época dos fatos geradores e do lançamento inexistia dispositivo legal vigente que autorizasse a presunção de omissão de receitas com base em depósitos de origem não identificada. Tal permissivo legal só foi introduzido no ordenamento jurídico pátrio com a edição da Lei nº 9.430/96, em seu artigo 42, vigente a partir de 1º de janeiro de 1997, nos termos do seu art. 87.

Antes dessa data, eventuais depósitos bancários não comprovados pelo contribuinte não comportavam a aplicação direta da presunção legal de omissão de receitas, sem que o trabalho fiscal investigasse os reais efeitos do fato. Nesse sentido, é entendimento adotado no acórdão nº 107-07.772, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, cujo trecho segue transcrito abaixo:

[...]

IRPJ - ANO-BASE DE 1991 - OMISSÃO DE RECEITAS - Depósitos bancários até 1996, por si só, não constituem fato gerador do Imposto sobre a Renda, por não caracterizarem disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente a omissão de rendimento.

Assim, para os fatos geradores anteriores a 01/01/1997, em que a Autoridade Administrativa verificava indícios de omissão de receitas, deveria aprofundar na atividade fiscalizatória no intuito de verificar outros indícios convergentes aptos à comprovar a omissão de receitas.

Ademais, nos termos do § 3º do referido diploma legal, para efeitos de determinação das receitas omitidas nesse caso, os créditos deverão ser analisados de forma individualizada, a fim de identificar quais os valores efetivamente representam ingresso no patrimônio do contribuinte. Tal procedimento não foi adotado, uma vez que simplesmente considerou-se 100% da diferença dos valores informados como saldo das contas bancárias como receita omitida.

Caberia à Autoridade Fiscal, portanto, buscar em outras fontes arcabouço probatório que lhe permitisse analisar individualmente os valores constantes dos extratos bancários. O que não pode ocorrer é a Autoridade Administrativa se pautar em presunção de omissão de receitas desvinculadas de norma autorizativa nesse sentido.

Diante da ausência de presunção suportada pela lei com base na metodologia que foi adotada, a Autoridade Fiscal deveria aprofundar a fiscalização, a fim de que fosse efetivamente comprovada, ou não, a omissão de receitas. Repita-se: já que não é hipótese de presunção legal, não há que se falar em inversão do ônus da prova.

A não comprovação de depósitos em conta bancária deve ser considerada prova indireta que, em conjunto com outras provas, poderia ser suficiente para comprovar (por meio de indícios convergentes) a eventual receita omitida. Entretanto, essa presunção sem suporte legal, de forma isolada, não comporta robustez suficiente para manutenção do lançamento.

Feitos esses esclarecimentos e diante da inexistência de norma que autorizasse a presunção de omissão de receita com base, unicamente, na análise de depósitos

bancários para os fatos geradores anteriores a 1997, está maculado de vício insanável na via administrativa o Auto de Infração, no que toca à infração nº 02 do TVF.

5. Do agravamento da penalidade prevista no art. 728, §1º, do RIR/80

Por fim, quanto ao agravamento da penalidade por falta de atendimento a intimações, não assiste razão à Recorrente.

O art. 728, §1º, do RIR/80, assim como o art. 21, § 1º, do Decreto-Lei nº 401/1968, ambos vigentes durante o período fiscalizado, autorizavam a majoração em 75% do percentual de multa no caso de “o contribuinte não atender no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos”.

Assim, diante da norma legal apresentada, ainda em vigor no ordenamento jurídico (art. 21, § 1º, do Decreto-Lei nº 401/1968), e da norma impeditiva para que este Conselho de Contribuintes questione a validade de tais normas, e, ainda, considerando que o contribuinte de fato deixou de atender a diversas intimações a ele enviadas ao longo do processo de fiscalização, restou demonstrada nos autos a prática dos atos que autorizam a referida penalidade.

Dito isso, nega-se o pedido do Recorrente no que diz respeito ao afastamento do agravamento da punição aplicada.

6. Conclusões:

Por todo o exposto, voto no sentido conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para (i) afastar a exigência de “lançamento complementar” realizado pela Autoridade Julgadora e (ii) cancelar a exigência no que toca à infração nº 02 do TVF (omissão de receitas por depósitos bancários não comprovados).

É como voto.

Eis o voto que me coube redigir.

Conclusão

16. Diante do exposto, por se tratar de lançamento reflexo ao IRPJ (PAF nº 10880.030813/88-34), voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para (i) afastar a exigência de “lançamento complementar” realizado pela Autoridade Julgadora e (ii) cancelar a exigência no que toca à infração nº 02 do TVF (omissão de receitas por depósitos bancários não comprovados).

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

