



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.030813/88-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.844 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de julho de 2020
Recorrente JIS INTERMEDIações E PARTICIPAções LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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 n 9 2.065/83.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 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).

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente).

Relatório

Na condição de Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, no uso das atribuições conferidas pelo art. 17, inciso III¹, do Anexo II do RICARF, designo-me Redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, relativo ao processo em referência, tendo em vista que a Relatora originária, **Bárbara Melo Carneiro**, não mais integra o Colegiado.

Assim, transcrevo, na íntegra, o relatório disponibilizado em meio magnético pela referida Conselheira, a saber:

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 180 e 181) lavrado para a cobrança do IRPJ relativo aos exercícios de 1986 a 1988 (anos-base de 1985 a 1987), com a aplicação da multa agravada prevista no art. 728, § 1º, do Decreto nº 85.450 (RIR/80), tendo como fundamento as supostas irregularidades abaixo descritas, extraídas do Termo de Verificação (e-fls. 174 e 175):

- 1) **DESPESAS OPERACIONAIS NÃO COMPROVADAS** - Que das despesas operacionais realizadas no ano-base de 1986 consignadas como dedutíveis para apuração do lucro real, referentes a Remuneração por Prestação de Serviços Paga ou Creditada a Pessoas Físicas e a Pessoa Jurídica, o contribuinte somente logrou comprovar, do total de Cz\$ 5.870.068, a importância de Cz\$ 5.399.646, ficando pendente de comprovação, por conseguinte a soma de Cz\$ 470.422,00, que deverá ser oferecido a tributação do Imposto de Renda com base nos arts. 154, 155, 191 §§ 1º e 2º e 387 do RIR/80, Decreto 85.450, de 04.12.80. O contribuinte também não atendeu intimação para prestar esclarecimentos. Art. 728 § 1º.
- 2) **DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS** - Que a empresa, em 14.04.88, conforme termo, não atendeu à intimação para prestar esclarecimentos sobre a diferença apurada entre os valores dos extratos bancários no encerramento do exercício social de 1986 (Cz\$ 446.902,88) e o valor constante da Declaração de Rendimentos (Cz\$ 338.858,00). A falta de comprovação da diferença de Cz\$.... 109.908,73, autoriza a presunção de omissão de receita, devendo a mesma ser oferecida a tributação do Imposto de Renda. Arts. 154, 155, 157 § 1º, 181, 387 II e 728 § 1º do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450, de 04.12.80.
- 3) **OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITA DE COMISSÃO** - Que a empresa, em 04.02.87, omitiu parte da receita proveniente de recebimento de comissão pela intermediação na colocação Cz\$. 100.000.000 relativos a 222.147.000 LTMG de emissão do Tesouro de Minas Gerais, comissão essa recebida da FIDESA D.T.V.M S/A no valor de Cz\$ 816.331,00 de um total de Cz\$ 907.034,83. Em 25.08.88, conforme termo, o contribuinte não atendeu intimação para esclarecimentos. Por conseguinte, o valor acima citado deveria ser oferecido a tributação do Imposto de Renda com nos artigos 154, 155, 179, 387 II e 728 § 12 RIR/80, Decreto 85.450.
- 4) **CORREÇÃO MONETÁRIA DE EMPRÉSTIMO DE MÚTUO NÃO CONTABILIZADA** - Que durante os trabalhos de auditoria foi verificada a ocorrência, nos exercícios sociais de 1985, 1986 e 1987, dos chamados empréstimos de mútuo, sendo mutuante a empresa ora fiscalizada IBEX DTVM S/A e mutuária a empresa IBEX CONSULTORIA INTERNACIONAL LTDA. O artigo 21 do Decreto Lei 2.065/83 determina que a mutuante deverá reconhecer para efeito de apuração do Lucro Real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária, calculada segundo a variação da ORTN/OTN. Nos exercícios sociais analisados, verificou-se que o contribuinte não registrou em qualquer um

¹ Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

(...)

III - designar redator *ad hoc* para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais componha o colegiado;

deles o valor da correção monetária de que trata o citado diploma legal. Por conseguinte, a empresa reduziu indevidamente o resultado do exercício e também o lucro real nas importâncias abaixo relacionadas. (...)

A Recorrente apresentou Impugnação às e-fls. 184 a 187, pugnando pelo cancelamento do Auto de Infração e informando que os documentos comprobatórios que afastariam as exigências estavam sendo coletados e seriam apresentados. Ao final, pugnou pelo afastamento do agravamento da multa prevista no art. 728, §1º, do Decreto nº 85.450/80, uma vez que “o agente autuante permaneceu oito longos meses na empresa [...], examinado livros, papéis e documentos. Nada lhe foi sonegado, nada omitido.”

Os autos foram remetidos ao Fiscal Autuante, que se pronunciou pela manutenção do lançamento (e-fls. 190 e 191). Encaminhado o processo à Divisão de Tributação da Superintendência Regional (DIVTRI) para exame, após solicitar esclarecimentos à autoridade fiscal de origem, constatou divergência nos cálculos da correção monetária sobre empréstimos (infração nº 04) e determinou o retorno dos autos à fiscalização para análise (e-fls. 255 e 256), que, por sua vez, informou o refazimento dos cálculos (e-fl. 276).

A decisão nº 073/93 (e-fls. 278 a 284) julgou procedente a ação fiscal refletida no auto de infração, agravando a parcela relativa à “correção monetária de empréstimo de mútuo não contabilizada”, correspondente ao exercício 1988, no montante de 17.970,69 OTN. O agravamento decorreu do refazimento dos cálculos referentes à apuração da correção monetária ativa do período-base 1987, tendo em vista as instruções contidas no Parecer Normativo CST nº 10, de 13.09.1988.

- Analisados e refeitos aqueles cálculos, encontrou o Auditor Fiscal autuante valores diferentes aos consignados no Termo de Verificação que instruiu o Auto de Infração:

Ano-base	Valor consignado no Termo de Verificação	Valor correto encontrado
1986	CZ\$ 165.353,87	CZ\$ 557.609,90 - fl=244
1987	CZ\$ 21.531.807,11	CZ\$ 43.915.542,81 - fl=255

[...]

- A divergência de valores da correção monetária de empréstimos de mútuo não contabilizada, encontrada a maior, por erro no demonstrativo apresentado pelo contribuinte, e que serviu de base para o lançamento, deverá ser cobrada da interessada, agravando a exigência fiscal lançada, referente ao exercício de 1988, ano-base 1987, conforme abaixo:

DIFERENÇA MAIOR ENCONTRADA	- VALOR EM OTN's	- IR EM OTN's
CZ\$ 22.383.735,70	42.799,55	14.979,84
Adicional sobre 37.398,24	10%	3.730,84
	(-) PIS/DEDUÇÃO	748,99
		19.468,85

Com relação aos exercícios de 1986 e 1987, reconheceu que estaria impedida de proceder da mesma forma, agravando a exigência para o período, tendo em vista que teria decaído o direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento. Confirma-se a ementa da referida decisão:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Exercício 1987

Despesas Operacionais não Comprovadas, referente a Remuneração por Prestação de Serviços Paga ou Creditada a Pessoas Físicas e Jurídicas.

Ação Procedente

Exercício 1986

Depósitos Bancários não Comprovados: diferença apurada entre os valores dos extratos bancários no encerramento do exercício social e o valor constante da Declaração de Rendimentos.

A falta de comprovação da diferença apurada, autoriza a presunção de omissão de receita.

Ação Procedente

Exercício 1988

Omissão de Receita de Comissão:

Parte de receita; proveniente de recebimento de comissões, omitida.

Ação Procedente

Exercícios 1986, 1987 e 1988

Correção Monetária do Empréstimo de Mútuo, não contabilizada, apurada nos períodos, não computados na apuração do Lucro Real, reduzindo indevidamente o resultado dos exercícios.

Ação Procedente

Em decorrência da manutenção e do agravamento da exigência formulada no auto de infração, a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário às e-fls. 290 a 293, oportunidade na qual consignou as razões abaixo:

(i) Nulidade da decisão monocrática, tendo em vista que não analisou os documentos apresentados juntamente com a petição protocolada em 12/03/90, que dariam suporte à dedutibilidade de certos pagamentos efetuados a pessoas físicas e jurídicas. Caso não seja reconhecida a nulidade, pugnou pelo cancelamento do lançamento nessa parte, já que tais documentos e esclarecimentos seriam suficientes para comprovar a dedutibilidade de tais gastos.

(ii) Em relação à matéria agravada, invocou a extinção do crédito tributário pela decadência, tendo em vista que o fato gerador teria ocorrido em 1987, de modo que só poderia ser revisto até o ano de 1992, por força da regra contida no art. 150, §4º, do CTN.

(iii) Ainda, pugnou pela aplicação do entendimento fixado no Acórdão de nº 101-77.901 em relação às correções monetárias ativas vinculadas ao contrato de mútuo com a sua controladora.

(iv) Com relação aos depósitos de origem não comprovada, destacou que a diferença entre o valor constante da declaração de rendimentos e dos extratos de depósitos bancários não poderiam, por si só, autorizar a presunção de omissão de receitas.

(v) Por fim, quanto ao agravamento da penalidade, consignou que não restou efetivamente demonstrado nos autos tivesse a Recorrente obstado a Ação Fiscal, o que restou comprovado por meio da apresentação de documentos apresentados na petição do dia 12/03/1990.

Os autos foram, então, remetidos ao Primeiro Conselho de Contribuintes, que determinou a devolução dos autos à instância julgadora de origem para que analisasse o Recurso Voluntário como impugnação no que diz respeito à matéria agravada, conforme o acórdão nº 101.86.392, às e-fls. 296 a 300.

Encaminhados os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP (DRJ/SPO), foi proferido o Acórdão n.º 0004350 (e-fls. 302 e 303), que julgou o lançamento procedente, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1988

Ementa: DECADÊNCIA - O lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ enquadra-se no conceito de lançamento por declaração, iniciando-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou na data da efetiva entrega da declaração, se esta se deu em data anterior.

IRPJ - AGRAVAMENTO DE EXIGÊNCIA DECORRENTE DE DECISÃO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA - Mantido o agravamento decorrente do recálculo da correção monetária ativa de mútuos, conforme decisão de primeira instância, referente ao exercício 1988, tendo em vista que a interessada não trouxe aos autos elementos que justificassem sua exoneração.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

O interessado foi cientificado do Acórdão DRJ/SPO n.º 4.350 que manteve o agravamento pelo Edital Derat/Dicat/Egcob 219/2010, juntado aos autos à e-fl. 313, uma vez que não foi possível encontrá-lo no endereço de cadastro.

Retornados os autos ao Carf, os autos vieram a esta Turma para julgamento.

É o relatório.

Voto

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 os 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 MAZZA¹ 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.

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

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.

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 impositivos 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 CARF, consoante art. 62 do RICARF, 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 Ceconello, 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 CONTRACORRENTE CONTABIL. 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 2.065/83.

³ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

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 contacorrente 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):

136X-UTVM *136X-CONJUNTO*
CLÁUSULA 1a. - A MUTUANTE dará em empréstimos à MUTUÁRIA, de forma parcelada ou fracionada, em 180 (cento e oitenta) dias a contar desta data, o valor de até Cz\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de cruzados) em moeda corrente nacional, ficando desde já certo e ajustado que ficará a exclusivo critério da MUTUANTE o valor de cada uma das parcelas objeto do mútuo, as quais serão fornecidas em função da disponibilidade de caixa existentes.

CLÁUSULA 2a. - Independentemente das datas ou dos valores que vierem a ser fornecidos pela MUTANTE à MUTUÁRIA, fica desde já acertado que o empréstimo ora contratado vigorará pelo prazo de até 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias a contar desta data, vencendo-se, portanto, no dia 31/12/87, data na qual a MUTUÁRIA obriga-se a restituir à MUTUANTE, em moeda corrente nacional, todos os valores fornecidos em função do mútuo celebrado, com os acréscimos previstos na cláusula seguinte.

4 Venosa, Sílvio de Salvo. Código Civil Interpretado (p. 579). Atlas. Edição do Kindle.

⁵ Comentário ao Código Comercial Português, vol. II, Lisboa, 338. In: O entendimento do Carf sobre tributação pelo IOF dos contratos de conta corrente. Artigo publicado por Roberto Duque Estrada, em 01 de novembro de 2017. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-nov-01/consultor-tributario-carf-tributacao-iof-contratos-conta-corrente#_ftn6

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.

(documento assinado digitalmente)
Ricardo Antonio Carvalho Barbosa