



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10882.002869/2004-04
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1102-001.322 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria Omissão de receitas. IRPJ. CSL. PIS. COFINS.
Recorrentes HARD SELL ARQUITETURA PROMOCIONAL IND. COM. LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O procedimento de fiscalização tem caráter eminentemente inquisitorial, não sendo exigido contraditório nem ampla defesa, muito menos necessidade de fiscalização de terceiras empresas. *In casu*, a autoridade autuante exerceu sua única obrigação, que era intimar a contribuinte para que indicasse a origem dos recursos depositados, garantindo-lhe prazo e oportunidade para fazê-lo adequadamente.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO DE TIPIFICAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Não há vício na tipificação do auto de infração quando a infração está devidamente caracterizada e se coaduna com os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal.

AUTUAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. INOCORRÊNCIA. Não há nulidade da autuação quando a autoridade fiscal descreve os fatos que, entende, justificam a qualificação da multa, bem como indica os artigos, apenas por não individualizar em qual dos tipos (art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64) estaria caracterizado o fato.

ACÓRDÃO. NULIDADE. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Não há nulidade por preterição de defesa quando a autoridade julgadora fundamenta seu entendimento em outras decisões, mormente quando os transcreve, explicando a sua razão de adotá-los.

ACÓRDÃO. NULIDADE. OMISSÃO. MULTA QUALIFICADA. INOCORRÊNCIA. Não é omissa o acórdão que mantém a multa qualificada, sem individualizar em qual dos artigos da Lei nº 4.502/64 (se art. 71, 72 ou 73) estaria configurada a ação da contribuinte, mormente quando julga o mérito, afastando os pedidos da empresa.

ACÓRDÃO. OMISSÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não se observa, nos autos, omissão que configure preterição de defesa. Não se exige a reconstituição da contabilidade da contribuinte, para a manutenção do lançamento pelo lucro real. Conforme o art. 60 do Decreto nº 70.235/72,

eventuais omissões que não gerem nulidade devem ser corrigidas quando possível.

ACÓRDÃO. CONTRADIÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não se observa, no acórdão recorrido, contradições que causem preterição de defesa. O simples fato de que o julgador de primeiro grau utilizou-se de acórdãos diversos não é suficiente para que reste incompreensível a decisão. Nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, eventuais falhas que não gerem nulidade devem ser corrigidas quando possível.

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

DECADÊNCIA. PIS/COFINS. OCORRÊNCIA. Tendo identificado simulação, necessário contar o prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN. Destarte, não houve decadência.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. INOCORRÊNCIA. A cobrança de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de CSL submete-se ao prazo decadencial do art. 173, I, do CTN. Súmula CARF nº 104. Também, o início da contagem é no primeiro dia do exercício seguinte, o que, tratando-se de tributo anual, ocorre anualmente.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO COM ORIGEM NÃO IDENTIFICADA. OCORRÊNCIA. Conforme o art. 42 da Lei nº 9.430/96, cabe à contribuinte comprovar a origem dos depósitos não identificados em suas contas bancárias, gerando presunção de omissão de receitas quando não o faz. In casu, em que pese os argumentos e explicações oferecidos pela Contribuinte, os documentos apresentados não são suficientes para comprovar a origem dos depósitos, o seu motivo nem, tampouco, que não se tratavam de receita.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO COM ORIGEM NÃO IDENTIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. NÃO COMPROVAÇÃO. A Contribuinte não conseguiu comprovar a origem dos depósitos realizados em seu favor, perante instituições bancárias, muito menos que se tratavam de recursos de terceiros. Inaplicável, no §5º do art. 42, Lei nº 9.430/96.

ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL. OCORRÊNCIA. Quando for impossível a apuração do lucro real, seja porque a escrituração está desacompanhada de documentação comprobatória, seja porque os documentos apresentados estão eivados de falso ideológico ou ainda porque o montante da receita omitida não é condizente com os custos e despesas considerados, então configura-se a hipótese do art. 530, II, 'b' do RIR/99, sendo devido o arbitramento do lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para reconhecer o erro na forma de apuração do IRPJ e da CSLL, e, nesta conformidade, cancelar os autos de infração de IRPJ e CSLL; julgar prejudicada a análise do recurso de ofício; e manter os autos de infração de PIS e de COFINS, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Jackson Mitsui, João Carlos de Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho e João Otávio Opperman Thomé.

Relatório

Inicialmente, as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração digital do sistema e-Processo.

Esclareço que este feito decorre da mesma fiscalização e dos mesmos fatos que geraram outros três processos:

Processo Administrativo nº	Fatos	Fls.
10882.002869/2004-73	Multa Isolada decorrente do não pagamento de estimativas da CSL	1.313
10882.002869/2004-04	Lançamento de IRPJ e tributos reflexos por omissão de receitas	1.313
10882.002865/2004-18	Representação Fiscal para Fins Penais	1.329
10882.002984/2004-71	Requisição de Propositura de Medida Cautelar Fiscal	1.329

Em apertada síntese, a Autoridade Fiscal observou que a Contribuinte tinha depósitos em suas contas em valor muito superior aqueles declarados como receita. Durante a fiscalização, a Contribuinte afirmou que tais depósitos decorreriam da intermediação de operações de compra e venda de títulos públicos, apresentando diversos contratos como prova. A autoridade fiscal, por sua vez, entendeu que os contratos de compra e venda dos títulos eram ideologicamente falsos e, portanto, não comprovariam os aludidos depósitos. Assim, lavrou Autos de Infração referentes ao IRPJ, à CSL, ao PIS e à COFINS, com base em omissão de receita, qualificando as multas de ofício e, ainda, multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ-Estimativas.

A Contribuinte impugnou todos os lançamentos. A DRJ manteve parcialmente o lançamento, reduzindo apenas a multa isolada da porcentagem de 150% para 50%, posto que lei posterior (Lei nº11.488/2007), mais benéfica, retroage. Em face desse acórdão, foi formalizado Recurso de Ofício e a Empresa interpôs Recurso Voluntário, visando o cancelamento integral dos AIIM.

Tendo contextualizado a lide, parte-se para o relatório pormenorizado dos autos.

Em suma, o processo administrativo sob análise decorreu do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 08.1.13.00-2004-00116-8 (fl. 2), datado de 12/05/2004, do qual a Contribuinte foi cientificada em 24/05/2004 (fl. 5), com o objetivo de fiscalizar o período de 01/1999 a 12/2001.

A Autoridade Fiscal, em 20/05/2004, no Termo de Início de Fiscalização (fl. 4), intimou a Contribuinte a apresentar os seguintes documentos:

- A. Livro Diário, Razão e LALUR dos períodos de 01/1999 a 12/2001, assinados pelo representante legal;
- B. Conforme informações prestadas pelas instituições financeiras o contribuinte apresentou a movimentação financeira constante da tabela abaixo, da qual deverá apresentar:
 - b.1. Extratos de todas as contas bancárias, contendo o detalhamento da movimentação;
 - b.2. Documentação comprobatória da origem dos valores depositados nas contas bancárias;

Período	Banco	CNPJ do Banco	Valor da Movimentação R\$
1999	Banco Real S/A	17.156.51410001-33	R\$ 177.316.463,09
	Banco BCN S/A	60.898.723/0001-81	R\$ 513.450,00
2000	Banco Real S/A	17.156.514/0001-33	R\$ 22.842.176,29
	Banco ABN AMRO Real S.A.	33.066.408/0001-15	R\$ 193.300.513,41
2001	Banco ABN AMRO Real S.A.	33.066.408/0001-15	R\$ 28.167.243,16

- C. Livros de Registro de Prestação de Serviços, Registro de IPI, Registro de ICMS, Registro de Entradas, Registro de Saídas e Livro de Registro de Ocorrências abrangendo os períodos de 01/1999 a 12/2001.
- D. Apresentar cópias autenticadas do Contrato Social da empresa, bem como de todas as alterações contratuais efetuadas até a data da ciência do presente Termo. – fl. 04.

Em 04/08/2004, a Fiscalização, por meio do Termo 2004.00116/02 (fls. 8/9), reintimou a Contribuinte para apresentar os documentos anteriormente requeridos, bem como outros que entendeu necessários.

Em cumprimento a tais intimações, em 21/09/2004, a Contribuinte explicou que realizava operações de compra e venda de títulos, quase todos adquiridos da empresa Bombril e vendidos para a Duagro. Sua receita, entretanto, seria apenas as comissões decorrentes de tais operações. Afirmou ainda que as operações foram adequadamente registradas em sua contabilidade, bem como nas demais empresas, e que todos os tributos foram recolhidos (fl. 12).

Para comprovar sua alegação, a Contribuinte apresentou “Fluxo de Operações Logística/Hardsell” (fls. 13/45), apontando as suas operações em conjunto com a de

outra empresa, a “Logística Operações Promocionais e Eventos Ltda.” – que também estava sendo fiscalizada pela autoridade fiscal, conforme informado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 1.314); diversos contratos (fls. 46/504); extratos bancários (fls. 508/644); entre outros documentos.

Em 29/09/2004, a Fiscalização, por meio do Termo 2004.00116/03 (fls. 506/507), relacionou os documentos que foram juntados pela Contribuinte e a reintimou para apresentar os documentos faltantes do Termo 2004.00116/02.

Em 22/10/2004, a Contribuinte, cumprindo com aludida intimação, informou basicamente que “A documentação comprobatória da origem dos valores depositados nas contas bancárias, são os contratos de compra e venda de títulos, os quais já se encontram em poder de V.Sas.” – fl. 645.

Em 22/10/2004, a Fiscalização, por meio do Termo 2004.00116/04 (fls. 646/650), reintimou a Contribuinte a apresentar a documentação comprobatória da origem dos depósitos, haja vista que os contratos de compra e venda de títulos seriam insuficientes para tal comprovação e apresentavam características de negócio simulado, pois (i) não existia qualquer coincidência de datas e valores entre os extratos e os contratos; (ii) os depósitos bancários relacionados nos anexos 01 e 02 não foram contabilizados nos livros Diário e Razão (fls. 653/750); (iii) existência de CPF’s inválidos; (iv) os CNPJ’s seriam diversos das empresas adquirentes; (v) falta de identificação do objeto negociado; e (vi) os contratos de compra e venda de títulos “Argentine Global Bond” transacionados pela empresa LOGISTICA, informavam uma data de emissão inverídica.

A despeito de não constar nos autos nenhum aviso de recebimento dessa intimação, a Autoridade Fiscalizadora, no Termo de Verificação Fiscal, deixou consignado que:

“Até a data da lavratura do presente Termo o contribuinte não apresentou resposta às solicitações contidas no Termo 2004.00116/04.

O representante do contribuinte, o Sr. Evaldo Egas de Freitas, foi contatado várias vezes por telefone entre os dias 16/11/2004 e 06/12/2004, com vistas a agendar a possível entrega dos documentos solicitados, e posteriormente, para a ciência do presente Termo.

Todavia, todas as tentativas de agendamento junto ao referido representante foram infrutíferas, conduzindo à conclusão de que o contribuinte optou por não mais atender pessoalmente aos pleitos desta fiscalização.

Por fim, esta fiscalização considerou encerrada a fase de coleta de elementos probatórios, tendo concluído pela existência de infrações à legislação do IRPJ, bem como seus reflexos nas contribuições CSSL, PIS e COFINS” – fl. 1.315.

Registra-se que, ainda no Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Lançadora afirmou ter comparecido no endereço registrado da Contribuinte; verificou que a empresa não operava ali. Em verdade, no endereço existia apenas um serviço de recebimento de correspondência de diversas empresas (fl. 1.313).

Superado isso, em 08/12/2004, no mesmo Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.313/1.326), a Autoridade Fiscal descreveu o procedimento de fiscalização adotado, bem como fundamentou as infrações apontadas, que podem ser assim sintetizadas:

“Através do Termo de Início de Fiscalização o contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários e a documentação comprobatória da origem dos valores depositados em suas contas bancárias, com o propósito de obter justificativa para a expressiva movimentação financeira informada à SRF pelas instituições financeiras, relativamente aos períodos de 1999, 2000 e 2001, aparentemente incompatível com o capital e com as disponibilidades financeiras declaradas da empresa.” – fl. 1.313.

(...)

“Em atendimento o contribuinte apresentou a carta anexada à folha 11, com data de 21/09/2004, e informou que a empresa realizou operações de compra e venda de títulos, recebendo comissões em decorrência dessas transações. O contribuinte apresentou a planilha intitulada "Fluxo de Operações Logística/HardSell", anexada às folhas 12 a 44, e cópias simples dos contratos de compra e venda dos títulos.” – fl. 1.314.

(...)

“Analisando a documentação considerei que os elementos apresentados pelo contribuinte eram insuficientes para comprovar a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, bem como apresentavam características de tratar-se de negócio simulado.” – fl. 1.315.

(...)

Não é possível comprovar a origem dos valores depositados nas contas bancárias do contribuinte, pois “os contratos não identificam corretamente os títulos negociados e tampouco os supostos compradores e vendedores, evidenciando sua falta de credibilidade.” – fl. 1.318. “Além disso, apesar do contribuinte ter afirmado que apenas fazia a intermediação dos títulos, o texto dos contratos conduz à conclusão de que ele negociava em nome próprio e não em nome de terceiros.” – fl. 1.317. Ademais, “Analisando os dados contidos na planilha e observando o texto dos contratos correspondentes, chegamos à conclusão de que as empresas LOGISTICA e HARD SELL compravam BE BONDS, porém, estranhamente, pelo texto dos contratos, somente vendiam US Treasury Bills.” – fl. 1.318. Por fim, “Analisando a planilha "Fluxo de Operações Logística/Hardsell", anexada às folhas 12 a - 44, observamos que no período de 31/03/99 a 30/04/99 a empresa LOGÍSTICA efetuou 37 operações de compra e venda de títulos denominados de "Argentine Global Bond", supostamente emitidos pela Argentina em 02/03/1998, conforme consta dos contratos de compra e venda de títulos apresentados pela empresa.” – fl. 1.319, contudo, “a Argentina não emitiu títulos na data de 02 de março de 1998, conforme

consta do documento anexado folha 792, resultante da consulta realizada pela SRF junto ao Ministério da Economia - Secretaria da Fazenda da Argentina” – fl. 1.319.

(...)

Quanto à simulação, destacou que “os contratos foram redigidos após a entrada dos recursos, moldando-se ao valor líquido depositado, porém, indicam uma data anterior, com o evidente propósito de simular que os depósitos destinaram-se a quitar a suposta venda de títulos” – fl. 1.321; e, mais adiante, que “verifica-se que a grande quantidade de cheques estornados e sem qualquer controle contábil é mais uma evidência da simulação contida nos contratos de compra e venda de títulos, uma vez que tal ocorrência seria inaceitável na prática comercial relativa a esse tipo de transação” – fl. 1.322. Por fim, aduziu que “a maioria dos remetentes pessoas físicas informaram CPFs inválidos, evidenciando a intenção de não deixar rastros de sua identificação” – fl. 1.322.

(...)

Como consequência, concluiu que “A falta de comprovação da origem dos depósitos bancários relacionados nos Anexos 01 e 02 do Termo 2004.00116/04, caracterizam omissão de receita, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/96” – fl. 1.323 e, como consequência, constituiu débitos de IRPJ, CSL, PIS e COFINS.

(...)

Também como reflexo da omissão de receitas, lançou multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSL, “resultantes da adição, à base de cálculo, dos valores da omissão de receita apurada na Tabela 1” - fl. 1.324.

(...)

Sobre os aludidos débitos, aplicou ainda a multa prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, pois “As evidências relatadas enquadram-se na definição legal de simulação, uma vez que os contratos celebram transações cuja existência não ficou provada, contém declarações e cláusulas não verdadeiras e são pós-datados.” – fl. 1.325, bem como “Fica, portanto, evidenciada a tentativa de fraude, caracterizada pela apresentação de documentos contendo declarações e cláusulas falsas à fiscalização.” – fl. 1.325.

(...)

Considerando que “as estimativas dos períodos 09, 10 e 11/99, de valores R\$1.196,49, R\$6.474,31 e R\$7.117,88, não foram recolhidas, declaradas em DCTF ou incluídas no programa REFIS” – fl. 1.325, “Procedemos, portanto, à glosa do valor R\$14.788,68, soma das estimativas dos períodos 09, 10 e 11/99” – fl. 1.325.

Pois bem, em 08/12/2004 – pouco mais de seis meses depois do início da fiscalização – foram lavrados Autos de Infração (fls. 1.277/1.312), para cobrança de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, bem como multa isolada de IRPJ, relativamente ao período de junho de 1999 e janeiro de 2001, cujos valores se encontram devidamente especificados na tabela abaixo:

Autos de Infração - fls. 1.277/1.312				
	Principal	Multa Proporcional	Multa Isolada	Total
IRPJ	R\$ 183.344.303,94	R\$ 275.005.364,39	R\$ 275.026.556,96	R\$ 733.376.225,29
CSL	R\$ 77.833.531,74	R\$ 116.750.297,59	-	R\$ 194.583.829,33
PIS	R\$ 4.767.346,67	R\$ 7.151.019,98	-	R\$ 11.918.366,65
COFINS	R\$ 22.003.138,70	R\$ 33.004.708,00	-	R\$ 55.007.846,70
Total	R\$ 287.948.321,05	R\$ 431.911.389,96	R\$ 275.026.556,96	R\$ 994.886.267,97

O Auto de Infração referente ao IRPJ descreveu assim as infrações:

“001 – OMISSÃO DE RECEITAS

Omissão de Receitas caracterizada pela falta de comprovação da origem dos valores creditados nas contas bancárias, conforme detalhamento contido no Termo de Verificação Fiscal 2004.00116/05, anexado ao presente Auto de Infração.

[Destrincha os valores por mês]

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Art. 24 da Lei nº 9.249/95;

Arts. 249, inciso II; 251 e parágrafo único; 277, 278, 279, 280, 283, 287 e 288, do RIR/99.

002 – DEDUÇÕES INDEVIDAS DE RETENÇÃO / ANTECIPAÇÕES DE IMPOSTO NÃO COMPROVADAS.

DEDUÇÕES INDEVIDAS NA DIPJ00/99 – ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

“O contribuinte informou na Linha 16 da Ficha 13A, da DIPJ 2000/1999, o valor de R\$ 23.322,16, a título de Imposto de Renda Mensal pago por Estimativa, correspondente à soma das estimativas apuradas nos períodos 09, 10, 11 e 12/1999, nas Fichas 12, referentes ao cálculo do Imposto pago por Estimativa.

O valor da estimativa do período 12/99, no valor de R\$ 8.533,48, foi incluída pelo contribuinte dentro do programa REFIS.

Todavia, as estimativas dos períodos 09, 10 e 11/99, de valores R\$ 1.169,49, R\$ 6.474,31 e R\$ 7.117,88, não foram recolhidas, declaradas em DCTF ou incluídas no programa REFIS.

Procedemos, portanto, à glosa do valor de R\$ 14.788,68, soma das estimativas dos períodos 09, 10 e 11/99

[Destrincha o valor por mês]

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Art. 231 do RIR/99.

003 – MULTAS ISOLADAS

IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA – RECEITAS OMITIDAS

“Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada, recalculada com a adição das receitas omitidas, conforme detalhamento contido no Termo de Verificação Fiscal 2004.00116/05, anexo ao presente Auto de Infração.”

[Destrincha o valor por mês]

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Arts. 222, 843, e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99.” – fls. 1.278/1.280.

Quanto aos Autos de Infração referentes ao PIS (fls. 1290/1.291), à COFINS (fls. 1.297/1.298), e à CSL (fls. 1.304/1.305), resumem-se à infração 001: OMISSÃO DE RECEITAS.

À folha 1.329 o Sr. Auditor Fiscal da Receita Federal informou que formalizou o processo nº 10882.002984/2004-71, referente a Requisição de Propositura de Medida Cautelar Fiscal, bem como o processo nº 10882.002865/2004-18, relativo a Representação para Fins Penais.

Intimada dos Autos de Infração e do Termo de Verificação Fiscal em 10/12/2004 (fl. 1.328), a Contribuinte apresentou em 10/01/2005 (fl. 1.349) Impugnação (fls. 1.349/1.436 e docs. fls. 1.437/1.634), na qual alegou, em síntese, o seguinte:

- **BREVE HISTÓRICO:** Que começou a negociar títulos da dívida pública após passar por dificuldades financeiras. Quem vendia os títulos era a Bombril S/A e quem os comprava eram as empresas DUAGRO, SIPASA e KIDRON. Em determinado momento, tendo em vista o grande volume das operações, a Contribuinte ficou em dúvida quanto à sua continuidade; contudo, com o conhecimento de parecer emitido por escritório de advocacia de reconhecimento nacional que reconhecia a legalidade da operação (anexo, fl. 1.569/1.572), optou por continuá-la. No entanto, desde que fora autuada, suspendeu todas as operações.
- **IMPOSSIBILIDADE DE AUTUAÇÃO COM BASE EM OMISSÃO DE RECEITAS POR NÃO IDENTIFICAÇÃO DA ORIGEM:** Buscou explicar o significado de omissão de receitas – falta de emissão de notas fiscais, depósitos bancários sem origem comprovada, etc. –, afirmando que esta não se caracterizaria no caso concreto, haja vista que a contribuinte apresentou provas de que todas as entradas e saídas foram contabilizadas, bem como juntou os cheques dos responsáveis pela compra dos títulos. Inclusive, como

prova da contabilização das movimentações, apresentou declaração do responsável pelas empresas compradoras dos títulos (fls. 1.573/1.576).

- As premissas adotadas pela Fiscalização quanto a não comprovação das receitas --- “cheques depositados serem de terceiros, ou ainda, pelo fato destes depósitos não serem, isoladamente considerados, coincidentes em valores com os contratos de venda” – fl. 1.360 --- deveriam ser afastadas, já que (i) o próprio representante legal das empresas adquirentes dos títulos declarou que os comprou e os pagou com cheques de terceiros e (ii) o fato de os cheques serem de terceiros não impediu a comprovação de sua origem.
- b) Reafirmou a contabilização dos recursos auferidos e dos dispêndios incorridos nas operações, apresentando amostragem da identidade dos valores. Com relação às pequenas divergências entre os valores contabilizados e constantes dos extratos bancários e aqueles contidos nos contratos, explicou que sua ocorrência era consequência da variação cambial entre o momento da assinatura dos contratos e a data do recebimento dos valores.
- c) A Fiscalização se baseou tão-somente na suposta invalidade dos contratos; contudo, ainda que os contratos fossem inválidos (simulados), seria indiferente para que se demonstrasse a origem dos recursos.
- d) Não haveria adequação dos fatos à hipótese normativa do art. 42 da Lei nº 9.430/96, pois “apenas seria possível a aplicação desta norma caso a Impugnante não tivesse comprovado a origem dos depósitos, ou ainda, caso a fiscalização tivesse demonstrado com provas efetivas que os depósitos não se originaram das empresas indicadas pela Impugnante, fatos estes que não aconteceram” – fl. 1.369, logo houve vício na tipificação.
- e) Não sendo o caso de aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/96 e insistindo a autoridade na simulação dos contratos, deveria ter sido aplicado o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, pois a autoridade não comprovou que “os recursos não tinham origem, mas sim que a causa para o seu auferimento, ou ainda, para a sua destinação para terceiros não seria aquela justificada pela Impugnante.” – fl. 1.370. Sugere ainda, subsidiariamente, a aplicação do art. 530, II, do RIR/99, que trata do arbitramento.
- f) Destacou que “No caso em tela, para que os presentes autos de Infração pudessem subsistir, seria necessário que a fiscalização comprovasse, efetivamente, a ocorrência de omissão; comprovasse, com base nos valores e informações registrados nos contratos firmados pela Impugnante, que eles não foram devidamente registrados em sua contabilidade, e que os recursos não vieram das empresas adquirentes dos títulos, e, aí sim, cruzando estas informações com os depósitos bancários realizados, se poderia demonstrar, se fosse o caso, a omissão de receitas.” – fl. 1.373. A autoridade fiscalizadora apenas presumiu a omissão de receitas.
- **NECESSIDADE DE TRIBUTAR O DONO DOS RECURSOS:** Explicou que os recursos depositados em suas contas não seriam de sua titularidade, mas de terceiros, razão pela qual não poderiam sofrer tributação, nos termos do §5º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

- IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE VALORES REFLEXOS: Reafirmou, quanto à CSL, ao PIS, à COFINS e à multa isolada, todos os argumentos apresentados em relação ao IRPJ.
- INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO: Após apresentar a definição de simulação, concluiu que esta não ocorreu no caso concreto, vez que a operação pactuada não aparentou direito diverso daquele que foi realmente contratado, não existiu declaração ou cláusula não verdadeira, bem como o negócio não foi realizado com o objetivo de prejudicar terceiros, muito menos o fisco.

Rebateu alguns dos indícios apontados pela autoridade fiscal para entender pela simulação:

- i) a falta de identificação de alguns dados nos títulos decorreu da inexperiência da empresa neste ramo de atividade e da confiança nas demais empresas; ii) que o cálculo da comissão era feito para cada operação, em decorrência de diversos elementos, por isso não apresentava cálculo único; iii) que a parte vendedora e as partes compradoras não estavam no mesmo contrato, posto que, se estivessem, dispensariam a intermediação da Contribuinte; iv) que não houve nada de ilícito ou incomum em primeiro vender, para depois adquirir os títulos; v) que os contratos não seriam pós-datados; vi) que os títulos “Argentine Global Bonds” não foram negociados pela Contribuinte (HardSell), mas, sim, pela empresa Logística.

Insistiu:

- a) na legitimidade e legalidade das contratações realizadas; b) da ocorrência e comprovação das operações financeiras; c) que a contabilidade fez prova em favor da impugnante; e d) que nada foi omitido.
- INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, SONEGAÇÃO, OU CONLUÍO COMPROVADOS, TENDENTES A RETARDAR OU IMPEDIR O SURGIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (AINDA QUE HOUVESSE SIMULAÇÃO) – IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA AGRAVADA: Para a aplicação da multa prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, a Fiscalização deveria ter demonstrado a existência de dolo, vez que este não pode ser presumido, e deveria ter enquadrado a aplicação da multa em alguma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Ato contínuo, a Contribuinte demonstrou que no presente caso não se justificaria a cominação da mencionada multa, pois não houve Fraude, Conluio ou Sonegação, nesta ordem.
- DA ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO CUMULADA COM A MULTA ISOLADA E DA EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA APÓS O TÉRMINO DO PERÍODO-BASE DE APURAÇÃO DO IRPJ: Apontou que não era possível a cobrança de multa isolada após o encerramento do ano-calendário, bem como afirmou tratar-se de dupla sanção a incidência de duas multas sobre uma mesma infração.
- DECADÊNCIA QUANTO A PARTE DO VALOR EXIGIDO DA MULTA ISOLADA: Com base no art. 150, §4º, do CTN, houve a decadência da multa isolada referente aos meses de junho a novembro de 1999. Ainda que se aceitasse a existência de dolo e aplicasse o prazo decadencial previsto no

art. 173, I, também do CTN, teriam decaído os meses de junho a outubro de 1999.

- **VÍCIO NO CÁLCULO DA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSL – INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO FISCAL:** Alegou que na apuração do valor a ser tributado, a fiscalização não teria considerado os valores já recolhidos aos cofres públicos pela Contribuinte a título de IRPJ e CSL. Aduziu que deveria ser deduzido do valor apurado como devido de CSL o montante correspondente a 1/3 da COFINS recolhida no período, conforme art. 8º, § 1º, da Lei nº 9.718/99. Por fim, salientou que o PIS e a COFINS deveriam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSL, segundo art. 41 da Lei nº 8.981/95.
- **DECADÊNCIA QUANTO À COBRANÇA DE PARTE DO PIS E DA COFINS:** Conforme o art. 150, § 4º, bem com art. 156, V e VII, ambos do CTN, já decaiu o direito de constituir o crédito tributário referente ao PIS e à COFINS dos meses de junho a novembro de 1999. Afastou a aplicabilidade do prazo decadencial previsto na Lei nº 8.212/91, posto que não se trata de lei complementar, o que é exigido nos moldes do artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal.
- **VÍCIO NO CÁLCULO DO PIS E DA COFINS EXIGIDOS:** A Fiscalização não considerou os valores já recolhidos.
- **VÍCIO NO CÁLCULO DA MULTA ISOLADA:** A autoridade fiscal deveria ter apurado as estimativas não com base no balancete de suspensão e/ou redução, mas, sim, na aplicação do percentual de presunção incidente sobre as receitas consideradas omitidas mensalmente. Se assim não fosse, então deveriam ter sido considerados os valores despendidos na aquisição dos títulos como despesas.
- **PROVA OBTIDA POR MEIO ILÍCITO – NULIDADE DA AUTUAÇÃO – VIOLAÇÃO AO ARTIGO 11, §2º DA LEI Nº 9.311/96 – DA IRRETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174/2001 E DA LC Nº 105/01:** Explicou que a autoridade fiscalizadora já dispunha, quando da expedição do Termo de Início de Fiscalização, de informações referentes aos montantes movimentados, em decorrência de comunicações efetuadas diretamente à Secretaria da Receita Federal pelas Instituições Financeiras. Contudo, à época dos fatos, era vigente a Lei nº 9.311/96, que impedia expressamente a utilização de informações obtidas junto as instituições financeiras, em relação à CPMF, para a constituição de crédito tributário. As Leis posteriores, em seu entender, não poderiam justificar o procedimento adotado pela Fiscalização, em virtude dos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade.
- **ILEGALIDADE DA UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA:** Sendo a SELIC taxa de juros remuneratórios, a Contribuinte apontou a inconstitucionalidade e ilegalidade de sua aplicação como juros moratórios.
- **QUESITOS PARA A ELABORAÇÃO DE PERÍCIA:** Com base no art. 16, IV, do Decreto 70.235/72, requereu a realização de perícia, indicando seu perito, bem como apontando os quesitos que desejava fossem respondidos.

Em 04/03/2005 (fl. 1.645), a 1ª Turma da DRJ/CPS prolatou o acórdão nº 8.878 (fls. 1.645/1.701), por meio do qual, por unanimidade, julgou procedente em parte o lançamento, concluindo à fl. 1.697 que:

1. Procede em parte a autuação de IRPJ. Exclusão (tributo e multa de ofício) no total de R\$ 281.755.820,76;
2. Procede em parte a autuação de CSL. Exclusão (tributo e multa de ofício) no total de R\$ 171.042.504,21;
3. Procede a autuação da Contribuição ao PIS e da COFINS; e
4. Improcede a autuação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ. Exclusão de R\$ 116.753.953,51.

A redução do IRPJ e da CSL e a exclusão da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ se deveu à conversão do método de apuração do Lucro Real para o Lucro Arbitrado, o que se extrai do seguinte excerto:

“Muito bem, confirmada a hipótese de omissão de receita ao amparo do art. 42 da Lei nº 9.430/96, certo que o contribuinte intenta apoiar a sua escrita contábil-fiscal em documentação ideologicamente falsa, bem como à vista a relação existente entre o total de receita havido por omitido e o total de receita tributável declarada pelo contribuinte, não há outra linha sendo concordar com a ponderação deste sobre o cabimento, na espécie, da apuração do IRPJ com base no lucro arbitrado e pelo coeficiente de 32%, também sugerido pelo ora autuado (idêntica solução seguir-se-á para a CSLL). Pelos Quadros demonstrativos que secundam este voto, vê-se que, considerados os períodos autuados, a receita declarada pelo contribuinte em suas DIPJ's representa, em média, 0,3070% da receita identificada como omitida pela fiscalização. Isto somado ao fato do falso ideológico — que desqualifica a contabilidade, tornando-a imprestável para a apuração do lucro real — outro não pode ser o caminho que não o do arbitramento. Consequência imediata: não subsiste qualquer autuação à conta da falta de recolhimento de estimativas, visto que tal sistemática viceja sob o pálio da apuração do IRPJ/CSLL com base no lucro real (Lei nº 9.430/96, art. 2º) e, ainda e mais importante, segundo opção do próprio contribuinte. Ora, se acaba de ser rechaçada a tributação pelo lucro real em benefício do lucro arbitrado e, neste, não existe opção semelhante para o recolhimento de estimativas, a autuação pela sua falta é improcedente.” - fls. 1.677/1.678.

Ademais, a 1ª Turma da DRJ/CPS determinou que “À conta das exclusões operadas (R\$ 727.824.881,92) em montante superior a R\$ 500.000,00, é de rigor a REMESSA DE OFÍCIO ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes” – fl. 1.697.

Em 23/03/2005, foi proferido o seguinte despacho: “proponho o retorno do processo à DRJ/CPS/SECOJ para saneamento, uma vez que não consta, na referida folha, Despacho para esta DRF, podendo configurar extravio de folhas no presente processo.” – fl. 1.709, o que foi cumprido em 30/03/2005 (fl. 1.709).

Após ser devidamente intimada em 10/05/2005, a Contribuinte, em 08/06/2005, interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.723/1.830 e docs. fls. 1.831/1.964), requerendo o cancelamento dos Autos de Infração, pois:

“(i) o Sr. Agente Fiscal desconsiderou, indevidamente, como prova hábil a justificar a motivação dos ingressos de recursos na conta bancária da Recorrente, a validade dos contratos de compra e venda de títulos por ela firmados; e

(ii) conforme já reconhecido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, o Sr. Agente Autuante cometeu grave erro na capitulação e enquadramento legal da suposta infração, o que jamais poderia ser corrigido pela Delegacia de Julgamento, seja pela incompetência daquele órgão para efetuar um novo lançamento tributário, ou, ainda que fosse competente, pela impossibilidade da alteração do critério jurídico no lançamento (artigo 146 do Código Tributário Nacional), ou ainda pela inobservância, no novo lançamento, das regras jurídicas para arbitramento dos lucros;” – fl. 1.830.

Em 22.07.2005, a Contribuinte protocolou petição (fls. 1.982/1.983), juntando a escritura do imóvel oferecido para fins de arrolamento (fls. 1.984/1.992), bem como petição (fls. 1.993/2.001), juntando o parecer do Dr. Luís Eduardo Schoueri (fls. 2.002/2.066).

Em 22.05.2006, o processo foi encaminhado para o Primeiro Conselho de Contribuintes (fl. 2.073), com a juntada do despacho de fls. 2.070/2.072, exarado no processo de Arrolamento de Bens e Direitos nº 10882.001607/2005-03, que amparou o seguimento do presente Recurso, conforme disposto no art. 2º da IN SRF nº 264/02.

Em 28/02/2007 (fl. 2.095), a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no acórdão nº 107-08891 (fls. 2.095/2.115), declarou, por unanimidade, a nulidade da decisão originária da DRJ. Assim ementou:

“PAT – NULIDADE – AUTORIDADE JULGADORA – COMPETÊNCIA – As Turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento não tem competência para alterar a sistemática de tributação adotada pela fiscalização na lavratura do Auto de Infração. São nulos os atos praticados por autoridade incompetente. Somente pode integrar validamente o processo administrativo fiscal as decisões firmadas por autoridades administrativas apoiadas por definida atribuição regimental ou expressa delegação de competência, sendo nulos todos os procedimentos e peças processuais a partir daquela (inclusive) prolatada sem o necessário amparo de competência (1º Conselho de Contribuintes / 5ª. Câmara / ACÓRDÃO 105-14.477 em 16.06.2004. Publicado no DOU em: 19.10.2004).

IRPJ/CSLL – OMISSÃO DE RECEITAS PRESUMIDA A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM A FISCALIZAÇÃO REIJEITA – Quando os elementos dos autos não permitem, ainda, ao julgador firmar sua convicção, a nulidade não pode ser ultrapassada.” – fl. 2.095.

O voto ficou assim fundamentado:

“A alteração procedida pela Turma Julgadora de primeiro grau, alterando a sistemática de tributação para lucro arbitrado trimestral, além de ato exarado por autoridade incompetente é genuína inovação do lançamento, sem que fosse observado o §3º art. 18 do Decreto nº 70.235/72 que rege o Processo Administrativo Tributário” – fl. 2.113.

(...)

“Entendendo os julgadores de primeiro grau que o lançamento era deficiente, no caso, segundo o Relator do Acórdão recorrido, adotou-se o lucro real quando deveria ser providenciado o arbitramento do lucro, o conteúdo da decisão deve ser meramente declaratório a fim de propiciar ao servidor dotado de competência para lançar e/ou agravar, fazê-lo em boa e devida forma, obedecidos os prazos decadenciais.” – fls. 2.113/2.114.

Como consequência, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes determinou a devolução dos autos à DRJ, para que procedesse à análise da lide e prolatasse nova decisão “em boa e devida forma” (fl. 2.115).

Retornados os autos, a 2ª Turma da DRJ/CPS, por unanimidade, julgou procedente em parte o lançamento, na sessão de 30 de agosto de 2007, no acórdão nº 05-19.079 (fls. 2.125/2.196), o qual ficou assim ementado (fls. 2.125/2.127):

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DOCUMENTOS QUE SUPORTAM A ESCRITURAÇÃO. FALSO IDEOLÓGICO. PERÍCIA TÉCNICA. MULTA QUALIFICADA. (...). A Lei nº 9.430/96, art. 42, é norma que veicula presunção legal relativa à custa de único fato auxiliar: não comprovação da origem de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira. É dizer, a incidência do comando normativo não demanda mais delongas para além da prova do indigitado fato auxiliar. Presente esse, tem-se certo o fato probando, isto é, a omissão de receita. Cumpriria ao contribuinte ou atacar o fato auxiliar ou o próprio fato probando. A contabilidade é, prima facie, serviente à demonstração da origem de recursos assim depositados em conta-corrente e, por isso, é prova a benefício do contribuinte, mas isto desde que – a exigência é legal (RIR/99, art. 923) – amparada aquela contabilidade em documentação hígida. Se o contribuinte, a pretexto de mostrar a excogitada documentação que embasaria sua escrituração contábil o faz a partir de contratos increpados do vício de falso ideológico (que, diga-se, não suporta perícia técnica), não subsiste a força probante dos livros contábeis e permanece forte a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, sem descurar da aplicação da multa de ofício qualificada. (...). PIS. COFINS. DECADÊNCIA. O prazo de decadência, no que importa ao PIS e à Cofins, respeita a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91. BENEFÍCIO FISCAL.

AUTUAÇÃO. O gozo de qualquer benefício fiscal – particularmente aquele versado no art. 8º, §1º, da Lei nº 9.718/98 – pressupõe ausência de falta, senão, paradoxalmente, do mesmo ato que impõe sanção também derivaria uma benesse fiscal. PIS E COFINS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. Se as exigências da Contribuição ao PIS e da Cofins, pela força da própria impugnação, estão com suas exigibilidades suspensas, não cabe a sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. RMF. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. Se o próprio contribuinte fornece os extratos bancários, não há que se falar em quebra de sigilo bancário. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FORMAL. AMPLIAÇÃO DOS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. Se a norma jurídico-tributária em apreço for de natureza formal/adjetiva, importa dizer, prestável à conformação do ato de lançamento, não há que se falar em princípio da irretroatividade. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a conformidade dos atos praticados pelos agentes do fisco frente à legislação de regência em vigor (isto é, com força vinculante), sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos (validade da norma jurídica). IRPJ E TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL, COFINS e PIS. Em se tratando de exigências reflexas de tributos e contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão dos processos decorrentes.

Sistemática de Apuração

No que tange à sistemática de tributação do IRPJ e da CSLL, deve se curvar esta Turma de Julgamento ao entendimento já prolatado pela 2ª instância de julgamento, acerca da validade da sistemática de tributação com base no Lucro Real.

Trata-se de processo conexo de interesse de empresa ligada à autuada, decorrente de ação fiscal promovida simultaneamente com a presente, na qual foi apurada a prática do mesmo modus operandi e, conseqüentemente, da mesma infração, qual seja: a utilização de contratos de compra e venda de títulos falsos do tesouro americano e argentino, para comprovação de injustificada movimentação financeira.

Decadência. Multa Isolada. Estimativa.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não se sujeita a lançamento por homologação, não sendo possível a necessária antecipação da apuração e do pagamento correspondentes, impondo-se a aplicação da regra de contagem do prazo decadencial do lançamento de ofício.

Multa de Ofício e Multa Isolada. Duplicidade de Exigências.

Configurada a existência de ilícitos distintos e inconfundíveis, não se pode caracterizar a identidade das multas aplicadas.

Multa Isolada. Estimativa. Sistemática de Apuração.

Quando a contribuinte opta pela sistemática de determinação da base de cálculo da estimativa devida mensalmente com base em Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução, não cabe a alteração da sistemática no lançamento de ofício da multa isolada.

Multa Isolada. Estimativa. Retroatividade Benigna.

Em face do princípio da retroatividade benigna da legislação tributária penal mais benéfica, cumpre reduzir a multa isolada aplicada para 50%, conforme a nova redação do art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Lançamento Procedente em Parte

430ª Sessão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ Campinas

Em 30 de agosto de 2007

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ Campinas, por unanimidade de votos, em JULGAR PROCEDENTE EM PARTE o lançamento de IRPJ, para reduzir ex vi legis o percentual da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento das estimativas para 50% (cinquenta por cento), e PROCEDENTES os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado."

As razões de decidir podem ser assim resumidas:

1. DOS ESCLARECIMENTOS SOBRE A NULIDADE DECRETADA E A POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO VOTO ANTES PROFERIDO

Primeiro, ressaltou que o acórdão foi prolatado em decorrência da declaração de nulidade do acórdão anteriormente elaborado pela DRJ, por conta da alteração do sistema de tributação adotado no lançamento, ato exarado por ato incompetente e com genuína inovação do lançamento.

Na sequência, concluiu que, como o restante daquele voto não foi declarado nulo, estava autorizado a utilizá-lo como fundamentação para seu próprio voto, especialmente no tocante à imputação de omissão de receita.

2. DA TRANSCRIÇÃO DO VOTO ANTES PROFERIDO

2.1. DA OMISSÃO DE RECEITAS

Entendeu que a questão principal da lide estava na determinação da força probante da escrita contábil-fiscal da Contribuinte. No caso, a Fiscalização desqualificou as provas juntadas pela Contribuinte para embasar a sua escrita contábil-fiscal, por falsidade ideológica, já que:

- Não foram indicados quais bancos teriam agido como intermediários nas operações, nem o número, a data de emissão, o prazo e as condições de resgate dos títulos;
- Existia divergência entre os valores dos depósitos e os valores constantes nos contratos;
- Os depósitos estariam vinculados a CPF's inválidos;
- Os depósitos conteriam CNPJ's válidos, porém não coincidentes com os CNPJ's das empresas que a Contribuinte alegava serem adquirentes;
- Houve falta de identificação dos títulos negociados nos contratos;
- Inexistência de emissão pelo Governo da Argentina dos títulos nomeados "Argentine Global Bond" e com data consignada em 02/03/1998, objeto dos contratos firmados pela Logística Operações Promocionais e Eventos Ltda.;
- A Contribuinte comprou R\$ 355.428.421,06 de títulos "BE Bonds" e alegou tê-los vendido, porém só juntou contratos que demonstravam a venda de títulos "US Treasury Bills". A empresa LOGÍSTICA não poderia ter vendido os títulos "BE Bonds", pois não foi juntado nenhum contrato que comprovasse isso; e
- Existência de indícios de que os contratos seriam pós-datados – posto que realizados para constarem os cheques devolvidos –, logo simulados;

Destarte, como a Contribuinte não cumpriu com seu ônus estabelecido no art. 923 do RIR/99, mas a Fiscalização cumpriu com o seu, constante no art. 924 do RIR/99, ressaltando que a declaração do proprietário das empresas adquirentes em sentido contrário não seria suficiente para afastar todas as deficiências das provas juntadas, concluiu que a Contribuinte não comprovou a origem dos depósitos em conta-corrente de sua titularidade, devendo incidir a regra do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

2.2. DA MULTA DE 150%

Explicou que a aplicação do percentual de 150% decorre exatamente da falsidade ideológica, vez que esta demonstrou a existência do dolo *in casu*.

Além disso, acentuou que "o fato de o contribuinte não demonstrar de forma extrema de dúvidas a origem dos recursos depositados em conta-corrente de sua titularidade implica na assunção da presunção guardada na Lei nº 9.430/96, art. 42 e, daí, a conseqüente omissão de receita e insatisfação da obrigação tributária incidente (IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins) — eis o prejuízo." – fl. 2.157.

Por fim, sustentou que não era necessário a fiscalização indicar no lançamento em qual situação (sonegação, fraude ou conluio) o contribuinte se enquadraria, pois ele se defende dos fatos e, não, da fundamentação jurídica.

2.3. DO ENQUADRAMENTO NO ART. 674 DO RIR/99

Quanto à alegação de que haveria enquadramento no art. 674 do RIR/99, a DRJ entendeu que seria uma situação possível, mas não excludente do enquadramento posto pela Autoridade Lançadora.

2.4. DA DECADÊNCIA DO PIS E DA COFINS

Quanto à alegada decadência do PIS e da COFINS, apontou que não teria razão a contribuinte, com base no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

2.5. DA DEDUÇÃO DE 1/3 DA COFINS EFETIVAMENTE PAGA SOBRE A CSL PAGA DE OFÍCIO

Sobre o pedido de abatimento da CSL de 1/3 da COFINS, com base no art. 8º, §1º, da Lei nº 9.718/99, entendeu não ter razão a Contribuinte. Primeiro, porque dita norma perdurou até 31/12/99, conforme determinação firmada a partir da MP nº 1.858-10/99, art. 35, inciso III, e consolidada na MP nº 2.158-35/01, art. 93, inciso III; segundo porque se tratava de benefício fiscal, o qual não poderia ser cumulado com a aplicação de sanção por infração; e terceiro, porque exigia que a COFINS tivesse sido paga, para que pudesse ser deduzida.

2.6. DA DEDUÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSL

Em observância ao artigo 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95, entendeu não serem dedutíveis o PIS e a COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSL, posto estarem com sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, III, do CTN.

2.7. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO

Defendeu não ter razão a Contribuinte quanto à necessidade de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), para a quebra de sigilo bancário, já que a própria Contribuinte foi quem forneceu os extratos bancários.

2.8. DA PERÍCIA

Considerando que as provas foram desqualificadas por falsidade ideológica, não caberia a realização de perícia técnica.

2.9. DAS PRESUNÇÕES

Afirmou que “A presente autuação pautou-se em presunção legal relativa. Em particular, no que disposto na Lei nº 9.430/96, art. 42. Ali é eleito, tão-somente, um único fato auxiliar que merece e demanda prova direta, é saber: não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira. É só. A partir daí, o comando legal vincula como certo o fato probando, isto é, a omissão de receita. Evidente, porque se cuida de presunção legal relativa, tem o contribuinte, como meio de defesa, tudo fazer para desconstituir ou o fato auxiliar ou o fato probando. Não fez nem um, nem outro.” – 2.166.

2.10. O ALCANCE DA LEI Nº 10.174/01 E DA LC Nº 105/01

Acentuou que a “alteração introduzida na parte final do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, por força da Lei nº 10.174, de 2001, deve ter aplicação imediata, de modo

que a Secretaria da Receita Federal está autorizada a utilizar as informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF, já disponíveis ou obtidas após o advento da nova Lei, para, após o início da vigência da Lei nº 10.174, de 2001, instaurar procedimento administrativo com o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária relativa a tributo distinto da CPMF e de realizar o lançamento respectivo, ainda que se trate de obrigação cujo fato gerador tenha ocorrido antes da vigência da Lei nº 10.174, de 2001;” - fl. 2.176.

Isso porque, “não se trata, no caso, de aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001, mas da sua aplicação imediata, com espeque no princípio *tempus regit actum*, no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, e no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, pois não ocorre, no caso, ofensa potencial a ato jurídico perfeito, a direito adquirido ou a coisa julgada, devendo-se, apenas nesta última hipótese, realizar o exame caso a caso;” – fls. 2.176/2.177

Ademais, destacou que “a aplicação no tempo dos dispositivos da Lei Complementar nº 105, de 2001, ou não oferece conflitos de direito intertemporal, ou, se admitido o conflito, há de ser regulada mediante a regra da aplicação imediata, adotando-se a mesma solução proposta para a Lei nº 10.174, de 2001, por se tratar de disciplina jurídica de aspectos processuais da atividade de lançamento.” – fl. 2177

2.11. TAXA SELIC

Sobre legalidade ou mesmo a constitucionalidade da aplicação da taxa Selic, entendeu que esta matéria estava fora da competência do Juízo Administrativo.

2.12. ESTIMATIVAS NÃO INCLUÍDAS NO REFIS

Destacou que “a autuação referente à exigência de estimativas não incluídas no REFIS não foi impugnada” – fl. 2.182.

3. DA SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSL

Utilizou a fundamentação do acórdão nº 101-96.160, de 24/05/2007, da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferido em processo conexo de empresa ligada à autuada (Logística Operações Promocionais e Eventos Ltda.). Aludido acórdão defendeu que o lançamento estava correto ao submeter as receitas omitidas à sistemática de tributação do lucro real, pois “a desclassificação da escrita, para fins de arbitramento do lucro pelo Imposto de Renda, somente pode ocorrer na impossibilidade de apuração da receita omitida ou do lucro real da empresa, ou que esta seja considerada imprestável em decorrência de elevado grau de irregularidades. No caso dos autos, o fisco apurou exatamente a matéria tributável, diante dos levantamentos por ele feitos, sem mencionar a existência de quaisquer vícios ou irregularidades, tendo lavrado o auto de infração de acordo com o que estabelecem as normais legais, sem a necessidade de desclassificar a escrita” – fl. 2.190.

4. DA EXCLUSÃO DOS VALORES JÁ OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO

Afastou a alegação da Contribuinte de que deveriam ter sido excluídos os valores já oferecidos à tributação, posto que ela não demonstrou qualquer vinculação entre os depósitos bancários com os valores escriturados como “receita de intermediação de negócios” e oferecidos à tributação.

5. DA DECADÊNCIA DA MULTA ISOLADA

Entendeu que “Também não se acata a invocada decadência dos lançamentos de multa isolada, haja vista se tratar de lançamento de ofício que se submete às regras de contagem previstas no art. 173, I, do CTN, e tendo em conta a apuração de dolo na utilização de documentação inidônea para a comprovação da injustificada movimentação financeira nas contas correntes da contribuinte. Desta forma, mesmo em relação às multas isoladas aplicadas às estimativas não recolhidas nos meses de junho a novembro de 1999, o lançamento poderia ter sido efetuado no próprio ano-calendário de 1999, e o primeiro dia do exercício seguinte seria 01/01/2000. Conseqüentemente, o termo final da contagem do prazo decadencial seria 31/12/2004, estando regularmente formalizado o lançamento cientificado ao contribuinte em 10/12/2004 (AR de fls. 1329)” – fl. 2.192.

6. DA CUMULAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO COM A ISOLADA

Destacou que a aplicação da multa isolada e da multa de ofício não acarretaria a duplicidade de exigências sobre os mesmos fatos, posto que elas têm hipóteses de incidência distintas.

7. ERRO NA APURAÇÃO DA MULTA ISOLADA

Também não haveria erro de apuração da base de cálculo da multa isolada, vez que “a contribuinte teria optado pela sistemática de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos, mensalmente, por estimativa, com base em Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução, pelo que se configura incabível a incidência da regra de determinação das estimativas devidas com base na Receita Bruta.” – fl. 2.194.

8. CONSIDERAÇÃO DOS CUSTOS OU DESPESAS DA ATIVIDADE EMPRESARIAL

Entendeu que caberia à Contribuinte comprovar os custos ou despesas dedutíveis no lucro real – mesmo aqueles não escriturados. Além disso, salientou que os contratos de compra de títulos apresentados seriam inidôneos e, portanto, não seriam provas adequadas para justificar tal dedução.

9. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Entendeu pela retroatividade da legislação tributária penal mais benéfica, reduzindo a multa isolada de 150% para 50%, conforme nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.488/07.

Enfim, concluiu:

“Por todo o exposto, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE o lançamento de IRPJ, para reduzir ex vi lege a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas para 50% (cinquenta por cento), e PROCEDENTES os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins.” – fl. 2.195.

Registra-se, ainda, que o acórdão nº 05-19.079 formalizou Recurso de Ofício (fl. 2.128), conforme determina o artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação

dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97, cumulado com o artigo 2º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 375/01.

Em 17/10/2007, foi proposto o retorno do presente processo à DRJ/CPS/SECOI, “Tendo em vista a divergência encontrada no valor exonerado na multa isolada do período de apuração de jan/2000, segundo quadro demonstrativo de fl. 2157, verso, e o constante no extrato Profisc de fl. 2165” – fl. 2206, o que foi cumprido em 26/10/2007 (fls. 2.207/2.216).

A Contribuinte tomou ciência da decisão no dia 19/11/2007 (fl. 2.221) e, nesse caminho, protocolou Recurso Voluntário (fl. 2.187/2.270 e docs. fls. 2.271/2.357) em 19/12/2007 (fl. 2.186). Seus pedidos foram:

“Ante o exposto, requer-se seja conhecido e dado provimento ao presente Recurso, para que a decisão a quo seja parcialmente reformada com o consequente cancelamento dos autos de infração, por ser medida conforme o Direito.” – fl. 2.270.

As razões apresentadas no Recurso Voluntário para fundamentar estes pedidos foram as seguintes:

- *DAS PRELIMINARES*
- *DA FALTA DE MOTIVAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA*

“Resta claro, portanto, que a decisão ora recorrida padece de nulidade, porquanto a Turma Julgadora simplesmente transcreveu as razões de decidir de duas decisões absolutamente contraditórias sem posicionar-se, contudo, sobre o tema (hipótese de lucro arbitrado em razão da imprestabilidade da contabilidade ou hipótese de omissão de receitas, apurada com base no lucro real, em razão da regularidade da contabilidade), o que seria indispensável para o exercício do direito da ampla defesa e do contraditório.” – fl. 2.204.

- **DA NULIDADE DOS LANÇAMENTOS EFETUADOS COM BASE NO SUPOSTO RECONHECIMENTO DE CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL** - A falta de motivação trouxe sérias consequências para o julgamento. Se a turma julgadora entendeu pela imprestabilidade da contabilidade, então deveria ter arbitrado o lucro e, como consequência, o lançamento deveria ser cancelado, vez que não poderia ter sido inovado o critério jurídico adotado pela Fiscalização. Já, se entendeu pela regularidade da contabilidade, então deveria o lançamento ser cancelado, visto que a contabilidade seria prova suficiente da origem dos recursos.
- **DA ALEGADA FALSIDADE IDEOLÓGICA / DA VIOLAÇÃO DA PORTARIA Nº 197/03** - “Mesmo que a Turma Julgadora tivesse reconhecido a nulidade das autuações fiscais originárias do presente processo administrativo em razão da insubsistência da escrita contábil e necessidade de arbitramento, seria necessária a instauração de processo administrativo prévio, com a devida homologação pelo Delegado da Receita Federal para reconhecer a falsidade ideológica dos contratos celebrados pela Recorrente” – fl. 2.206, conforme determina a Portaria MF nº 197/93.

- DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO CONSTITUIR PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE PIS E DA COFINS - Considerando que o STJ já decidiu, no REsp nº 616.348, Rel. Min. Teori Zavascki, pela inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e “Analisando-se o presente caso, em que (i) os tributos exigidos – PIS e COFINS – estão sujeito ao lançamento por homologação; (ii) parte dos fatos jurídicos tributários (fatos geradores) ocorreu no período compreendido entre junho e novembro de 1999; e (iii) os autos de infração foram lavrados em dezembro de 2004; conclui-se que quando da lavratura dos autos de infração já havia transcorrido o prazo decadencial de cinco anos, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, para o Fisco constituir os créditos tributários relativos aos fatos jurídicos ocorridos no período acima indicado.” – fl. 2.210.
- ESCLARECIMENTOS INICIAIS - Apresentou fluxograma da operação, afirmando que essa foi realizada com o objetivo de evitar a incidência do IO/Câmbio.
- DO DIREITO
- DA LEGITIMIDADE DOS CONTRATOS DE COMPRA E VENDA COMO MEIO HÁBIL PARA PROVAR A MOTIVAÇÃO DAS RECEITAS E OS RESPECTIVOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS - Rebateu cada um dos oito indícios dos quais partiu a Fiscalização para considerar que os contratos seriam inválidos, quais sejam:
 1. A falta de indicação dos nomes dos bancos intermediários, da numeração dos títulos, das datas de emissão, dos prazos e das condições de resgate não comprometeu a validade dos contratos, pois (i) o negócio jurídico é válido, desde que seja firmado por agentes capazes, tenha objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei; (ii) as operações existiram, já que houve trânsito financeiro e foram registradas na contabilidade da Contribuinte e na dos adquirentes.
 2. A divergência entre os valores depositados e aqueles expressos no contrato se deveu à variação cambial; não houve divergência em junho de 1999; a divergência era irrelevante em face do montante do negócio; e eventual divergência não era causa de nulidade, porque não tinha como objetivo prejudicar quaisquer terceiros;
 3. A existência de depósitos vinculados a CPF inválidos decorreu do fato de que as compras eram quitadas pelas empresas adquirentes com cheques de terceiros; que independentemente da origem, os depósitos foram feitos; que não poderia haver irregularidade com os CPF's, haja vista que as transferências foram aceitas pela entidade financeira; que eventual irregularidade ensejaria apenas a responsabilidade civil de terceiros e, não, a invalidação dos contratos; e que o total relatado pela autoridade fiscal de cinquenta e uma ocorrências era irrelevante;
 4. A existência de depósitos provenientes de CNPJ válidos, mas diversos das empresas que adquiriram os títulos decorreu do fato de que o pagamento das compras era feito pela cessão de créditos de terceiros, sendo válida a cessão de crédito, representado em cheque, mediante endosso;

5. A impossibilidade de se determinar o objeto negociado nos contratos não comprometeu a validade das operações, pelas mesmas razões levantadas no ponto 'a' acima, pelo que se aplica a mesma resposta;
6. A inexistência de emissão dos títulos 'Argentine Global Bond' na data de 02/03/21998, por parte do Governo da Argentina, não se aplicaria ao presente caso, pois tais títulos foram vendidos e comprados por outra empresa, a Logística, e, não, a Contribuinte. De qualquer sorte, afirmou que os títulos foram vendidos pela Bombril S.A.; logo, se inexistirem, a responsabilidade seria desta empresa e, não, da Recorrente;
7. A existência de contratos de compra de títulos 'BE Bonds', mas a inexistência de sua venda, se tratou de erro da fiscalização, posto que não apenas comprou, como também vendeu tais títulos, conforme provas juntadas aos autos; e
8. A assinatura de alguns contratos com data retroativa decorreu de que, sempre que um cheque de terceiro era devolvido, a Recorrente refazia os contratos de compra e venda, fazendo constar a data do contrato primitivo, para considerar tais devoluções, já que, apesar de aceitar como forma de pagamento cheques de terceiros, não assumia o risco da existência dos cheques sem fundo; e não haveria que se falar em simulação, pois não houve ato contrário a lei, nem intenção de prejudicar terceiros.
- IMPOSSIBILIDADE DE AUTUAÇÃO COM BASE NA OMISSÃO DE RECEITAS POR NÃO IDENTIFICAÇÃO DA ORIGEM - Alegou que não houve omissão de receitas, o que se comprovou pelo seguinte:
 1. A Declaração do Sr. Laodse Denis de Abreu Duarte, proprietário das empresas que adquiriram os títulos, atestou que os valores das operações foram todos contabilizados e registrados nos livros das empresas e que os valores foram pagos com cheques de terceiros;
 2. Os ingressos auferidos pela venda dos títulos e os dispêndios incorridos para a compra dos mesmos foram contabilizados nos livros Razão e Diário;
 3. O Sr. Auditor Fiscal tentou demonstrar que os atos praticados não foram motivados pelos contratos apresentados, o que demonstraria a ocorrência de simulação, mas não conseguiu, com esta tentativa, demonstrar a falta de origem dos recursos, pois a comprovação da origem não tem nada a ver com a validade dos contratos, já que, ainda que os contratos não fossem formalmente perfeitos, essa circunstância afetaria apenas a garantia negocial entre vendedor e comprador, mas em nada afetaria a manifestação de vontade neles expressa para fins tributários;
 4. A Fiscalização deveria ter realizado uma diligência nas empresas indicadas como sendo as adquirentes dos títulos vendidos e verificado nas suas demonstrações contábeis se a operação realmente ocorreu. Ao não adotar tal procedimento, lançou com base em mera presunção, incorrendo em nulidade;
 5. A Autoridade Lançadora errou na tipificação da infração, haja vista que a Contribuinte comprovou a origem dos depósitos, de modo que a autuação não poderia ter sido enquadrada no art. 42 da Lei nº 9.430/96;

6. As autuações lavradas são típicas hipóteses de autuações com base em mera presunção da Fiscalização; e
7. A impossibilidade de tributação com base em presunção. A fiscalização não comprovou convincentemente a ocorrência do fato gerador, utilizando-se apenas de supostos indícios que nada diriam respeito com a omissão de receitas.
- NECESSIDADE DE TRIBUTAR O DONO DOS RECURSOS - Como os recursos depositados na conta da Contribuinte não eram de sua propriedade, a tributação deveria incidir sobre as empresas que adquiriram os títulos, pois foram elas que primeiramente integraram os recursos provenientes destes cheques nos seus patrimônios, nos termos do §5º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.
 - DA INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO OU DE FALSIDADE IDEOLÓGICA - A fiscalização partiu da premissa de que os contratos de compra e venda seriam, supostamente, simulados, para concluir pela omissão de receitas. No entanto, os contratos não seriam simulados, pois, “além de a operação pactuada não aparentar direito diverso daquele que foi realmente contratado, não conter declaração ou cláusula não verdadeira, ela também não foi realizada com o intuito de prejudicar terceiros, muito menos o Fisco” (fl. 2.243).

Ademais, não se poderia falar em simulação, pois não houve infração à lei, já que “todos os fatos foram devidamente contabilizados, que a operação é absolutamente lícita, existindo parecer de renomado escritório de advocacia assim dizendo e que o representante legal das empresas que adquiriram os títulos expressamente declarou para a Polícia que os pagamentos com os cheques de terceiros foram por tais empresas efetivamente realizados” – fl. 2.244.

Por fim, salientou que os contratos não destrinchavam ou descreviam os títulos negociados, na medida em que a Contribuinte não possuía conhecimento sobre a atividade de compra e venda de títulos, bem como em razão da confiança depositada nas empresas compradoras e vendedoras.

- INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, SONEGAÇÃO, OU CONLUÍO, TENDENTES A RETARDAR OU IMPEDIR O SURGIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (AINDA QUE HOUVESSE SIMULAÇÃO) – IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA AGRAVADA - Argumentou a Recorrente que, ainda que houvesse a simulação ou o falso ideológico nas operações, isso não seria suficiente para a aplicação da multa de 150%. Isso porque, para isso, seria necessário demonstrar o intuito de dolo, conforme artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Por fim, destacou que o presente caso não se enquadrava em nenhuma das hipóteses de (a) fraude; (b) conluio; e (c) sonegação.
- DA INEXISTÊNCIA DE MOTIVAÇÃO NA DECISÃO RECORRIDA PARA A MANUTENÇÃO DA MULTA ISOLADA / DA ‘FRAUDE CIVIL TRIBUTÁRIA’ OU ‘GENÉRICA’- Afirmou que a Fiscalização e DRJ não apontaram em qual dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 se enquadrava a conduta praticada pela Contribuinte, a justificar a aplicação da multa de 150%. Assim, pela falta de motivação, em desacordo com o art. 50, V, da Lei nº 9.784/99, deveria ser cancelada a multa.

- VÍCIOS NOS CÁLCULOS DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSL
- i) VÍCIO NO CÁLCULO DE APURAÇÃO DA CSL (COMPENSAÇÃO DE 1/3 DA COFINS COM A CSL PAGA DE OFÍCIO) - Salientou que era direito da pessoa jurídica compensar um terço da COFINS efetivamente paga com a CSL devida, conforme art. 8º, §1º, da Lei nº 9.718/98. Assim, a autoridade lançadora deveria ter subtraído do valor apurado como devido, além dos valores já recolhidos a título de CSL, o montante correspondente ao 1/3 da COFINS recolhida no período. Inclusive argumentou que, tendo a DRJ utilizado o acórdão proferido no processo nº 10882.002868/2004-51, para fundamentar a tributação pelo lucro real, deveria ter adotado também o seu entendimento no sentido de que deve ser excluído 1/3 da COFINS recolhida no período sobre a CSL apurada.
- ii) VÍCIO NO CÁLCULO DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSL (DEDUTIBILIDADE DOS VALORES DE PIS E COFINS LANÇADAS DE OFÍCIO) - Argumentou que os valores de PIS e de COFINS seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL. Ademais, à época da lavratura dos autos de infração, os créditos não estavam suspensos, logo inadequada a aplicação do art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95. Novamente, asseverou que, tendo a DRJ utilizado o acórdão proferido no processo nº 10882.002868/2004-51, para fundamentar a tributação pelo lucro real, deveria ter adotado também o seu entendimento no sentido de que devem ser deduzidas as contribuições (PIS e COFINS) da base de cálculo do IPRJ e da CSL.
- iii) VÍCIO NO CÁLCULO DO PIS E DA COFINS EXIGIDOS - A Fiscalização não considerou, na apuração do PIS e da COFINS, os valores que já haviam sido recolhidos pela Recorrente. Assim, fez incidir tais tributos duas vezes sobre os mesmos valores.
- DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ POR ESTIMATIVA
- a) DA INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DO ANO-BASE QUANDO DA LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO - Incabível a exigência de multa isolada pela suposta falta de recolhimento do IRPJ por estimativa, posto que o lançamento ocorreu em 31/12/2004, ou seja, após o encerramento dos anos-calendários de 1999, 2000 e 2001, sendo que, nesse caso, só era cabível a multa de ofício. Registrou, ademais, que este argumento, a despeito de ter sido alegado em sede de impugnação, não foi apreciado pela DRJ.
- b) DA DUPLICIDADE DE COBRANÇA – IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO - Subsidiariamente, alegou ser indevido cumular a multa isolada com qualquer outra multa, calculada sobre a mesma base de cálculo, pois isto implicaria a duplicidade de sanções sobre o mesmo fato.
- c) DA DECADÊNCIA QUANTO AO LANÇAMENTO DA MULTA ISOLADA - Argumentou que o Fisco já havia decaído de seu direito de lançar a multa isolada referente aos meses de junho a novembro de 1999, conforme art. 150, §4º, do CTN. Ainda que se aplicasse o art. 173, I, do

mesmo diploma, entendeu que teria se operado a decadência até o mês de outubro de 1999, pois o exercício seguinte, neste caso, seria o mês seguinte, já que os fatos geradores da multa isolada são mensais.

- VÍCIO NO CÁLCULO DA MULTA ISOLADA
- i) DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO BALANCETE DE SUSPENSÃO E/OU REDUÇÃO PARA O CÁLCULO DO IRPJ DEVIDO POR ESTIMATIVA - Explicou que o cálculo dos valores por estimativa deveria ter sido feito com base em percentual de presunção incidente sobre as receitas consideradas omitidas e, não, com base no balancete de suspensão e/ou redução do tributo. Isso porque, além da Fiscalização não ter demonstrado, mediante a utilização de balanços ou balancetes mensais que o valor pago a título de IRPJ no ano, com base na receita bruta, era superior àquele devido com base no lucro real, o que ensejaria a hipótese de utilização da sistemática prevista no artigo 35 da Lei no 8.981/95, é nítido que seria impossível a aplicação do mencionado artigo 35, uma vez que o recolhimento com base na receita bruta, adotando-se o critério apresentado pelo fiscal de não deduzir como despesas os valores pagos a terceiros pela Contribuinte para a aquisição de títulos, sempre seria inferior ao cálculo com base no balancete de suspensão e/ou redução. Ademais, deveria ter sido adotado o procedimento menos gravoso para o cálculo da penalidade (art. 112 do CTN).
- ii) DA NECESSIDADE DE CONSIDERAR OS VALORES PAGOS PARA A AQUISIÇÃO DOS TÍTULOS VENDIDOS COMO DESPESAS - Salientou que seria necessário deduzir os valores gastos na aquisição dos títulos como despesas. Assim, para o cálculo do IRPJ devido por estimativa, com base nos balanços de suspensão e/ou redução do tributo, deveria ter sido considerada apenas a diferença positiva entre os ingressos de recursos e as saídas no mês.
- DA INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA:

“Portanto, considerando-se a natureza remuneratória da taxa SELIC, a inconstitucionalidade de sua aplicação, bem como sua ilegalidade, não há que se admitir a utilização da mesma, no presente caso, com a natureza de juros de mora.” – fl. 2.270.

Observa-se, antes de findar o relatório, haver erro na numeração das páginas dos autos, já que há, por exemplo, superposição de folheamento das fls. 2.184 a 2.222. Explico: o acórdão da DRJ se estende até a fl. 2.196; as fls. 2.197 a 2.221 tratam do extrato do processo, da intimação e do AR; à fl. 2.222 está o termo de encerramento do volume nº 11. Acontece que o volume nº 12, ao invés de se iniciar à fl. 2.223, inicia-se à fl. 2.184 com a capa, seguido do Termo de Abertura de Volume (fl. 2.185), de Despacho de Encaminhamento (fl. 2.186) e do Recurso Voluntário, que se inicia à fl. 2.187 e vai até a fl. 2.270. Também há superposição de folheamento da fl. 201, da fl. 401, das fls. 601/633, da fl. 801, da fl. 1.001 e da fl. 1.566.

Por fim, estariam supostamente faltando as fls. 1.200, 1718 a 1720 e 1968 dos autos, o que, todavia, não se verifica *in casu*, já que se trata de mero erro de numeração, haja vista que, respectivamente, (i) a fl. 1199 se refere ao termo de encerramento do volume nº 06, a fl. 1201 se refere à capa e a fl. 1202 remete ao termo de abertura do volume nº 07; (ii) a fl. 1717 se refere ao termo de encerramento do volume nº 08, a fl. 1721 se refere à capa e a fl.

1722 remete ao termo de abertura do volume nº 10; e (iii) a fl. 1967 se refere ao termo de encerramento do volume nº 10, a fl. 1969 se refere à capa e a fl. 1970 remete ao termo de abertura do volume nº 11.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto - Relator.

I. DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Os pressupostos e requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, determinados pelo Decreto 70.235/1972 e pelo Regimento Interno do CARF, fazem-se presentes, senão vejamos.

Nos termos do 2º, incisos I, II, IV e VI, do Anexo II ao Regimento Interno do CARF, é da competência desta 1ª Seção julgar recursos de ofício e voluntário que versem sobre aplicação da legislação de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), de demais tributos quando provenientes de procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos e de penalidade decorrente da exigência de IRPJ, respectivamente.

No que tange à legitimidade, a petição está assinada por advogados com poderes para a prática deste ato (fl. 2.270), conforme se comprova pela procuração outorgada pelo diretor da pessoa jurídica (fls. 2.276/2.277), o qual, por sua vez, recebeu poderes do estatuto da entidade (fls. 2.278/2.284).

Quanto à tempestividade do recurso voluntário, a decisão proferida pela 2ª Turma da DRJ/CPS em 30/08/2007 (fl. 2.125) chegou ao conhecimento da Contribuinte em 19/11/2007, uma segunda-feira (fl. 2.221), e o recurso foi interposto em 19/12/2007, uma quarta-feira (fl. 2.186), ou seja, no último dia do prazo de trinta dias previsto no art. 33, do Decreto nº 70.235/70.

Observa-se que a Contribuinte alega inconstitucionalidade da aplicação da Taxa Selic como taxa de juros. Entretanto, em conformidade com a Súmula CARF nº 02, esse tribunal não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de legislação tributária. Portanto, não conhecemos do recurso voluntário em relação a este argumento.

No que toca ao Recurso de Ofício, em que pese a sua correção, à época do acórdão nº 05-19.079, proferido em 30/08/2007, não deve ser conhecido. Essa conclusão decorre da recente alteração no art. 27 da Lei nº 10.522/2002, feita pela Lei nº 12.788/2013. Conforme a nova redação:

Art. 27. Não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em processos relativos a tributos administrados por esse órgão: (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

(...)

V - nos casos de redução de penalidade por retroatividade benigna; (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013);

Assim, considerando tratar-se de norma procedimental, deve ser aplicada aos processos ainda não julgados. Prejudicado restou o Recurso de Ofício.

Nesse caminho, recebo apenas o recurso voluntário e este apenas parcialmente, não sendo considerados os questionamentos de inconstitucionalidade.

II. DOS PONTOS CONTROVERTIDOS

Ultrapassado o juízo de admissibilidade, os pontos controvertidos são:

PRELIMINARES

1. Qual o marco inicial da contagem da decadência de PIS/COFINS – art. 150, §4º, ou art. 173, I, ambos do CTN?
2. O Fisco decaiu do direito de constituir a multa isolada?
3. Há nulidade no procedimento de fiscalização pela falta de diligência perante as empresas contratantes?
4. Há nulidade no lançamento por erro de tipificação?
5. Há nulidade no lançamento por falta de motivação da multa isolada?
6. Há nulidade do acórdão recorrido por omissão ou contradição?

DO MÉRITO

1. Houve omissão de receitas?
2. É caso de arbitramento?
3. Sendo mantido o auto de infração, as bases de cálculo estão adequadas?
4. É possível compensar 1/3 da COFINS?
5. O PIS/COFINS lançado é dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSL?
6. Na apuração do PIS/COFINS devem ser considerados os valores já recolhidos?
7. Adequada a aplicação da multa qualificada?
8. 10.1. O Fisco decaiu do direito de constituir as contribuições ao PIS/COFINS?
9. Adequada a aplicação da multa isolada?
10. Correta a utilização da taxa Selic como juros?

PRELIMINARES**III. DECADÊNCIA – PIS/COFINS**

Em que pese o julgamento de decadência seja questão preliminar, no presente caso é necessário postergar tal análise até que seja definida a existência ou não de dolo. Somente após tal definição será possível identificar qual o marco inicial da contagem, se o art. 150, §4º ou o art. 173, I, ambos do CTN.

i) DECADÊNCIA – MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE IRPJ-ESTIMATIVA

Considerando que o lançamento ocorreu sobre os anos-calendário de 1999 a 2001, porém o Auto de Infração foi lavrado apenas em dezembro/2004, a Contribuinte entende que houve decadência do lançamento de multa isolada pelo não recolhimento de IRPJ-Estimativas referente aos meses anteriores a novembro/1999, inclusive. Alega-o com base no art. 150, §4º do CTN. Ainda que se considere a contagem do prazo pelo art. 173, I do mesmo Diploma, argumenta, a decadência teria se operado, pelo menos até o mês de outubro de 1999.

Equivoca-se a Contribuinte em ambos os argumentos. Primeiro, porque a contagem deve correr pelo art. 173, I, do CTN. Segundo, porque o exercício seguinte, a que se refere a norma, é o ano-calendário seguinte, e não o próximo mês. Vejamos.

Efetivamente, o art. 150, §4º, do CTN estabelece a regra geral da contagem do prazo decadencial da Fazenda Pública analisar o lançamento realizado pela Contribuinte. Acontece que, pela própria redação do *caput* e do parágrafo primeiro, compreende-se que sua aplicação pressupõe o pagamento antecipado pela Contribuinte-lançadora.

In casu, a Multa Isolada, nos termos do art. 44, II, 'b', da Lei nº 9.430/96, exige exatamente o oposto, *i.e.*, que a Contribuinte tenha se absterido de realizar o pagamento. Destarte, aplica-se o art. 173, I, que expressamente afirma:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Assim, independentemente da ocorrência ou não de dolo, fraude ou sonegação, o prazo aplicável é aquele do art. 173, I, quando, no lançamento por homologação, não há pagamento antecipado. Inclusive, o STJ já tem decisão fixada sobre a matéria, submetida ao regime do art. 543-C do CPC. No RE nº 973.733/SC, de 12/08/2009, rel. Min. Luiz Fux, na qual se entendeu que:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 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.

O CARF, inclusive, já tem decisões reconhecendo a obrigatoriedade de aplicação do entendimento do e.STJ por este órgão:

“DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL. Conforme decisão do STJ em Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, em não havendo pagamento do tributo, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido iniciado, ex-vi do disposto no inciso I, art. 173, do CTN, consoante entendimento pacificado pelo colendo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, nos autos do RE nº 973.733/SC, em sede de recursos repetitivos, o qual deve ser reproduzido por este colendo CARF, por força do disposto no art. 62-A do RICARF.” (acórdão CARF nº 1101-001.209, de 21/10/2014)

Por fim, aponta-se a existência de Súmula CARF nº 104, aprovada em 08/12/2014, ainda não publicada, que terá a seguinte redação:

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN.

Note-se que a aplicação do art. 150, §4º para as exigências a título de PIS/COFINS não impedem a aplicação do art. 173 para o IRPJ/CSL. Neste sentido, vasta jurisprudência do CARF, como o acórdão CSRF nº 9101-001.624, de 17/04/2013, assim ementado:

“AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ/CSLL/PIS/COFINS. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. EXISTÊNCIA APURAÇÃO E/OU PAGAMENTOS ANTECIPADOS. Verificando que antes da lavratura do auto de infração o contribuinte efetuou apuração e pagamento do PIS/COFINS, relativos aos períodos autuados, cumpre reconhecer a decadência contada da ocorrência do fato gerador. Por sua vez, quanto ao IRPJ/CSLL, tendo havido apuração do Lucro Real, que foi compensado com prejuízo de períodos anteriores, a contagem também deve ser feita na forma do art. 173 do CTN.”

Não restando dúvidas quanto à forma de contar o prazo, necessário esclarecer o marco inicial da contagem.

Em que pese a lógica desenvolvida pela Contribuinte, equivocou-se na compreensão das normas.

A Lei nº 9.430/96 estabelece que o Lucro Real pode ser apurado trimestral (art. 1º) ou anualmente (art. 2º). No caso do lucro real anual, a pessoa jurídica deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (art. 2º, §3º), sendo esta a data do fato gerador do respectivo tributo. As exceções são nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica; nestas hipóteses, deve ser apurado o lucro real no momento do evento.

Destarte, criou-se um sistema de pagamento antecipado de estimativas. Em outras palavras, a Contribuinte deve estimar o valor do lucro real com base na sua receita bruta mensal, recolhendo antecipadamente aos cofres públicos os tributos sobre ela incidentes. A despeito dessa antecipação, no final de cada exercício (31 de dezembro), a empresa deve apurar o lucro real verdadeiro, recolhendo a diferença ou creditando-se do que pagou a mais.

Consequentemente, o simples fato de a estimativa ser mensal não significa que há um “exercício mensal”, nem uma “contribuição mensal” para o IRPJ e para a CSL. Pelo contrário, o exercício continua sendo anual, e o fato gerador em 31 de dezembro.

A própria contribuinte reconhece esta data como o final do período de apuração, tanto que afirma:

“São estes os chamados recolhimentos por estimativa. Contudo, mesmo nesta sistemática, ao final do ano-base (31 de dezembro) o contribuinte deve elaborar sua declaração de ajuste, com a finalidade de verificar se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica aquém do que realmente é devido.

Assim, somente ao final do ano-base é que o contribuinte verifica o quantum definitivo de IRPJ a pagar, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, pelo que, independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário do IRPJ permaneceu sendo ANUAL, pois somente em 31 de dezembro é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração dessas exações.” – fl. 2259.

Pois bem, este tribunal já se pronunciou sobre a matéria diversas vezes, *ad exemplum* no acórdão 1301-001.309, de 05/11/2013, assim ementado:

“LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Tratando-se de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro com base no lucro real anual, o fato gerador das referidas exações se aperfeiçoa em 31 de dezembro do respectivo ano.”

Inclusive, esta mesma turma já tem acórdão publicado consolidando ambos os posicionamentos: de que o prazo é contado pelo art. 173, I, do CTN e que o exercício é anual e não mensal. Vejamos o acórdão CARF nº 1102-001.044, de 13/03/2014:

“DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas é constituída mediante lançamento de ofício, e por isso obedece à regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, que inicia a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

No corpo do voto, esclareceu:

“O que existe é a decadência do direito de lançar o crédito tributário. No caso de multa isolada, sujeitas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial é o do art. 173, inciso I, do CTN, que

inicia a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Para o ano de 2007, o prazo se iniciou em 1º/1/2008 e se encerrou em 31/12/2012.”

O prazo decadencial para o lançamento de ofício, inclusive da multa isolada, referente ao ano de 1999 começou a correr em 1º/01/2000, finalizando em 31/12/2004. Não há que se falar, portanto, em decadência de cobrança das estimativas ou de suas multas referentes ao IRPJ nem à CSL no caso concreto.

IV. DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

A Contribuinte alega que a autoridade fiscalizadora falhou ao não realizar diligências perante as demais empresas envolvidas nas operações de compra e venda dos títulos. Segundo explica, se tivesse realizado fiscalização das demais empresas, constataria que os recursos efetivamente vieram delas.

Ainda que a fiscalização tenha se abster de realizar atos ou diligências que estavam ao seu alcance, não se observa nulidade do procedimento. O art. 59, do Decreto nº 70.235/72, determina que só há nulidade quando há incompetência da autoridade ou preterição de defesa. *In casu*, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 exige que a Contribuinte seja intimada para comprovar a origem dos recursos depositados, e ela efetivamente o foi.

De qualquer sorte, o procedimento de fiscalização tem caráter eminentemente inquisitorial, conforme o CARF reiteradamente já vem decidindo. *Ad exemplum*, vide acórdão nº 1102-001.003, da sessão de 05/12/2013, no qual esta mesma turma definiu que:

“NULIDADE. LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

(...)

Além disso, este CARF já firmou o entendimento de que o procedimento administrativo de fiscalização é orientado pelo princípio inquisitorial, não se exigindo o contraditório na fase investigatória, que passa a ser obrigatório após a impugnação, com a instauração da lide. Nesse sentido foi publicada a Súmula CARF nº 46: ‘O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário’.”

Ora, quem pode o mais, pode o menos. Tendo satisfeito a exigência legal de intimar a contribuinte, não se pode exigir nenhuma outra conduta da autoridade fiscal quando esta entende dispor de elementos suficientes para o lançamento.

V. DA TIPIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO

A Contribuinte alega que “os autos de infração lavrados padecem de vício de mérito, pois foram fundamentados em dispositivo legal não aplicável ao caso, sendo nulos de pleno direito” (fl. 2237). Isso porque, segundo entende, a comprovação de origem é a demonstração da fonte pagadora, o que defende ter feito ainda durante a fiscalização.

Não tem razão a contribuinte.

Novamente observando o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, só há nulidade quando o ato é realizado por autoridade incompetente ou quando há preterição de defesa. Logo, também o erro de tipificação só pode gerar nulidade quando é impossível identificar a infração tipificada pela autoridade lançadora gerando, assim, cerceamento do direito de defesa da autuada.

No caso, a conduta infracional foi claramente descrita no Termo de Verificação Fiscal, bem como se coaduna com o enquadramento legal apresentado nos Autos de Infração. Veja-se o que afirma o TVF:

“Diante dos elementos expostos concluímos que os contratos de compra e venda de títulos apresentados pelo contribuinte não são instrumentos hábeis para comprovar a origem dos valores depositados em suas [contas] bancárias.

A falta de comprovação da origem dos depósitos bancários relacionados os Anexos 01 e 02 do Termo 2004.00116/04, caracterizam omissão de receita, nos termos do artigo 42 da Lei 9430/96” – fl. 1323.

Em outras palavras, a conduta infracional realizada pela contribuinte foi a omissão de receitas; omissão esta identificada através da presunção legal autorizada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96. Por sua vez, os autos de infração tipificam a mesma conduta (*omissão de receita*) na infração 001 dos autos de infração (fl. 1278/1279; 1290/1291; 1297/1298; e 1304/1305).

Consequentemente, não se identifica esse vício, não gerando nulidade do lançamento.

VI. DA FALTA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO À MULTA QUALIFICADA¹

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte explica que a qualificação exige a comprovação de evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502/64, através de provas inequívocas. Entretanto, conforme alega, “Esta demonstração da intenção dolosa (...) não foi efetiva pela Fiscalização” – fl. 2248.

Devemos discordar da alegação levantada pela contribuinte: a autoridade autuante deixou claro que a qualificação da multa deve-se a tipificação de fraude pela utilização de contratos simulados. Vejamos:

“Os fatos relatados no presente termo caracterizam a existência de simulação nos contratos relativos a compra e venda de títulos, nos termos definidos pelo Parágrafo 1º do artigo 167 da Lei 10.406/2002 (Código Civil)

(...)

¹ Na sua peça, o tópico 6 identifica como “multa isolada” (fl. 2252). Contudo, percebe-se claramente que trata da multa qualificada.

Fica, portanto, evidenciada a tentativa de fraude, caracterizada pela apresentação de documentos contendo declarações e cláusulas falsas à fiscalização.” – fl. 1327.

Resta clara a motivação da multa qualificada, bem como qual dos artigos restou tipificado. Não há, portanto, nulidade no lançamento.

VII. DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A Contribuinte alega haver diversas omissões e contradições no acórdão recorrido. Desde já, deixamos consignado que, tanto num quanto no outro caso, caberia Embargos de Declaração.

De qualquer sorte, só é possível declarar a nulidade da decisão, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, quando for proferida por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Nos demais casos, configura-se a hipótese do art. 60 da mesma norma, segundo o qual não geram nulidade e devem ser sanadas para que não gerem prejuízo ao sujeito passivo.

Estabelecidas estas premissas, cabe analisar os argumentos levantados.

VII.1. DA FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO

A Contribuinte alega, inicialmente, que a DRJ não fundamenta a manutenção dos créditos exigidos, limitando-se a transcrever trechos de duas decisões: *i*) acórdão nº 8.878, que foi anulado pelo acórdão nº 107-08891 da 7ª Câmara do 1º CC; e *ii*) acórdão nº 101-96.160, da 1ª Câmara do 1º CC, decorrente do processo administrativo nº 10882.002869/2004-51, que tem como sujeito passivo outra empresa, qual seja, a LOGÍSTICA OPERAÇÕES PROMOCIONAIS E EVENTOS LTDA.

Frisa a recorrente que quarenta, das quarenta e quatro páginas que compõem o acórdão combatido, são transcrições. Enfim, conclui que a decisão combatida não tem motivação e consequentemente cerceia o direito de defesa da Contribuinte. Cita como fundamentação legal para a exigência de motivação: o art. 93, X da CF/88; art. 31 do Decreto 70.235/72; art. 2º e 50 da Lei nº 9.784/99.

Efetivamente, analisando o acórdão nº 05-19.079, de 30/08/2007, percebe-se que este se constitui de setenta e duas laudas (fls. 2125/2196); destas, o voto ocupa quarenta e seis laudas (fls. 2151/2196). Apenas às fls. 2151, 2182, 2192/2196 há redação original, sendo todo o restante composto por transcrição dos acórdãos nº 8.878, proferido pela 1ª Turma da DRJ/CPS em 04/03/2005 (fls. 2151/2182) e nº 101-96.160, proferido pela 1ª Câmara do 1º CC em 24/05/2007 (fls. 2182/2192).

Entretanto, duas considerações devem ser feitas: primeiro, a DRJ explica por que se aproveita dos votos:

“Nos termos do voto do Ilmo. Relator Conselheiro Luiz Martins Valero, a nulidade da decisão decorre da alteração, efetuada pelo órgão julgador, da sistemática de tributação adotada no lançamento, de lucro real anual para lucro arbitrado trimestral, ato exarado por autoridade incompetente e com genuína inovação do lançamento.

Consequentemente, no que tange à parte do contraditório não afetada pela declaração de nulidade, que diz respeito à imputação de omissão de receitas, com base nos depósitos bancários, comprovados mediante documentação inidônea, cumpre adotar as razões de decidir já brilhantemente expostas pelo Ilmo. Relator do acórdão anulado” – fl. 2151.

E,

“No que tange à sistemática de tributação do IRPJ e da CSLL, deve se curvar esta Turma de Julgamento ao entendimento já prolatado pela 2ª instância de julgamento, em processo conexo de interesse de empresa ligada à atuada (Logística Operações Promocionais e Eventos Ltda.), decorrente de ação fiscal promovida simultaneamente com a presente, na qual foi apurada a prática do mesmo modus operandi e, consequentemente, da mesma infração (...). Adotam-se, assim, as razões de decidir da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 101-96.160 de 24/05/2007” – fl. 2182.

Muito bem justificada a sua razão de aproveitá-las.

Primeiro, com relação ao acórdão anulado, este foi anulado tão somente em decorrência do dispositivo. A 7ª Câmara do 1º CC, entendeu que o acórdão era nulo pois “agravou” o lançamento quando converteu de ofício do lucro real para o arbitrado, fundamentando que “agravar a exigência original não significa somente alterar para mais o valor lançado originalmente” (fl. 2113). Explicou que, tendo entendido que o lançamento adotou “lucro real quando deveria ser providenciado o arbitramento do lucro, o conteúdo da decisão deve ser meramente declaratório a fim de propiciar ao servido dotado de competência para lançar e/ou agravar” – fl. 2113/2114.

Não tendo o 1º CC se pronunciado sobre o restante do acórdão, concordando ou discordando da fundamentação, esta parcela não é, em si, nula; apenas é nula aquela parte que proferida ultrapassando a competência da autoridade.

Ora, se a nova turma julgadora da DRJ concordava com as razões de decidir do primeiro acórdão, e estando impedida apenas de determinar o mesmo dispositivo (conversão de lucro real em arbitrado), não há necessidade de escrever novas palavras para dizer as mesmas coisas.

Com relação ao acórdão nº 101-96.160, nada mais natural a sua transcrição; o antigo Conselho de Contribuintes – atual CARF – cria jurisprudência quando decide. Portanto, é positiva a aceitação e utilização dessa jurisprudência pela primeira instância, gerando assim economia processual. Se observava identidade de situação fática entre os processos – mormente porque decorrentes da mesma fiscalização e observada a mesma infração – ideal que aplicasse a mesma solução que já tinha sido aceita em segunda instância.

Segunda consideração é que, ao transcrever as palavras dos dois acórdãos, afirmando concordar com elas, fez suas as palavras postas no papel. Portanto, não há que se falar em nulidade por falta de motivação. Resta saber, entretanto, se a motivação apresentada é adequada ao caso concreto e isso é questão de mérito.

VII.2. DA MOTIVAÇÃO EM RELAÇÃO À MULTA QUALIFICADA²

A Contribuinte alega que o acórdão recorrido também é omissivo em relação à multa qualificada ao não apresentar justificativa para a sua aplicação, posto que não identificou em qual dos artigos (se o art. 71, 72 ou 73) da Lei nº 4.502/64 a conduta praticada se configuraria.

Em que pese não tenha individualizado, o acórdão da DRJ se pronunciou sobre a questão, motivando a manutenção da multa qualificada com base na atuação da contribuinte, que entende fraudulenta. Assim, conclui que “não tem lugar a alegação de que a fiscalização deveria destacar, precisamente, ou o art. 71 (sonegação), ou o art. 72 (fraude civil tributária *strictu sensu*), ou ainda o art. 73 (conluio), todos da Lei nº 4.502/64” (fl. 2160).

No mais, concordamos com a DRJ: a Contribuinte deve se defender das alegações; o enquadramento legal, em que pese seja importante, serve de complemento à acusação fática.

Portanto, ainda que a decisão não tenha sido tão direta ou expressa quanto gostaria a Contribuinte, não há que se falar em omissão de fundamentação para a qualificação da multa no acórdão recorrido.

VII.3. DA OMISSÃO EM RELAÇÃO À CONTABILIDADE

A Contribuinte alega, em seu Recurso Voluntário que “em momento algum, a decisão ora recorrida, para manter a tributação pelo lucro real, demonstrou que a contabilidade da Recorrente não continha vícios, erros ou quaisquer deficiências” (fl. 2201).

Equivoca-se a Contribuinte. A DRJ expressamente se manifesta sobre o tema, ao transcrever a seguinte passagem:

“... a autoridade autuante não faz qualquer menção a respeito de vícios, erros ou deficiências porventura existentes na escrituração mercantil da contribuinte. (...) decorrendo daí, que a contabilidade da recorrente se encontrava em perfeito estado, isto é, confeccionada de acordo com as normas comerciais e fiscais que regem a matéria.” – fl. 2187.

Ademais, em que pese tenha transcrito o trecho de outro acórdão, o mesmo pode ser dito deste processo: não há, no TVF, menção expressa a vício, defeitos ou erros da contabilidade em si, mas tão somente análise dos valores omitidos e das suas provas.

Ressaltamos que a DRJ não é a contadora da empresa, não tendo que comprovar cada operação. Pelo contrário, deve apenas analisar as provas juntadas pelas partes – autoridade lançadora e Contribuinte – e alcançar uma decisão para os pontos controvertidos. No caso, chegou a uma conclusão plausível: se não há menção a vícios na contabilidade, não há porque desconfigurar o lançamento. Não há, portanto, preterição de defesa e nem nulidade da decisão por esse ponto.

² Na sua peça, o tópico 6 identifica como “multa isolada” (fl. 2252). Contudo, percebe-se claramente que trata da multa qualificada.

A análise da adequação da decisão não é questão preliminar e sim de mérito.

VII.4. DOS FUNDAMENTOS CONTRADITÓRIOS

A Contribuinte argumenta que, como consequência das transcrições de dois acórdãos diferentes – a DRJ chegou a conclusões contraditórias e excludentes:

i) a conclusão de que os documentos são ideologicamente falsos, razão pela qual a contabilidade não pode fazer prova a favor da contribuinte – copiada do acórdão anulado nº 8.878 –, de um lado; e

ii) a conclusão de que a escrituração estava em perfeito estado, sem menção a vícios, erros ou deficiências, razão pela qual o lançamento baseia-se tão somente no art. 42 da Lei nº 9.430/96, omissão de receita – copiada do acórdão nº 101-96-160 –, de outro.

Resume assim a questão:

“não poderia a Turma Julgadora ter, a princípio, deixado de aceitar a contabilidade da Recorrente como origem/justificativa para os depósitos por considerá-la imprestável (valendo-se da decisão anulada – Ac. 8.878) e, ao mesmo tempo, mencionar que a tributação deveria ser com base no lucro real, uma vez que a contabilidade é hábil e idônea (valendo-se da análise contábil feita em outro caso para outro contribuinte, com outra escrita fiscal – Ac. 101-96.160).” – fl. 2204.

Assim, apontando a contrariedade dos argumentos e fundamentos, a Contribuinte afirma que: ou a DRJ deveria entender que a contabilidade é válida e, conseqüentemente, aceitar os contratos como meios de prova da origem; ou, entendendo que a contabilidade não era confiável, deveria ter arbitrado o lucro.

Em que pese a argumentação levantada pela Contribuinte, ainda que haja contrariedade, *in casu*, não é suficiente para gerar nulidade do acórdão recorrido.

Mais uma vez analisando o art. 59 do Decreto 70.235/72, há nulidade quando: i) atos e termos são lavrados por pessoas incompetentes; ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Observando o art. 60 da mesma legislação, percebe-se que as “irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.”

Ora, as supostas incongruências apontadas pelo contribuinte não se coadunam com as hipóteses do art. 59: não há alegação de incompetência e, com relação à preterição do direito de defesa, não se configura posto que o acórdão analisou a impugnação apresentada, julgando todos os pedidos.

Diferente é a hipótese em que a autoridade julgadora de primeiro grau tenha aplicado mal o direito; dá-se, nesse caso, “incorreção ... diferente das referidas no artigo anterior”. Então, cabe à Contribuinte recorrer, apresentando Embargos de Declaração para sanar as contradições ou, como efetivamente fez, Recurso Voluntário, para que a decisão seja confirmada ou corrigida em segundo grau.

Enfim, analisar se há ou não erro no acórdão não é questão preliminar e sim de mérito. Por essa razão, concluímos não haver nulidade quanto a este ponto.

MÉRITO

1. DA OMISSÃO DE RECEITAS

Superadas as questões preliminares, analisamos o cerne do processo: a imputação da infração da omissão de receitas em decorrência de depósitos realizados, em favor da contribuinte, perante instituições financeiras cuja origem não restou comprovada.

Durante o procedimento de fiscalização, a autoridade lançadora verificou a ocorrência de depósitos não declarados e não justificados em contas mantidas pela Contribuinte em instituições financeiras, resumindo assim a questão:

“A falta de comprovação da origem dos depósitos bancários relacionados nos Anexos 01 e 02 do Termo 2004.00116/04, caracterizam omissão de receita, nos termos do artigo 42 da Lei 9430/96” – fl. 1323.

Registra-se que o legislador criou, através da supracitada norma (art. 42 da Lei nº 9.430/96) uma presunção legal em favor do fisco. Esta norma afirma, expressamente que:

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.

(...)

§ 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.

(...)

§ 5 Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

Indubitável, pela redação da lei, que o ônus da prova recai sobre a Contribuinte. À fazenda pública cabe a identificação dos depósitos e a intimação da contribuinte para que comprove a sua origem, bem como que não são receitas, que já foram tributados ou que são recursos de terceiros.

Durante a fiscalização, utilizando-se da permissão legal de confrontar as informações disponíveis em decorrência da CPMF com os dados dos demais tributos, a autoridade fazendária intimou a contribuinte a apresentar suas movimentações bancárias. Esse procedimento foi questionado na impugnação e definido como legal pela DRJ. A própria Contribuinte não recorreu da decisão e, de qualquer sorte, este e. CARF já tem súmula firmada permitindo-o (Súmula CARF nº 35)³.

Ato contínuo, a Contribuinte foi intimada a comprová-los, o que não conseguiu fazer, na opinião da autoridade fiscalizadora. Portanto, em tese, adequado o lançamento com base em presunção legalmente estabelecida

Impugnada a infração, a DRJ, no voto, resumiu que “o contribuinte, até o momento, não comprovou a origem dos depósitos em conta-corrente de sua titularidade” – fl. 2159. Mais, a despeito dos contratos, afirma que,

“De tudo quanto exposto nos parágrafos anteriores, identificados com as letras de “a” até “h”, bem se vê que a documentação apresentada pelo contribuinte e tendente, assim ele esperava, a sustentar sua escrituração contábil, forte no art. 923 do RIR/99, não é serviente para tal desiderato, porque viciada, em tese (sempre o é), pelo falso ideológico. Certo, também, que a fiscalização deu curso ao encargo que lhe cabia, nos termos do art. 924 do RIR/99.” – fl. 2158.

Insatisfeita com o acórdão, a Contribuinte apresenta Recurso Voluntário afirmando que:

“não há que se falar em omissão de receitas, notadamente porque todos os ingressos nas contas bancárias da Recorrente foram devidamente contabilizados e estavam respaldados em documentação hábil, diferentemente do que se manifestou a DRJ.

(...)

E mais, a Recorrente demonstrou que a origem dos recursos advinha das empresas DUAGRO, SIPASA e KIDRON, que pagavam os títulos por elas adquiridos, mediante a entrega de cheques de terceiros.” – fl. 2225.

Passa, em seguida, a argumentar em função das diversas provas juntadas e demonstrar que são suficientes para comprovar a origem dos recursos.

O mérito em discussão, portanto, é a comprovação ou não, pela Contribuinte, da origem dos valores depositados em sua conta-corrente, passando pela análise da origem desses recursos, bem como se se tratam ou não de receita e, ainda, se são ou não recursos de terceiros.

1.1. DA ORIGEM DOS RECURSOS

³ Súmula CARF nº 35: O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.

A Contribuinte defende que não houve omissão de receitas. Para tanto, primeiro argumenta que todos os valores foram devidamente contabilizados, que nenhuma operação foi escondida do Fisco. Em seguida, alega que, na verdade, atuava como intermediária em operações de compra e venda de títulos estrangeiros. Assim, os valores depositados em suas contas bancárias não representavam efetivas entradas de dívidas [“os recursos (...) não são de sua propriedade” – fl. 2242]; pelo contrário, eram dinheiro de terceiro, o qual deveria ser utilizado para adquirir tais títulos.

Descreve a operação da seguinte forma: Outras empresas (DUAGRO, SIPASA e KIDRON) depositavam cheques em sua conta – cheques de terceiro, comenta (fl. 2225) – e com este valor ela, a Contribuinte, adquiria de uma terceira empresa os títulos, repassando-os em seguida para as empresas que haviam depositado os recursos. Destarte, defende que os contratos apresentados são provas hábeis dessa atuação como intermediária.

Enfim, defende que “não auferiu qualquer espécie de renda passível de ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL, como equivocadamente entendeu o Sr. Agente Fiscal.” – fl. 2212, nas operações realizadas.

De qualquer sorte, apresentou documentação que, no seu entender, demonstra que os valores depositados não são efetivamente receita: contratos de compra e de venda de títulos (fls. 46/504); escrituração contábil-fiscal (fls. 781/1.274); pareceres jurídicos (fls. 1569/1572 e 2002/2066); demonstrativo de registros contábeis e de origem (fls. 1577/1585).

Pois bem.

O art. 42 da Lei nº 9.430/96 cria uma presunção legal. Conforme esta, será considerada omissão de receita os depósitos realizados em instituições financeiras em favor do contribuinte cuja origem este, após ser devidamente intimado, não consiga comprovar.

É necessário lembrar ainda o que afirma o §2º desta norma, já transcrita acima: não basta a Contribuinte comprovar a origem dos valores; é necessário demonstrar que tais recursos já foram tributados, quando receita. Por outro lado, conseguirá escusar-se da tributação caso demonstre que, a despeito de não ter sido declarado, não constituem receita ou que são propriedades de outras pessoas.

A Contribuinte optou pela segunda linha de defesa: tentou juntar provas de que se configurava como mera intermediária nas operações de compra e venda de títulos públicos de outros países e que, consequentemente, os valores depositados não foram receita, e sim disponibilização de recursos para que pudesse realizar a aquisição dos títulos.

Acontece que a autoridade lançadora identificou vícios que impedem a aceitação dessa tese: primeiro, porque não provou a origem dos recursos (os contratos não seriam hábeis para tanto); segundo, diversos depósitos têm problemas quanto à identificação do depositante (seja porque realizados por pessoas diferentes daquelas constantes nos contratos, seja porque o CPF/CNPJ é inválido, ou ainda porque tal número de identificação, existente, não está atrelado ao nome declarado no depósito); terceiro, não provou que os valores creditados não constituíram receita (os contratos apresentados estariam eivados de vícios).

Enfim, não restando comprovada a origem dos recursos e, mesmo que o fosse, a natureza diversa de receitas, correto o entendimento da autoridade fiscal. Para demonstrar isso, analisamos a seguir os contratos apresentados.

1.2. DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS

Ainda durante a fiscalização, quando intimada para comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias (em 04/08/2004 – fl. 9), a contribuinte afirmou, em resposta de 21/09/2004, que atuava como intermediária em operações de compra e venda de títulos internacionais (fl. 12), apresentando fluxo de operações das empresas HardSell e Logística (fls. 13/45) e os contratos de compra e venda (fls. 46/504). Apresentou, também, documentação contábil-fiscal (Livros Diário, Balanços Patrimoniais, DREs, DIPJs – fls. 781/1.274), bem como extratos e outras informações bancárias (fls. 508/644).

De qualquer sorte, explicou na resposta de fl. 12 que os títulos eram comprados em sua quase totalidade da empresa Bombril e que os revendia para a empresa Duagro.

A Contribuinte foi reintimada em 29/09/2004 (fls. 506/507), no qual o AFRB esclareceu:

“O contribuinte deixou de atender aos itens ‘b)’, ‘g)’, ‘h)’, ‘i)’, ‘j)’, ‘k)’ e ‘l)’ do Termo de Intimação 2004.00116/02, adiante transcritos, ficando novamente intimado a apresentar os elementos lá solicitados no prazo de 20 dias a partir da ciência do presente termo.

b) Documentação comprobatória da origem dos valores depositados nas contas bancárias (créditos), nos períodos de 01/1999 a 12/2001. Observar que devem ser apresentados os documentos relativos a todos os depósitos constantes dos extratos bancários, coincidentes em datas e valores, tais como cópias de cheques, cópias de DOC, notas fiscais de serviços, contratos e demais documentos que se prestem a comprovar a motivação e origem individualizada dos depósitos.

g) Apresentar demonstrativos detalhando a formação e o cálculo da totalidade dos valores dos lançamentos contábeis (...). Ao demonstrativo devem ser anexados os documentos contábeis e fiscais relativos aos serviços de intermediação, tais como notas fiscais, recibos etc., de modo a comprovar que o serviço foi efetivamente prestado, calculado e pago.

(...)

j) Analisando os extratos bancários disponíveis, verificamos que os depósitos efetuados nas contas bancárias da empresa não coincidem em datas e valores com as operações indicadas nos contratos de compra e venda dos títulos apresentados. Portanto, o contribuinte deverá apresentar documentos e demonstrativos detalhando a exata correspondência entre os valores constantes dos contratos de compra e venda de títulos, com os débitos e créditos lançados nos extratos bancários dos períodos de 1999 a 2001.” – fl. 506/507 (grifos no original).

Por sua vez, a Contribuinte treplicou, em 22/10/2004 (fl. 645), afirmando que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/06/2015 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em

30/06/2015 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 06/07/2015 por JOAO OTAVIO O

PPERMANN THOME

Impresso em 07/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A documentação comprobatória da origem dos valores depositados (*sic*) nas contas bancárias são os contratos de compra e venda de títulos, os quais já se encontram em poder de VSas. A Compradora dos títulos, no caso a empresa denominada DuAgro realizava tais depósitos em pagamento dos contratos. Informamos que já apresentamos todos os extratos bancários.

(...)

Com relação do item J do Termo:

Com relação a esse item já foi apresentado o fluxo completo das operações.” – fl. 645.

Em outras palavras, os documentos que entende suficientes para comprovar a origem dos depósitos são, em essência, os contratos de fls. 45/504, o que se confirma tanto em sua impugnação e no recurso voluntário. Naquela, afirma que “os documentos comprobatórios foram apresentados à fiscalização” (fl. 1363) e invoca ainda o Termo de Declaração perante Distrito Policial do Sr. Laodse Denis de Abreu – fl. 1.573/1.576. Nesta (recurso voluntário), tenta demonstrar a validade dos contratos como prova das operações.

1.2.1. DA PROVA DA ORIGEM:

Os contratos são suficientes para comprovar a origem? Não isoladamente. No máximo, dissociados de quaisquer outras provas, demonstrariam motivação. Inclusive, a própria contribuinte reconhece isso na impugnação quando afirma que:

“É importante que se diga que a comprovação da origem não tem nada a ver com a validade dos contratos. Com efeito, quando muito, a validade dos contratos seria interessante para comprovar o motivo da operação, mas não a sua origem.” – fl. 1364.

A origem, como bem esclareceu a autoridade fiscalizadora, poderia ser comprovada pela apresentação dos cheques, DOCs, segunda via dos comprovantes de transferência etc.

No caso, a própria autoridade autuante, no TVF, afirma (fl. 1322) que analisou por amostragem os extratos bancários e que identificou diversos CPFs e CNPJs, destrinchados no Anexo 03 do Termo 2004.00116/04 (fls. 751/755), o que não se coaduna com a afirmação da própria contribuinte de que vendia apenas para três empresas. A Contribuinte não contesta essa informação, meramente buscando explicá-la, afirma que:

“os adquirentes dos títulos, na grande maioria das vezes, quitava a obrigação mediante a transferência de cheques de terceiros, cedendo o direito aos créditos à Recorrente.” – fl. 2218

Por outro lado, busca diminuir a importância desse fato, alegando que a fiscalização identificou apenas 51 ocorrências em todo o período, e que isso não seria suficiente para tornar inverídicos os contratos.

É verdade: estas ocorrências não comprovam que os contratos são inverídicos. Também é verdade que são poucos, no universo sob análise. Mas, são provas maiores do que aquelas trazidas pela Contribuinte. Ressaltamos que a maior parte dos depósitos, nos extratos apresentados, não tem indicação de quem é o responsável pelo cheque ou DOC. E, dos que têm, esta relatoria investigou diversos por amostragem e não viu nenhuma referência às empresas indicadas pela Contribuinte mas sim a diversas outras empresas.

Enfim, o fato de os cheques e DOCs que tem indicação de origem serem provenientes de outras pessoas físicas/jurídicas, que não aquelas indicadas pela Contribuinte, pode não ser prova cabal da origem dos valores, mas certamente que não fazem prova em favor da recorrente.

Se houvesse indicação expressa nos contratos de venda apresentados que o pagamento seria realizado através de créditos perante terceiros, ou apresentação de recibos indicando tal fato, seria este um indício a favor da contribuinte. Contudo, não há. Em verdade, os contratos não fazem nenhuma referência à forma como serão pagos os títulos.

Com relação ao restante dos depósitos, tampouco há prova de que vieram das empresas DUAGRO, SIPASA ou KIDRON (que constam como compradoras nos contratos). Não há nenhum recibo, nota fiscal, cheque ou DOC vinculando qualquer dos depósitos a estas empresas.

O único indício que consegue juntar é a declaração do Sr. Laodse Denis de Abreu Duarte (fls. 1573/1576). Segundo alega, o representando legal das supracitadas empresas afirma que “os comprou [os títulos] e por eles pagou com cheques de terceiros” (fl. 2228).

Primeiro, ressaltamos, como já fez o julgador de primeiro grau, o quanto estabelecem o art. 227 do Código Civil de 2002 e os arts. 401 e 402 do CPC. Estas normas limitam a prova de negócio jurídico com base exclusivamente em provas testemunhais a aos casos em que o valor envolvido não ultrapasse o décuplo do maior salário mínimo vigente no país. Logo, essa prova, exclusivamente, não é suficiente.

Feita a ressalva, revisamos a declaração juntada, na qual lemos que:

“Que não há uma movimentação financeira saindo da conta da Empresa Duagro e ‘entrando’ na conta da Empresa Hardsell; Que o que ocorre é que apenas um último comprador do final da operação que paga todas as operações antecedentes, sendo desta forma que o que coube à Empresa Duagro é apenas uma pequena diferença entre o preço pago para a Hardsell e para a empresa que vende; (...) que o valor que foi depositado de R\$ 1.046.424,54 poderia estar contido neste montante pago a Hardsell, mas não que foram pagos diretamente pela Empresa Duagro e sim por Ordem de alguma Corretora internacional” – fls. 1574/1575.

Na prática, o Sr. Laodse jamais afirmou que pagou à ora Recorrente com cheques de terceiros. Pelo contrário, explica que os valores foram pagos por ordem de uma corretora internacional, não identificada na declaração. Logo, tanto podem os depósitos identificados ser estes aos quais o responsável pelas empresas se refere, como podem ser outros.

Portanto, como tipificou a autoridade lançadora no TVF, a Contribuinte não comprovou a origem dos depósitos em seu benefício. Destarte, por isso apenas, adequada a configuração da presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, e devida a tributação dos valores depositados como omissão de receita (art. 24 da Lei nº 9.249/95).

1.2.2. DAS ALEGAÇÕES DA CONTRIBUINTE

A Contribuinte alega, a partir da fl. 2225, ser inadequada a autuação por omissão de receita com base na falta de identificação da origem

Ressaltamos que a autoridade autuante entendeu que os contratos não têm o condão de comprovar a origem dos depósitos. A alegação de que os instrumentos são simulados não serve de fundamentação para a omissão mas, tão somente, para a qualificação da multa. Portanto, a título de hipótese, tomamos os contratos como verdadeiros a fim de verificar que as alegações da contribuinte são válidas.

a) Primeiro, equivoca-se a Contribuinte quando argumenta que a autoridade fiscalizadora não comprovou que os depósitos não foram motivados pelos contratos. Este labor probatório não era da fiscalização e sim dela mesma, nos termos já assentados do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Portanto, independentemente da validade ou não dos contratos, não restou comprovado o vínculo entre estes e os depósitos, como assentado acima.

b) A despeito de a contribuinte não ter provado que os depósitos foram realizados pelas empresas indicadas nos contratos (DUAGRO, SIPASA e KIDRON) e em decorrência deste, continuamos a análise dos argumentos levantados no Recurso Voluntário, demonstrando porque não servem para afastar a presunção de omissão de receitas.

Alega a Contribuinte, em suma, que realizava intermediação em operações de compra e venda de títulos, comprando de uma empresa e revendendo-os para outras empresas. Alega, ainda, que todos os valores foram devidamente contabilizados.

Acontece que a autoridade fiscal, revisando a escrituração contábil, identificou que:

“Além disso, os depósitos bancários relacionados nos Anexos 01 e 02 não foram contabilizados nos livros Diário e Razão. Através dos itens ‘d)’ e ‘e)’ do Termo 2004.00116/02, o contribuinte foi intimado a apresentar eventuais livros auxiliares do diário, nos quais pudesse estar lançada a movimentação bancária, todavia, nada apresentou.” – fl. 647.

Ressaltamos que o lançamento de ofício decorre da omissão de receitas, fundamentado na falta de comprovação de depósitos e não na falta de contabilização de operações; ainda assim, é importante frisar a falha da contribuinte para afastar-lhe o argumento de que sua contabilidade espelhava todas as operações.

c) Voltando ao argumento da contribuinte, de que realizava operação de intermediação, a primeira observação é que Empresa Hardsell aparece nos contratos como compradora e vendedora dos títulos. Não há nenhuma referência nos documentos a uma suposta intermediação ou contratação em nome de terceiros. Portanto, tomando os termos do instrumento como verdadeiros – como deseja a contribuinte –, é necessário concluir que não há intermediação e, sim, operação de comercialização de títulos. Concluir-se-ia, nessa situação

hipotética, que a receita da empresa não era apenas a “comissão” (diferença entre os valores de compra e de venda), mas sim todo o valor recebido a título de pagamento pela venda dos títulos.

Dando continuidade a essa hipótese, a Contribuinte levanta a questão de que, então, seria necessário deduzir os custos de aquisição daqueles títulos. Acontece que, da mesma forma como lhe cabia comprovar a origem dos recursos e não o fez, também era ônus dela comprovar os custos – demonstrando o nexo indubitável entre o dispêndio e a sua necessidade para que a receita fosse auferida. Tampouco há, nos autos, comprovação de que os títulos vendidos são os mesmos comprados haja vista que, como ressaltou a autoridade lançadora, não há identificação dos títulos, seja por sua numeração seja por demonstrar a instituição financeira custodiante.

Pior: também não há prova de que os valores pagos pela Contribuinte foram em benefício da empresa BOMBRIL, que aparece como vendedora nos contratos apresentados. Não há recibos, notas fiscais, comprovantes de depósito em contas beneficiando aquela empresa, nada. Portanto, não seria possível deduzir os valores pagos como custos.

Portanto, não apenas não há prova nem indício de que seria hipótese de receita de venda dos títulos como, ainda que houvesse, não seria menor a tributação da Contribuinte.

i) Com relação à argumentação de que não houve a diligência necessária para o lançamento, já restou suficientemente exposto que tal labor probatório era ônus da Contribuinte e não da autoridade fiscal, razão pela qual não nos alongamos agora.

ii) A alegação de erro na tipificação já foi analisada anteriormente, em preliminar. No mérito, já restou suficientemente demonstrado que a Contribuinte não comprovou a origem dos depósitos feitos em suas contas bancárias, razão pela qual adequado o lançamento com base nos arts. 42 da Lei nº 9.430/96 e 24 da Lei nº 9.249/95, indicados no TVF e no Auto de Infração, respectivamente.

iii) Alega novamente a noção de presunção, já tratado acima.

iv) Mais uma vez trata da presunção.

1.3. DA INTERPOSTA PESSOA

A Contribuinte apresenta ainda outro argumento para afastar o auto de infração: de que seria o caso do §5º do art. 42, da Lei nº 9.430/96. Conforme esta norma, quando restar comprovado que os valores depositados pertencem a terceira pessoa, que não o titular da conta, então deve ser cobrado dele a tributação.

Destarte, a recorrente compreendeu bem a norma. Entretanto, não é possível dar provimento a seu pedido posto que não há provas nos autos de que os recursos depositados pertencem a terceiros. Muito menos aos adquirentes dos títulos, como argumenta, posto que já deixamos claro que os contratos não são suficientes para demonstrar a origem dos valores depositados.

Não sendo aceitos os contratos apresentados, não há provas nos autos que corroborem a tese da contribuinte. Portanto, necessário aplicar a súmula CARF nº 32:

“A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros.”

Ora, se não há provas, nem mesmo indícios, que os valores depositados pertencem a terceiros ou que terceiros utilizavam as contas da contribuinte, não há porque aplicar o §5º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Em suma, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 cria uma inversão do ônus probatório em favor do fisco, transferindo para a Contribuinte o encargo de comprovar a origem dos depósitos realizados em suas contas bancárias. Para que seja válida a presunção legal, a autoridade fiscalizadora deve identificar depósitos ou creditamentos feitos em favor da Contribuinte, bem como intimá-la, garantindo-lhe oportunidade para que indique a origem dos recursos. No caso ora analisado, perfeitamente aplicável a norma da presunção legal, posto que o Sr. AFRF assim procedeu.

Por sua vez, a Contribuinte deveria provar a origem dos recursos, demonstrando que não eram receita sua ou que já haviam sido tributados. A despeito de ter apresentado documentação, a Recorrente não logrou desincumbir-se de seu ônus probatório; ainda que se desconsidere os indícios de fraude apontados pela autoridade lançadora, os contratos juntados não são hábeis para comprovar que os recursos eram de terceiros ou que não deveriam ser adicionados à receita da Contribuinte, porque: a Contribuinte aparece como compradora/vendedora – logo não prova seu posto de intermediária; não há identificação do objeto transacionado – logo impossível associar os instrumentos aos lançamentos contábeis e às operações supostamente realizadas; e não esclarecem a origem dos depósitos – recursos creditados por pessoas diversas daquelas constantes nos instrumentos e com valores não coincidentes.

Ressaltamos que os demais argumentos – referentes à comercialização de títulos inexistentes (Argentine Global Bonds), à existência de CPF inválido e CNPJ de pessoas jurídicas diferentes daquelas declaradas, que os contratos de venda e os de compra indicam títulos diversos entre si e que os instrumentos são pós-datados – não versam diretamente sobre a habilidade dos documentos como provas dos depósitos e, sim, sobre a idoneidade dos contratos, i.e., sobre a acusação de fraude. Portanto, adequado o lançamento feito com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

2. DO ARBITRAMENTO

Diante do estrondoso valor lançado, a Contribuinte defende, subsidiariamente, que a apuração pelo lucro real é inadequada; entende que o lançamento deveria ter sido realizado pelo lucro arbitrado.

Sua argumentação, em síntese, foi que:

“De fato, se partir da premissa de que a Turma Julgadora concluiu que a contabilidade da Recorrente era imprestável em razão da inidoneidade dos documentos que suportaram a escrituração fiscal, já que não os aceitou para justificar a origem dos depósitos, tal como reconheceu a 1ª Turma da DRJ/Campinas na decisão anulada, o lucro deveria ter sido arbitrado.”

(...)

Por outro lado, se partir da premissa que a contabilidade é válida, de forma a fundamentar a tributação pelo lucro real, deveria a Turma Julgadora ter considerado a escrita contábil como justificativa válida para a origem dos depósitos efetuados em conta da Recorrente.” – fl. 2205.

A DRJ, inicialmente, concordou com este argumento, tanto assim que converteu de ofício o lançamento. Tal acórdão (nº 8.878, de 04/03/2005) foi anulado pela 7ª Câmara do 1º CC, tão somente porque a DRJ extrapolou sua competência.

O novo acórdão da DRJ, ora recorrido, apresentou conclusão diferente, fundamentando a manutenção do Lucro Real sob o argumento de que não há menção, no TVF, a vícios, deficiências ou erros que sejam capazes de macular a escrituração. Também, que o arbitramento do lucro é medida excepcional que só deve ser utilizada quando for impossível a apuração do lucro real.

Enfim, devemos discordar do acórdão nº 05-19.079, de 30/08/2007: observa-se claramente hipótese de arbitramento do lucro. As razões são diversas.

Primeiro, a autoridade lançadora identifica diversos depósitos realizados nas contas da contribuinte, os quais não consegue identificar na contabilidade apresentada. É o que se deduz do Termo de Intimação nº 2004.00116/04, de 22/10/2004 (fls. 646/650), no qual afirma que “os depósitos bancários relacionados nos Anexos 01 e 02 não foram contabilizados nos livros Diário e Razão” (fl. 647). Considerando que estes anexos apresentam mais de uma centena de operações, totalizando milhões de reais, impossível aceitar que a contabilidade estivesse adequada, quando não os registra.

Segundo, ainda que todos os valores depositados nas contas estivessem contabilizados, este lançamento foi realizado exatamente porque a Contribuinte não os conseguiu comprovar. Ora, a legislação contábil-fiscal é clara: a contabilidade só é confiável quando embasada em documentação hábil e idônea. Lançamentos desacompanhados dessa comprovação devem ser tidos como inapropriados.

Terceiro, a desproporção entre a receita omitida e a declarada é prova, por si só, que não é possível confiar na contabilidade da recorrente. Ora, aceitar que a empresa possa omitir mais de 99% de sua receita e ainda assim declarar válida a contabilidade é inaceitável.

Quarto, como suficientemente descrito pela autoridade autuante, e admitido pela própria recorrente, observa-se que a documentação apresentada pela Contribuinte com o fito de comprovar a origem da receita é simulada, ao menos por ter sido pós-datada (nos termos do art. 167, §1º, III do CC/02).

Por fim, ainda que seja dever da contribuinte comprovar a ocorrência de custos e despesas, é impensável que a contribuinte possa auferir tamanhas receitas tendo como custo apenas os valores declarados em seu próprio lançamento. Consequentemente, manter o lançamento como realizado importa em aceitar que os tributos incidam sobre o patrimônio da contribuinte, o que também é inaceitável.

Ao meu ver, o caso em análise configura-se na hipótese estabelecida pelo art. 530, II, ‘b’ do RIR/99, o qual transcrevemos abaixo:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

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;

Em outros termos: o fato de que a documentação apresentada (contratos) tem sérios indícios de fraude e que a contabilidade é deficiente (por não demonstrar todas as operações realizadas e nem ter documentação comprobatória) configuram o inciso II, bem como tornam a escrituração imprestável para determinar o lucro real.

Como reforço, nota-se que o lucro real complementar lançado foi de R\$367.671.761,28, apenas em 1999. Já, se fosse apurado pelo lucro arbitrado, estaríamos diante de um lucro total de R\$ 141.501.714,66

Tendo em vista que era caso de lançamento conforme o lucro arbitrado, devem os autos ser cancelados, posto que houve erro material.

3. CONCLUSÃO

Diante de tudo quanto exposto, voto no sentido de, não conhecer do Recurso de Ofício, afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário quanto ao erro na forma de apuração do IRPJ e da CSL, posto ser inadequada a tributação pelo lucro real diante do volume de receita omitida, determinando que sejam cancelados os referidos autos de infração. Ressalto que esse vício não atinge o PIS e a COFINS, posto que incidem sobre a receita, e não sobre o lucro, seja real ou seja arbitrado, mantendo-se a multa qualificada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto