

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

Processo nº 10909.000606/2005-98
Recurso nº 150.054 Voluntário
Acórdão nº 1402-00.086 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ e OUTRO - ANOS-CALENDÁRIO: 2001 a 2003
Recorrente AUTO POSTO ÂNGELA LTDA.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

RECURSO DE OFÍCIO.

Sendo o valor exonerado inferior ao valor estabelecido na Portaria MF nº 3/2008, não se conhece do recurso de ofício.

PRELIMINARES DE NULIDADE – ERRO MATERIAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - TIPIFICAÇÃO LEGAL.

Erros materiais no lançamento podem ser corrigidos pelo colegiado e não implicam em cerceamento do direito de defesa, uma vez que esta foi exercida plenamente. Rejeita-se preliminar de nulidade, por inexistir incorreção na tipificação legal.

IRRETROATIVIDADE - LEI 10.174/2001 - SÚMULA Nº 35

Conforme súmula nº 35 do CARF, 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA - VALORES EXCLUÍDOS - ERRO MATERIAL. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receitas com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Exclui-se da omissão de receitas, os valores que foram comprovados conforme apurado em diligência e aqueles decorrentes de erro material.

PENALIDADE - MULTA QUALIFICADA - SÚMULA Nº 25.

Conforme súmula nº 25 do CARF, a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício,

1

sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - SÚMULA Nº 4 DO CARF.

Conforme súmula nº 4 do CARF, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se às exigências reflexas, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão de sua estreita relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, e quanto ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, dar provimento parcial para excluir do lançamento o valor tributável de R\$ 20.428.214,22 e reduzir a multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 21 MAI 2010

Participaram, da sessão de julgamento os Conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima, Antônio Bezerra Neto, Marcos Shigueo Takata, Carmen Ferreira da Silva, Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira

Relatório

I – DA AUTUAÇÃO

Trata-se de lançamentos do IRPJ (regime de apuração do Lucro Real) e contribuições (CSLL, PIS e COFINS) dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, relativos à infração de omissão de receitas, com exigência da multa qualificada.

A infração de omissão de receitas foi caracterizada pela não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos movimentados em conta-corrente, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96.

Em 25.08.2004, a contribuinte foi intimada a apresentar entre Livros contábeis e fiscais e outros documentos, cópia dos extratos de contas bancárias e de aplicações financeiras. Após várias intimações e pedidos de prorrogação de prazo, a contribuinte apresentou os extratos, cujas cópias constituem os docs. de fls. 35 a 1014. Em 12.11.2004, foi intimada a justificar a origem dos recursos financeiros movimentados em conta-corrente de sua titularidade e a comprovar a correta escrituração na contabilidade e se foram oferecidos à tributação (anexo único com 33 páginas).

Pela resposta de fls. 1056, a contribuinte alegou que também transportava combustível e que sua receita operacional era somente o frete, sendo que os valores depositados em suas contas eram das Distribuidoras de combustível e das Usinas, as quais são citadas. Segundo a fiscalização, não apresentou nenhum documento que comprovasse as operações e que as tenha contabilizado.

Em 15.12.2004, a fiscalização, abre MPF-E, para as empresas que lista (23) e as intima a comprovar as alegações do Auto Posto Ângela, ou seja, que simplesmente transportou as mercadorias e que mesmo assim recebeu o dinheiro e depositou em sua conta-corrente e logo após pagou com cheque seu, fls. 1078 a 1136.

A fiscalização após análise dos esclarecimentos e documentos apresentados pela contribuinte, assim como a análise das respostas às intimações de terceiros, excluiu dos depósitos bancários vários valores, tais como, transferências entre contas de sua titularidade, contrato firmado com a Texaco, valores repassados à Polícia Militar e valores repassados às distribuidoras de combustíveis (R\$ 10.538.313,36), tendo em vista as informações prestadas pelas mesmas e os cheques emitidos pela contribuinte a favor destas.

Das explicações da contribuinte, considerou como não comprovados:

- R\$ 5.182.902,44, mencionados como garantias para liberação de empréstimos, pois apenas a declaração de um ex-gerente do Banco Bamerindus não basta para comprovar a origem dos recursos;

- R\$ 16.084.505,16, que, segundo a contribuinte, referem-se às operações de desconto de cheques de terceiros, uma vez que o documento apresentado constitui mero resumo dos valores constantes da intimação fiscal;



- R\$ 1.169.886,95, relativos a empréstimos recebidos, pois não foram apresentados documentos comprobatórios;

- R\$ 919.094,40, relativos a cartões de crédito, uma vez que a contribuinte comprova apenas a venda de cartões, mas, não apresenta nenhum elemento que ateste que estas operações foram oferecidas à tributação.

O valor total de depósitos bancários cuja origem foi considerada como não comprovada atinge o montante de R\$ 34.194.794,03. Estão relacionados no Anexo Único do Termo de Intimação Fiscal de 12.11.2004, de fls. 1015/1048.

A justificativa para a multa de 150% se deu em razão dos recursos financeiros terem transitado pelas contas correntes da contribuinte e regularmente intimada, não ter a mesma, comprovado as operações na totalidade, com documento hábil e idôneo. Fato esse que demonstraria que o sujeito passivo sabia e movimentou os recursos financeiros, mas, não registrou, devidamente, em sua contabilidade e tampouco os ofereceu à tributação.

II – DA IMPUGNAÇÃO E DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Para tratar dos argumentos contidos na impugnação, transcrevo a síntese contida no voto da decisão de primeira instância às fls. 11: “ ... (a) erro na tipificação da infração, pois ainda que houvesse omissão a ser tributada esta estaria em desacordo com os dispositivos legais mencionados no auto de infração, conjugado com a imprestabilidade dos depósitos bancários para fins de exigência fiscal; (b) irretroatividade da Lei nº 10.174/2001; (c) falta de comprovação material uma vez que entende que haveria demonstrado que os recursos depositados em suas contas bancárias pertenciam a terceiros; (d) erro na determinação da base de cálculo do imposto devido; (e) aplicação da multa de ofício de 150% haja vista a não caracterização de dolo; (f) inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora; e (g) lançamentos decorrentes.

Abaixo relato o decidido pela Turma Julgadora em sua decisão relativa à sessão de 21.09.2007.

Em relação a erro na tipificação da infração e imprestabilidade dos depósitos bancários para fins de exigência fiscal, em síntese rejeita esses argumentos porque com o advento da Lei 9.430/96, a carga probatória atribuída ao fisco foi atenuada, bastando que fosse demonstrado a ocorrência de depósitos bancários de origem não comprovada para caracterizar a omissão de rendimentos. Considerou que os demais dispositivos legais citados não são conflitantes com o lançamento, uma vez que versam sobre o dever do contribuinte de escriturar todas as operações, sobre a definição do lucro bruto, sobre a apuração do lucro real e sobre a forma de tributação a ser adotada quando o fisco apura omissão de receitas.

No que se refere ao arbitramento do lucro, concluiu que havendo o contribuinte optado pelo lucro real, não poderia, por lhe ser mais favorável, requerer o arbitramento do lucro. Ressaltou que a detecção de uma omissão de receitas não impõe ao fisco o arbitramento do lucro, ao contrário, conforme estabelecido no art. 24 da lei 9.429/95, deve ser adotado o regime de tributação eleito pelo contribuinte para fins de determinação do imposto a ser exigido no lançamento de ofício, optando-se pelo arbitramento apenas quando se verifica uma das hipóteses previstas no art. 530 do RIR/99, o que não se aplica ao caso em discussão.

Em relação à irretroatividade da Lei 10.174/2001, concluiu que embora não haja nos autos evidências que a ação fiscal tenha se iniciado por via da CPMF, a matéria foi apreciada. A Turma Julgadora argumentou que a legislação tributária expressamente excetua

do princípio da irretroatividade das disposições legais que trazem em seu conteúdo a previsão de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou a ampliação dos poderes de investigação da autoridade fiscal.

Quanto à falta de fundamentação material, no que se refere aos empréstimos bancários, consigna a Turma Julgadora que a contribuinte apresentou apenas a declaração de um ex-gerente do Bamerindus, o que não basta para comprovar a origem dos recursos. Consignou que deve ser feita uma análise individualizada de cada um dos depósitos, e sendo assim, deveria ter apresentado documentação comprobatória da origem, coincidente com data e valor, de cada um dos ingressos efetuados em sua conta corrente bancária, para afastar a tributação imposta.

Da mesma forma, quanto aos demais empréstimos considerou que não foi apresentado nenhum documento, apenas foram feitas alegações. Igualmente, no que tange às operações de desconto de cheques de terceiros, além da listagem elaborada pela própria contribuinte, resumindo os valores constantes da intimação fiscal, nenhum outro documento foi apresentado que corroborasse as suas alegações.

Quanto ao valor da receita bruta contabilizada pela autuada no valor de R\$ 21.452.346,49, argüi que não se questiona se a contribuinte tributou ou não tais recursos, contudo não há nos autos qualquer prova de que estes efetivamente ingressaram nas contas correntes em análise. Caberia à contribuinte, para cada um dos depósitos que desejasse ver expurgado, apresentar os documentos, coincidentes com data e valor, que comprovasse que tais valores já haviam sido oferecidos à tributação, o que não ocorreu.

Quanto aos valores liberados pelas administradoras de cartões de crédito, a Turma Julgadora, excluiu do total da omissão, o montante de R\$ 888.666,39. Ressaltou que o total dos créditos é de R\$ 924.982,33, sendo R\$ 5.887,93 a maior do que o valor pleiteado pela contribuinte, mas efetuou um pequeno ajuste, eis que a omissão tributada no mês de março de 2000 foi de R\$ 4.956,39 (fl. 2113), enquanto que o total dos créditos relacionados a cartões de crédito é de R\$ 41.272,33. Exonerou o IRPJ, CSLL, COFINS e PIS de R\$ 338.399,12 e respectiva multa de ofício. A fundamentação para a exclusão foi a de que houve erro de tipificação da infração adotada pela fiscalização, uma vez que o valor foi exigido em conjunto com os demais depósitos e enquadrado na presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/96, porque não teria sido comprovada a tributação desses valores, quando, nessa situação, caberia à fiscalização demonstrar que esses valores não foram oferecidos à tributação, que se confirmado, sairia do âmbito da presunção legal. Recorreu de ofício.

No que se refere a erro na determinação da base de cálculo, consigna a Turma Julgadora que em relação aos meses de novembro e dezembro, observa-se que a fiscalização, por equívoco, somou no anexo único do Termo de Intimação Fiscal (fls. 1039 e 1041) os depósitos de novembro e dezembro, totalizando R\$ 2.288.070,05. Esse valor corresponde a R\$ 1.490.439,86, para novembro e R\$ 797.630,19 para dezembro, sendo estes mesmos valores informados no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Concluiu que trata-se de mero erro material que nenhum prejuízo trouxe à autuada, ainda mais porque no referido Termo de Intimação Fiscal, os depósitos encontram-se individualizados.

Em relação ao pedido de exclusão da CSLL lançada de ofício da base de cálculo do IRPJ, consignou que desde a edição da Lei 9.319/96, tal dedução não mais é admitida.



Quanto à multa qualificada, considerou a Turma Julgadora, que a conduta da contribuinte de não declarar recursos que transitaram em sua conta corrente ao longo de três anos-calendário consecutivos, levou a fiscalização a qualificar a multa. Entende que o valor expressivo da omissão de receitas apurada associado ao reiteramento da conduta em relação a mais de um ano-calendário, compõem um quadro no qual a existência de uma atitude tendente à deliberada subtração de valores à tributação se mostra amplamente evidenciada. Considerou que o intuito doloso ficou caracterizado.

Considerou improcedentes as alegações da autuada, no que se relaciona com a aplicação da Taxa Selic.

No que se refere ao PIS e COFINS, a decisão de primeira instância, considerou que a omissão apurada decorre de depósitos bancários de origem não comprovada, ou seja, a natureza da omissão não foi evidenciada, a discussão acerca da substituição tributária seria pertinente se estivéssemos diante de uma omissão de receitas decorrente de venda de combustível, o que não se aplica à lide.

Estendeu o decidido em relação ao IRPJ, às exigências da CSLL, COFINS e PIS.

No item 10 da decisão foram consignados os efeitos da decisão sobre o crédito tributário. Foi emitido Fapli e Facs conforme fls. 2447 a 2452.

III – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A ciência da primeira decisão se deu em 05.01.2006 e o recurso foi apresentado em 03.02.2006. Tendo em vista contradição nessa decisão constatada quando do julgamento no 1º CC, em sessão de 13.06.2007 (Resolução 107-00.663) foi proferida outra, cuja ciência à contribuinte se deu em 07.11.2007 e o recurso foi apresentado em 06.12.2007.

Os argumentos são:

Falta de fundamentação material para o lançamento:

Alega que demonstrou cabalmente a origem dos recursos, comprovação que entende poder ser aferida pelos esclarecimentos que prestou e pelos documentos que forneceu em resposta aos Termos de Intimação lavrados pelo autuante ao longo da ação fiscal, conforme resposta datada de 07.12.2004, que transcreve, e que a seguir também transcrevo:

A contribuinte, durante o período sob fiscalização, realizou operações de transporte de combustíveis, possuindo como destinatários finais diversos Postos de Combustíveis localizados no Estado de Santa Catarina;

Dentre várias Distribuidoras de combustíveis para as quais a contribuinte realizava referidas operações, citamos as empresas Petropar ..., Petrosul ..., Fox Distribuidora ..., Delta ..., Fic ...;

Ressaltamos que além das operações de distribuição de combustíveis, a contribuinte, igualmente por conta de terceiros, ou seja, em nome das supra citadas empresas Distribuidoras, realizava a cobrança dos respectivos valores junto aos Postos de Combustíveis adquirentes da mercadoria;

Ocorre que a contribuinte ao receber os pagamentos relativos aos combustíveis que distribuía aos respectivos Postos,



inadvertida e equivocadamente, depositava referidos numerários em conta corrente de sua titularidade, para, posteriormente, repassa-los às Empresas Distribuidoras;

Portanto, enalteçemos que os pagamentos concretizados pela contribuinte em favor das Empresas Distribuidoras, relativamente às operações de transporte e cobrança de combustíveis que realizava por conta e nome destas últimas, efetivavam-se com cheques da titularidade da própria contribuinte e através de DOC;

Em algumas oportunidades, quando não depositava diretamente em sua conta corrente os valores percebidos dos Postos de Combustíveis adquirentes das mercadorias, a contribuinte realizava o desconto dos cheques em bancos e instituições financeiras, repassando os mesmos nos moldes acima descritos, os respectivos valores às empresas Distribuidoras

Argumenta que para comprovar o alegado, juntou durante a fiscalização diversos documentos, alguns fornecidos pelas próprias Distribuidoras, na qualidade de beneficiárias finais dos valores questionados, discriminando, inclusive os Postos de Combustíveis adquirentes dos produtos que entregava, operações essas, que em última análise, comprovariam a origem dos valores questionados.

Aduz que também juntou inúmeros conhecimentos de transportes rodoviários de cargas e respectivos relatórios de vendas, fornecidos por algumas Distribuidoras (Petrosul, Petropar e Delta), discriminando as notas fiscais por ela emitidas, os valores, as quantidades e os Postos de Combustíveis, destinatários finais dos produtos transportados pela autuada.

Destaca que em novos expedientes protocolizados em 13.01.2005 e 24.01.2005, ainda durante a ação fiscal, anexou diversos documentos e demonstrativos com vistas a comprovação da origem dos valores movimentados em suas contas correntes bancárias, a saber:

- R\$ 16.084.505,16 – valor referente a operações de desconto de cheques de terceiros, sejam aqueles oriundos de seus negócios próprios, sejam provenientes de cheques recebidos por conta das Distribuidoras, nos moldes explanados;

- R\$ 5.182.902,44 – valor relativo a empréstimos, na modalidade de conta garantida (Banco do Brasil, Banco Bandeirantes e Banco Itaú);

- R\$ 1.169.866,95 – valor originário de empréstimos para capital de giro liberados pelos Bancos onde a recorrente mantém conta corrente;

- R\$ 3.983.441,24 – valor relativo a transferências entre as contas bancárias de sua titularidade (Banco do Brasil, Banco HSBC, Banco BCN, Banco Itaú e Banco Bandeirantes); (tal valor foi aceito pela fiscalização);

- R\$ 919.094,40 – valor relativo a venda nos cartões de crédito, incluindo liberações antecipadas por parte das operadoras de cartões (Credicard, Redecard e Visanet); (o valor da venda nos cartões de crédito foi excluído pela Turma Julgadora, com ajustes);



- R\$ 10.538.313,36 – Valor aceito pela fiscalização que foi repassado a empresas Distribuidoras fornecedoras dos produtos que a recorrente transportava, o qual era inicialmente, creditado em sua conta e posteriormente, repassado às Distribuidoras. Esta parcela seria apenas a aceita pelo fisco, comprovada com cópia de cheques. Entretanto, o valor repassado teria sido muito superior, sendo que a diferença teria sido rejeitada pelo autuante em razão da cópia dos cheques não terem sido localizados pelos Bancos, conforme se comprovaria pelas respostas dadas pelo Banco Bandeirantes;

- R\$ 290.000,00 – valor relativo a contrato firmado com a Texaco; (tal valor foi aceito pela fiscalização);

- R\$ 343.624,06 – valor de depósitos efetuados pela Polícia Militar de Santa Catarina em favor da recorrente; (tal valor foi aceito pela fiscalização);

- R\$ 21.452.346,49 – valor da receita bruta contabilizada e declarada pela recorrente em suas DIPJ nos anos-calendário fiscalizados.

Do montante total de R\$ 49.350.172,69 apurado pelo fisco, a recorrente afirma que justificou e comprovou a origem da totalidade dos valores creditados em suas contas correntes bancárias o que faria cair por terra a pretensão fiscal por absoluta ausência de fundamentação material que possa amparar o lançamento.

Aduz que a diferença apurada pela fiscalização resultou da não aceitação de algumas parcelas acima enumeradas, especialmente, aquelas referentes às operações com as instituições financeiras nas quais a recorrente mantém conta corrente (operações de desconto, empréstimo conta garantia, empréstimo para capital de giro e recebimentos relativos a venda no cartão de crédito), a pretexto de que não foram apresentados os correspondentes contratos firmados entre as partes.

Salienta que as modalidades de empréstimo acima enumeradas prescindem de contrato formal entre as partes, eis que, constituem-se em facilidades colocadas à disposição das empresas pelos Bancos em geral. Isto porque as liberações dos referidos créditos dependem de garantias dadas pelas pessoas jurídicas às instituições financeiras, como é o caso, das operações de desconto, que na essência, equivale a liquidação antecipada de cheques de clientes da empresa que são entregues ao Banco, de antemão, a título de garantia, para posterior depósito dos mesmos, com conseqüente quitação do empréstimo.

Acrescenta que de igual modo, o empréstimo sob a modalidade de conta garantida fica evidenciado na própria nomenclatura, o crédito liberado pelo Banco tem como garantia conta de investimento ou poupança mantida pela empresa na instituição financeira. Tanto é que o valor emprestado, normalmente tem como limite o saldo da conta investimento e/ou poupança, que fica bloqueado enquanto perdurar a dívida.

Quanto ao empréstimo de capital de giro, explica que corresponde a um cheque especial que o Banco disponibiliza à pessoa jurídica para cobertura de seus negócios, quando necessário. Nesse caso não há necessidade de qualquer outra garantia, até porque, mensalmente, o Banco debita automaticamente, na conta corrente da empresa, a parcela de amortização e os juros cobrados.

A grande vantagem desses “empréstimos” estaria na baixa taxa de juros cobrada pelas instituições financeiras e na celeridade na liberação dos valores disponibilizados às empresas, resultante, exatamente, da informalidade dos contratos, que têm como respaldo os contratos iniciais para abertura das respectivas contas bancárias.

Aduz que pelas peculiaridades dos créditos financeiros, nenhum dos empréstimos necessita, para sua comprovação, de contrato formal entre as partes, o que torna descabida e infundada a rejeição pelo fisco dos extratos bancários como elemento de prova da origem dos recursos advindos desses empréstimos, eis que este é o único documento que registra a efetividade dessas operações.

Do equivocado critério jurídico e fundamentação legal adotados:

Argumenta que procedendo-se à leitura atenta dos dispositivos legais mencionados no auto de infração (art. 24 da Lei 9.249/95, art. 42 da Lei 9.430/96, combinados com os arts. 249, inciso II, 251 e § único, 278, 279, 280, inciso II e 288 do RIR/99) em conjunto com a descrição dos fatos, vê-se que os mesmos não se prestam para respaldar qualquer exigência fiscal apoiada nos fatos lá descritos, eis que cuidam de tipificação legal estranha àqueles fatos.

Quanto ao art. 42 da Lei 9.430/96, o mesmo não se aplicaria, haja vista que a recorrente logrou justificar e comprovar todos os valores creditados nas contas correntes questionadas pelo fisco, mas, que o autuante desqualificou a recorrente da qualidade de mera transportadora e cobradora dos combustíveis que entregava aos Postos para considerá-la como vendedora de fato de referidos produtos.

Neste ponto, faz uma indagação: Se o fisco atribui à autuada a titularidade das vendas e dos recursos delas provenientes, porque não arbitrou os seus lucros, por falta de escrituração das compras e vendas dos combustíveis? Diz que em casos de falta de escrituração de compras, vendas e depósitos bancários, etc a escrita da empresa não se presta para amparar a tributação com base no lucro real, na medida em que não espelharia as reais operações por ela realizadas.

Afirma que não está invocando o arbitramento de lucros como elemento de defesa, até porque tem consciência que escriturou todas as operações que realizou, inclusive os créditos bancários que lhe pertenciam. Mas, da mesma forma que é vedado às empresas invocar o arbitramento como tábua de salvação para os seus males, não poderia o fisco de deixar de adotá-lo quando a lei o determina, com o único propósito de exigir da recorrente tributo sem causa, representado pela majoração da exigência devido ao regime de tributação que elegeu, lucro real, quando a imputação que atribuiu à autuada, teria como consequência o abandono de sua escrita e o arbitramento de seus lucros.

Faz referência ao princípio da reserva legal, da tributação cerrada, conforme os artigos 3º e 142, § único do CTN.

Conclui que está demonstrada a fragilidade dos fundamentos legais da exigência relativa ao IRPJ, e lançamentos decorrentes, dado que não observados os princípios da legalidade objetivo, constantes do art. 97 do CTN, impondo-se o cancelamento do lançamento.

Da incorreta eleição da base de cálculo:

O AFRF majorou a base de cálculo dos lançamentos, porque fez incidir o tributo sobre o valor bruto das vendas (créditos bancários), desconsiderando por completo, o valor das compras dos produtos comercializados (combustíveis) que se constituiria em necessário custo para a recorrente. Diz que em razão de sua atividade de revenda de

combustíveis, cujos produtos tem sua margem de lucratividade fixada pela ANP, o fisco teria o dever de levar em conta o efetivo lucro da atividade, sob pena de se exigir imposto sem causa, o que é vedado pela Carta Magna.

Aduz que não se deve argumentar que em se tratando de depósitos bancários de origem não identificada, tal lucratividade não se aplicaria, tendo em vista que a recorrente comprovou à exaustão que:

- a maior parte dos créditos originaram-se de vendas de combustíveis feitas pelas distribuidoras aos postos revendedores dos produtos, os quais eram entregues e cobrados pela recorrente, cujos valores eram posteriormente repassados para as reais vendedoras (distribuidoras);
- as operações de empréstimos junto aos bancos tinham como garantia exatamente os cheques de terceiros que transitaram em suas contas (operações de descontos e adiantamentos das administradoras de cartões);
- o fisco em momento algum, questionou a real atividade exercida pela recorrente (revenda de combustíveis), o que conduz à inarredável conclusão de que qualquer omissão de receita só pode advir dessa atividade.

Argui que se sua escrita não dá suporte a essa apuração, teria o fisco, então, o dever de arbitrar seus lucros, fazendo incidir os tributos e contribuições sobre 1,92% da receita dita omitida, percentual esse determinado em lei para tal atividade.

Ademais ainda que a recorrente tivesse omitido compras, não se poderia cogitar de omissão de receita na totalidade daquele valor, pois, a própria compra representa um custo que necessariamente teria que ser compensado na hipótese de omissão de receita.

Da imprestabilidade do depósito bancário como fundamento da exigência fiscal:

A fiscalização apesar de ter intimado parte das Distribuidoras de Combustíveis, efetivas vendedoras dos produtos transportados pela recorrente, as quais confirmaram ser as reais titulares da maior parte dos valores que transitaram nas contas correntes da autuada, não se deu ao trabalho de verificar se as mesmas contabilizavam como receita os valores que lhe eram repassados e como custo os fretes pagos à recorrente, optando pelo caminho da presunção, de considerar que a suplicante era a compradora direta das mercadorias.

Afirma que atua como simples transportadora dos combustíveis vendidos pelas Distribuidoras aos postos de combustíveis. Recebe o valor da venda, por conta e ordem das vendedoras, repassando-o, em seguida, para as efetivas titulares (distribuidoras).

Argumenta que a pretensa omissão de receitas é juridicamente insustentável, porque além de não corresponder à realidade dos fatos, afronta a legislação de regência, bem como a jurisprudência administrativa e judicial que há décadas vêm consagrando o entendimento de que o depósito ou o extrato bancário, por si só, não é fato gerador do IR. Acrescenta que mesmo a presunção legal do art. 42 e §§ da Lei 9.430/96, que atribui ao contribuinte o ônus de provar que os valores creditados não se referem a receitas omitidas, eis que, mesmo a presunção criada a favor do fisco, não afasta a tese, de que em princípio, os depósitos bancários não representam, por si só, disponibilidade econômica de rendimentos, uma vez que o autor do feito não desenvolveu nenhum esforço, para vincular alegados depósitos ditos não escriturados com alguma receita não escriturada.

Afirma que o procedimento fiscal, afrontou a orientação em voga na CSRF e a do próprio Primeiro Conselho de Contribuintes e o entendimento judicial.

Da inaplicabilidade da Lei 10.174/2001, face ao princípio da anterioridade:

Trata da impossibilidade da aplicação retroativa do art. 11, § 3º, da Lei 9.311/96, com a redação dada pela Lei 10.147/2001. Argumenta que a lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que foi publicada.

Pede que seja declarada a improcedência parcial da exigência, posto que formulada em sua maior parte, sobre depósitos bancários anteriores a 01.01.2002, período esse que inexistia dispositivo legal que pudesse legitimar o lançamento fiscal a esse título.

Da tributação excedente relativa a valores não integrantes do anexo único do Termo de Intimação Fiscal:

Deve-se observar à pg. 25/33 do anexo único do Termo de Intimação Fiscal, que inexistiu o valor total dos créditos ocorridos durante o mês de novembro de 2001.

A autoridade fiscal indica no quadro “Demonstração dos Valores Comprovados e Aqueles a Tributar” integrante do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (TVEAF), o valor de R\$ 1.490.439,86, como sendo relativo ao indicado no mês de novembro. Mas, somando-se os valores relacionados no mês de novembro de 2001, discriminados no anexo citado, se atinge o valor de R\$ 1.424.850,08, ou seja, uma diferença de R\$ 65.589,78, da qual a recorrente não foi intimada.

Verificou também na pg. 26/33 do mesmo anexo e pg. 9/11 do quadro “demonstração de valores comprovados e aqueles a tributar”, integrante do TVEAF, que o total dos valores inerentes ao mês de dezembro de 2001 atinge a importância de R\$ 2.288.070,05, mas, que ao se somar os valores desse mês constantes no anexo, chega-se ao total de R\$ 797.630,19, ou seja, uma diferença de R\$ 1.490.439,86.

Conclui que foi intimada a menor em R\$ 1.556.029,4, e conseqüentemente intimada a maior no valor de R\$ 1.490.439,86 e que esse fato por si só representa ilegalidade e cerceamento de defesa e que por essa razão, o procedimento de fiscalização é temerário, frágil e equivocado, e que esse aspecto aniquila toda a credibilidade do trabalho de fiscalização.

Afirma que a decisão de primeira instância tentou justificar a existência das diferenças em questão, atribuindo-as a erro de fato, alegando porém que os valores fantasiosos encontram-se discriminados nas planilhas sob análise, mas, que citados valores efetivamente não estão relacionados na planilha confeccionada pela autoridade fiscal.

Do descabimento da multa qualificada:

O autuante além de não produzir qualquer prova de intuito fraudulento por parte da autuada, limitou-se a aplicar a multa majorada sem qualquer justificativa para tal exarcebação. Não sendo objeto da lide qualquer dos atos ilícitos tipificados nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64 é totalmente descabida e infundada a aplicação da multa exarcebada por completa ausência de suporte legal.



Inexatidão da base de cálculo do IRPJ lançado de ofício:

Pede a exclusão da base de cálculo do IRPJ da CSLL lançada de ofício. Cita acórdão 101-91594 de 20.11.97.

Tributação reflexa:

Estende os argumentos relativos ao lançamento do IRPJ à CSLL, PIS e COFINS em razão da tributação reflexa;

Especificamente para o PIS e COFINS, afirma que em se tratando de empresa comerciante varejista de combustíveis, que é a atividade que desenvolve, a capitulação legal adotada é equivocada (art. 1º da LC 70/91 e art. 2º da Lei 9.715/98) eis que em tal atividade a lei elege como contribuinte substituto dos comerciantes varejistas as fornecedoras de seus produtos, conforme art. 4º da LC 70/91 (COFINS) e art. 6º da Lei 9.715/98 (PIS).

Afirma que no procedimento fiscal, não foi questionada ou negada a atividade exercida pela recorrente, ao contrário, ao intimar as Distribuidoras e Usinas, com as quais manteve relações comerciais, atestou, que a mesma dedica-se ao comércio varejista de derivados de petróleo e de álcool etílico hidratado, para fins carburantes. Faz referência ao art. 97 do CTN que diz respeito à legalidade das exigências tributárias. Requereu o cancelamento das exigências do PIS e COFINS, por desconformidade, em seus próprios fundamentos, com os dispositivos legais aplicáveis à matéria.

Ilegalidade dos juros Selic na correção dos débitos tributários:

Por falta de previsão em lei e inadequação entre a natureza da taxa como criada e regulamentada pelo BC e o campo tributário, que vêm somar-se a delegação de competência contrária ao CTN, a aplicação da taxa Selic deve ser afastada.

Razões adicionais apresentadas no segundo recurso:

Nas razões adicionais repete parte das já constantes no primeiro recurso, exceto as relativas à discussão sobre a multa qualificada que a seguir são explicitadas.

Aduz que o autuante não se esforçou em produzir um único elemento de prova tendente a caracterizar o evidente intuito de fraude imputado à recorrente, única condição prevista em lei para autorizar a exarcebação da penalidade. Ou seja, inexistiu qualquer resquício doloso, muito menos evidente intuito de fraude por parte da recorrente nos termos preconizados pela Lei. Até porque no caso vertente, a presunção de omissão de receitas respaldou-se unicamente na alegada falta de comprovação de valores creditados em suas contas correntes bancárias pertencentes a terceiros (Distribuidoras de Combustíveis), em relação aos quais a recorrente demonstrou e comprovou, à exaustão, não só sua origem, como seu repasse às reais destinatárias, e o porque dos valores serem depositados em suas contas.

Seria inequívoco que a exasperação da penalidade foi aplicada por meio de artifício fiscal repudiado pelo ordenamento jurídico, de presunção da prática de dolo ou simulação em autuação formulada com base em presunção legal de omissão de receitas respaldada unicamente em alegada falta de comprovação, com documentos hábeis e idôneos, da origem dos recursos. Se a própria fiscalização reconhece que a autuação se fez por presunção de omissão de receitas, por simples inversão do ônus da prova, o dito intuito doloso se fez também por presunção.

Ao proceder a majoração da penalidade por presunção da presunção, ou seja, presunção do intuito doloso, não se observou o entendimento do Conselho de Contribuintes expresso no acórdão 108.07.390 de 14.05.2003, 104-19333 de 2003, 102-47.066 de 12.09.2005.

Ressalta ainda que esse tema não importa mais em discussão dada a **Súmula nº 14 do 1º CC** (a simples apuração de omissão de receitas ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo).

Acrescenta que o disposto no art. 44, II, da Lei 9.430/96, exige a prova do crime para a exasperação da penalidade, e que além disso, a prova relativa ao cometimento da infração, especialmente aquelas em que a fiscalização imputa a prática de fraude, dolo ou simulação é do fisco e não do contribuinte.

IV – DA RESOLUÇÃO DE 13.08.2008

Na sessão de 13.08.2008 o julgamento foi convertido em diligência para que a fiscalização pudesse junto às instituições financeiras, esclarecer o significado de cada histórico de lançamento (em tese), bem como, esclarecer para quais das operações citadas nos históricos eram dados cheques em garantia e se eram creditados na mesma conta corrente quando compensados.

Também foi determinado que fosse confirmado se a contribuinte não contabilizou a sua movimentação financeira em sua totalidade ou se contabilizou a movimentação parcialmente. Na hipótese dos depósitos bancários objeto do lançamento terem sido contabilizados em parte deveriam os mesmos ser identificados e segregados dos demais.

V – DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA

Consta no relatório fiscal que a contribuinte foi intimada a esclarecer para quais das operações citadas nos históricos (chq. Desc.; av. crédito, liberação Oper, empréstimo, est aut, cobrança, líq. Desconto, CRD Instr , pgto autorizado, lib emprést, liberação oper, oper. Desconto, giro parcelado, lib. Desconto e outros) eram dados cheques em garantia e se eram creditados na mesma conta corrente quando compensados.

Também foi intimada a apresentar razão contábil do período de 2000 a 2002, onde deveria constar individualizadamente a conta Bancos; caso houvesse depósitos bancários objeto do lançamento contabilizados, deveriam os mesmos ser identificados e segregados dos demais. Também foi intimada a apresentar relação individualizada (por data e operação) dos valores que foram mencionados, com vínculo com os créditos em conta-corrente e a apresentar os respectivos comprovantes. Os valores são: (i) R\$ 16.084.505,16 a título de operações de desconto de cheques de terceiros, (ii) R\$ 5.182.902,44 relativo a empréstimos na modalidade de conta garantida, (iii) R\$ 1.169.866,95 de empréstimos para capital de giro e (iv) R\$ 21.452.346,49 de receita bruta contabilizada.

A contribuinte após esclarecer o significado de cada histórico, respondeu que à exceção das operações lançadas sob o histórico “Av. Crédito”, para todas as demais, eram efetivamente entregues cheques como garantia das transações, os quais sempre teriam sido creditadas na mesma conta corrente quando de sua compensação



Com o intuito de comprovar que contabilizava as contas bancos juntou planilha de fls. 2532, correspondente a saldos bancários, em 31.12.2000, 31.12.2001 e 31.12.2002, discriminando as contas bancárias e respectivos bancos e livros Razão de fls. 2533/2558, da conta Bancos, nos anos-calendário de 2000 a 2002. Afirmou que por questões óbvias e coerentes, pretender que os valores das receitas da recorrente coincidam com os valores dos créditos e/ou depósitos bancários, revela-se como técnica e humanamente impossível, e que, os depósitos ocorridos são parte integrante das supracitadas receitas, podendo ser da própria data, como também de datas anteriores.

Esclarece que quanto ao valor de R\$ 16.084.505,16, reitera que se trata de valores referente a operações de desconto de cheques de terceiros, sejam oriundos de seus negócios próprios, sejam provenientes de cheques recebidos por conta das distribuidoras, nos moldes explanados. Seria a liquidação antecipada de cheques de clientes da empresa, entregues de antemão ao Banco, como garantia, para serem depositados, quitando o empréstimo. Para aclarar essas operações anexa os quadros demonstrativos acompanhados, em ordem cronológica, da respectiva documentação atinente às transações. Demonstrativos e documentos anexados às fls. 2573/4222,

Quanto aos empréstimos na modalidade “Conta Garantia”, de R\$ 5.182.902,44, esclareceu que citadas operações funcionavam da seguinte forma: o Banco fornece um limite de crédito com fiança de aval e cheques pré-datados, o valor do limite é creditado em conta corrente sempre que solicitado e os cheques pré-datados são descontados e creditados em conta corrente, sendo posteriormente debitados e creditados na conta garantia, conta essa que possuía juros com taxas mais acessíveis. Juntou 6 relatórios gerenciais – empréstimo – na modalidade conta garantia (fls. 2559/2659).

Quanto aos empréstimos para capital de giro, no valor de R\$ 1.169.866,95, juntou dois demonstrativos do empréstimo/financiamento de fls. 2570/2571.

O autor da diligência também intimou os Bancos a detalhar o significado dos históricos dos lançamentos contidos nos extratos bancários, em relação às operações de crédito. Também deveria ser informado se em alguma destas operações eram dados cheques em garantia e se eram creditados na mesma conta-corrente quando compensados.

O autor da diligência concluiu:

- Da análise dos documentos juntados pelo Bradesco, fls. 4271/4476, não é possível afirmar se há cheques em garantia e se os mesmos eram creditados na mesma conta-corrente do cliente, quando compensados;

- Após juntada de novas provas ao processo, considerou comprovadas as seguintes operações: (i) Banco do Brasil: “histórico ES Aut” – cancelamento de um pagamento (débito) e empréstimo que é uma operação de crédito na modalidade de conta garantia, na qual a garantia da operação foi de hipoteca; (ii) Banco Itaú: “histórico giro parcelado” – refere-se a parcela de empréstimo de capital de giro; (iii) HSBC Bank: “histórico Lib Empr” – liberação de empréstimo e “histórico Transf.Interconta” – transferência entre contas da mesma titularidade;

- que a contribuinte afirma da incoerência e da impossibilidade em pretender que os valores das receitas da recorrente coincidam com os valores dos créditos e/ou depósitos bancários e que os depósitos incorridos são parte integrante das receitas, podendo ser da própria data, como também de datas anteriores – Por entender que essa afirmação era coerente, o autor da diligência entendeu que seria de se considerar a receita bruta declarada em DIPJ,

mas que, seguindo o mesmo raciocínio, não se poderia também considerar como justificado os cheques descontados, fls. 2573/4222, pois estes o seriam em função da própria atividade da empresa e se assim fosse feito, estaria sendo considerado em duplicidade a mesma receita operacional.

- Manifestou-se no sentido de que parecia impossível que uma empresa viesse a utilizar-se de sua própria conta-corrente para fazer descontos de cheques de terceiros, que não tivessem vínculo com sua atividade operacional; e se assim o fosse, deveriam transitar pela contabilidade, o que em momento algum teria sido comprovado;

- O valor de R\$ 919.094,40, de fls. 2428, que se refere às operações com cartão de crédito, estão inclusas nas receitas operacionais, dessa forma, não poderia ser considerado novamente como exclusão da base de cálculo;

- Do valor total declarado como receita bruta, considerou como inclusos os valores depositados com histórico: depósito, desconto de cheques, operação de desconto, cobrança, aviso de crédito, transferência, cartões de crédito (visanet/redecart/credicard), pagamento pela Polícia Militar, crédito conforme instrução – A partir do total intimado de R\$ 49.350.172,69, considerou como comprovado o valor de R\$ 3.983.441,24, a título de transferência de contas, R\$ 290.000,00 relativo a contrato da texaco, R\$ 343.624,06 referente a recebimento da Polícia Militar e R\$ 10.583.313,36 de cheques de distribuidoras, obtendo o total comprovado de R\$ 15.155.378,66, restando a tributar o valor de R\$ 34.194.794,03; ao valor a tributar diminuiu os valores considerados comprovados de R\$ 2.124.642,79 (operações de empréstimos, estorno de débito e capital de giro) e diminuiu a receita declarada na DIPJ e acresceu os recebimentos da Polícia Militar que já estavam declarados;

- Elaborou novos demonstrativos com os valores não justificados, que deveriam ser tributados pelo IRPJ e reflexos, de fls. 4477/4479.

Restou a tributar, conforme resultado da diligência os seguintes valores:

Ano	Valor – R\$
2000	3.775.201,54
2001	9.764.082,02
2002	792.753,78
Total	14.332.037,34

VI – DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

A recorrente em sua manifestação apontou alguns pontos de discordância em relação às conclusões fiscais.

Entende ser totalmente arbitrário e equivocado o procedimento fiscal quanto à desconsideração do valor de R\$ 16.084.505,16, como origem dos créditos objeto da autuação, porque teria apresentado prova irrefutável de que mencionado valor refere-se a operações de desconto de cheques de terceiros, sejam aqueles oriundos de seus negócios próprios, sejam provenientes de cheques recebidos por conta das Distribuidoras. Afirma que correspondem a liquidação antecipada de cheques de clientes da empresa, entregues de antemão ao Banco, como garantia, para depois serem depositados, quitando o empréstimo.



Enumera os quadros demonstrativos de cada banco, sob históricos de cheque (s) descontado(s), liberação de operação, operação de desconto, liberação de desconto, líquido desconto. Entende que apesar da demonstração inequívoca da efetividade dessas transações, a fiscalização deixou de considerar o respectivo valor como prova da origem dos recursos movimentados na conta-corrente da recorrente, não por duvidar da sua realização, mas sim por motivos abstratos, como por exemplo, considerar estranho o desconto de cheques de terceiros, conforme declarado, com todas as letras, no Termo de Informação Fiscal:

Da análise dos documentos juntados pelo Banco Bradesco S/A, fls. 4271/4476, não é possível afirmar se há cheques em garantia e se os mesmos eram creditados na mesma conta-corrente do cliente, quando compensados.

(...)

(...), NÃO PODEMOS também considerar como justificado os cheques descontados, fls. 2573/4222, pois estes o são em função da própria atividade da empresa. E se assim o fizermos, estaremos considerando em duplicidade a mesma Receita Operacional.

Parece-nos impossível que uma empresa venha a utilizar-se de sua própria conta-corrente para fazer descontos de cheques de terceiros, que não tenham vínculo com sua atividade operacional. E, se assim o fossem deveriam transitar pela contabilidade. O que em momento algum foi comprovado.

Salienta a recorrente que não pode ser penalizada em razão de os documentos apresentados pelo Bradesco não serem precisos quanto à entrega ou não de cheques em garantia e se os mesmos eram creditados na mesma conta-corrente do cliente, quando compensados. Afirma que nas operações de desconto de cheques, estes são necessariamente entregues ao Banco e a quitação do valor do empréstimo sob essa modalidade se dá mediante a compensação do cheque dado em garantia em favor do próprio Banco que procedeu ao seu desconto antecipado, não podendo, por isso mesmo, ser creditado na conta-corrente do cliente. Assim, não seria procedente a dúvida suscitada pelo Auditor Fiscal neste ponto, e muito menos justifica a desconsideração do valor do empréstimo sob tal modalidade como origem do montante autuado.

Acrescenta que não se pode olvidar que em caso de dúvida, a lei deve ser interpretada de forma mais favorável ao autuado, nos termos do art. 112 do CTN e que esse mesmo princípio deve ser observado para fazer quedar por terra a justificativa fiscal de que lhe parecia impossível que uma empresa venha a utilizar-se de sua própria conta-corrente para fazer descontos de cheques de terceiros, que não tenham vínculo com sua atividade operacional. Considera-se que trata-se de mera conjectura, longe de espelhar a realidade dos negócios realizados pela recorrente que teriam sido esclarecidos e comprovados desde o início dos trabalhos fiscais.

Argumenta que para comprovar o alegado, juntou diversos documentos, alguns fornecidos pelas próprias Distribuidoras, na qualidade de beneficiárias finais dos valores questionados, discriminado, inclusive os postos de combustíveis adquirentes dos produtos que a recorrente entregava, operações essas, que, em última análise, comprovavam a origem dos valores questionados.

Destaca que a própria fiscalização logrou comprovar o *modus operandi* dos negócios realizados por meio das respostas das Distribuidoras e Usinas fornecedoras dos

produtos transportados pela contribuinte, que teriam confirmado que a recorrente, carregava, transportava e cobrava os recursos provenientes dos produtos por ela fornecidos, como se constata dos expedientes anexos aos autos.

Salienta que o auditor fiscal equivoca-se ao considerar impossível o desconto de cheques de terceiros na conta-corrente da recorrente, pois tal procedimento era inerente aos próprios serviços então prestados pela recorrente às Distribuidoras de combustíveis e Usinas de Alcool.

Ressalta que também não pode prevalecer o argumento de que os cheques descontados seriam inerentes à própria atividade da empresa, e que se os mesmos fossem aceitos como origem dos valores autuados, estar-se-ia considerando em duplicidade a mesma receita operacional, eis que não se está falando de cheques descontados pertencentes à recorrente, hipótese em que tal afirmativa seria aceitável, mas sim de cheques descontados pertencentes às Distribuidoras e Usinas.

Também se manifesta em relação à conclusão inserta no Termo de Informação Fiscal de 02.04.2009 relativa a manutenção da multa qualificada, não obstante as alterações procedidas na base de cálculo do lançamento, especialmente no que respeita a aceitação e reconhecimento da exatidão da receita bruta declarada, fato que, faria cair por terra a exasperação da penalidade, que ocorreu em razão de falha apontada em sua apuração.

Acrescenta que a justificativa fiscal para a majoração da multa carece de fundamentação fática e legal, conforme orientação que vem sendo consagrada no Conselho de Contribuintes, no sentido de rechaçar a aplicação da multa qualificada em lançamentos fiscais pautados em presunção legal de omissão de receitas, por alegada falta de comprovação da origem de depósitos bancários.

Afirma que se a própria descrição dos fatos contida no auto de infração, o auditor fiscal reconhece que a autuação se fez por presunção de omissão de receitas, por simples inversão do ônus da prova, seria óbvio que admite que o dito intuito doloso invocado para qualificação da penalidade se fez, também, por presunção, pois, o autuante não teria produzido nenhuma prova de intuito fraudulento por parte da recorrente. Assim, seria de todo infundada e ilegal a aplicação da multa qualificada na espécie, posto que incomprovado o evidente intuito de fraude exigido em lei para a adoção desse procedimento. Cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e a súmula nº 14 desse Conselho.

Salienta que não sendo objeto da lide qualquer dos ilícitos tipificados nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, e tendo incidido sobre crédito tributário resultante de infração apurada por presunção legal de omissão de receitas, entende ser descabida e infundada a aplicação da multa qualificada, por completa ausência de suporte legal, posto que, as hipóteses previstas nos mencionados artigos são as únicas caracterizadoras do evidente intuito de fraude. Repudia a presunção da presunção, com afronta ao disposto no art. 44, II, da Lei 9.430/96, que exige a prova do crime para a exasperação da penalidade prevista. Ressalta que a prova é do fisco e não do contribuinte.

É o relatório.



Voto

Conselheira ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora

I – RECURSO DE OFÍCIO

A Turma Julgadora considerou o lançamento procedente em parte. O total dos créditos tributários exonerados é de R\$ 338.399,12 mais 150% a título de multa de ofício. Recorreu de ofício a este Conselho.

Pela Portaria do MF nº 3, de 03.01.2008, publicada no DOU em 07.01.2008, que entrou em vigor na data de sua publicação, o valor para efeito de recurso de ofício foi alterado para R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

O valor exonerado do crédito tributário é inferior ao valor estabelecido na Portaria citada. Por essa razão o recurso de ofício não deve ser conhecido por não atender à mencionada condição de admissibilidade.

II – RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário atende às condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de lançamentos do IRPJ (regime de apuração do Lucro Real) e de contribuições (CSLL, PIS e COFINS) dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, relativos à infração de omissão de receitas, com exigência da multa qualificada.

A infração de omissão de receitas foi caracterizada pela não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos movimentados em conta-corrente, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96.

A contribuinte argui a impossibilidade da aplicação retroativa do art. 11, § 3º, da Lei 9.311/96, com a redação dada pela Lei 10.147/2001. Pede que seja declarada a improcedência parcial da exigência, posto que formulada em sua maior parte, sobre depósitos bancários anteriores a 01.01.2002, período esse que inexistia dispositivo legal que pudesse legitimar o lançamento fiscal a esse título.

Sobre essa matéria deve ser aplicada a Súmula nº 35, aprovada pela Portaria do CARF nº 106, de 21.12.2009, que a seguir transcrevo:

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 recorrente argumenta que procedendo-se à leitura atenta dos dispositivos legais mencionados no auto de infração (art. 24 da Lei 9.249/95, art. 42 da Lei 9.430/96, combinados com os arts. 249, inciso II, 251 e § único, 278, 279, 280, inciso II e 288 do RIR/99) em conjunto com a descrição dos fatos, vê-se que os mesmos não se prestam para

respaldar qualquer exigência fiscal apoiada nos fatos lá descritos, eis que cuidam de tipificação legal estranha àqueles fatos.

O enquadramento legal principal é o art. 42 da Lei 9.430/96. Conforme consignou a Turma Julgadora, os demais dispositivos legais citados não são conflitantes com o lançamento, uma vez que versam sobre o dever do contribuinte de escriturar todas as operações, sobre a definição do lucro bruto, sobre a apuração do lucro real e sobre a forma de tributação a ser adotada quando o fisco apura omissão de receitas.

Sobre a discussão de que o depósito bancário não é fato gerador do IR e que mesmo a presunção legal do art. 42 e §§ da Lei 9.430/96, não afastaria a tese, de que em princípio, os depósitos bancários não representam, por si só, disponibilidade econômica de rendimentos, transcrevo o *caput* do artigo mencionado:

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.

Trata-se de presunção legal e por essa razão, o ônus da prova é do contribuinte. Não é a fiscalização que deve vincular os depósitos à receita não escriturada. O contribuinte, uma vez regularmente intimado, é que tem a obrigação de comprovar a origem dos recursos creditados em suas contas correntes com documentação hábil e idônea. Essa é a jurisprudência do Conselho.

No que se refere ao argumento da recorrente de que deveria ter sido arbitrado o lucro, a detecção de uma omissão de receitas não impõe ao fisco o arbitramento do lucro, ao contrário, conforme estabelecido no art. 24 da lei 9.429/95, deve ser adotado o regime de tributação eleito pelo contribuinte para fins de determinação do imposto a ser exigido no lançamento de ofício, optando-se pelo arbitramento apenas quando se verifica uma das hipóteses previstas no art. 530 do RIR/99, o que não se aplica ao caso em discussão.

Deve-se registrar que a fiscalização deduziu do total dos depósitos bancários apurados o valor de R\$ 10.538.313,36, relativos a cheques emitidos pela fiscalizada para as distribuidoras, por ter recebido recursos dos postos de combustíveis, decorrentes da atividade de transporte de combustíveis entre distribuidoras e postos de combustíveis, assim, para parte dos depósitos não atribuiu à autuada a titularidade das vendas e dos recursos delas provenientes. O valor tributado nos autos refere-se a valores que a fiscalização considerou como não comprovados, o que não significa que a fiscalização interpretou que esses valores se refiram à atividade de venda de combustíveis, uma vez que a recorrente não provou a origem de cada depósito.

Passo à apreciação da alegação de falta de fundamentação material para o lançamento.

Conforme acima mencionado, a recorrente além das suas atividades normais de posto de combustível também exercia a atividade de transporte de combustíveis auferindo receitas (frete) e que transportava os combustíveis de distribuidoras diretamente para os postos de combustíveis. Afirma a recorrente que também recebia os cheques relativos ao valor dos



produtos faturados para esses postos de combustíveis pelas distribuidoras e os depositava em suas contas-correntes bancárias (juntamente com a movimentação de sua própria atividade) ou os descontava junto às instituições bancárias.

Portanto, de acordo com a contribuinte, suas contas correntes bancárias recebiam recursos de sua própria atividade e também recebiam cheques de terceiros ou operações de desconto, que eram repassados para as distribuidoras. Entretanto, a contribuinte não consegue explicar individualizadamente por depósito, quanto é justificado por atividade da empresa e quanto é justificado pelos recebimentos relacionados com o transporte de combustíveis.

A fiscalização intimou a contribuinte inicialmente para comprovar o valor de R\$ 49.350.172,69.

A contribuinte no recurso, continuou justificando sua movimentação bancária com base no valor originalmente intimado pela fiscalização, informando valores que já haviam sido aceitos pela fiscalização, tais como, o valor de R\$ 290.000,00 relativo a contrato firmado com a Texaco, o valor de R\$ 343.624,06 relativo a valor de depósitos efetuados pela Polícia Militar de Santa Catarina em favor da recorrente e R\$ 3.983.441,24, relativo a transferências entre as contas bancárias de sua titularidade. Também informou o valor de R\$ 10.538.313,36 acima mencionado, que foi a parcela aceita pelo fisco com base na cópia de cheques; segundo a recorrente o valor seria maior, sendo que a diferença teria sido rejeitada pelo autuante em razão da cópia dos cheques não terem sido localizados pelos Bancos conforme comprovaria pelas respostas dadas pelo Banco Bandeirantes que foram apresentadas com a impugnação.

Sobre esses documentos que atestam a não localização de alguns cheques emitidos pela fiscalizada, de conta mantida junto ao Banco Bandeirantes (conta incorporada pelo UNIBANCO), entendo que somente a cópia do extrato bancário e a informação do Banco de que não localizou a cópia do cheque, não são suficientes como prova para elidir o lançamento. No recurso, a contribuinte não juntou nenhum outro documento que pudesse comprovar que esses valores debitados em sua conta corrente correspondem à transferência de valores dos postos de combustíveis para as distribuidoras.

Nos autos de infração, o valor tributável considerado pela fiscalização é de R\$ 34.194.794,03.

A contribuinte também argumenta que comprovou o valor de R\$ 919.094,40 relativo a vendas com pagamentos efetuados com cartões de crédito. Esse valor não foi aceito como prova durante o procedimento fiscal, entretanto, em julgamento de primeira instância foi excluído do lançamento, o valor tributável de R\$ 888.666,39, com a justificativa de que foi considerado como infração fundamentada no art. 42 da Lei 9.430/96, por ter entendido a fiscalização de que não houve prova de que o valor foi declarado em DIPJ; mas que se assim entendesse a fiscalização, não poderia enquadrar a infração na presunção legal. Também justificou que o valor efetivamente tributado foi de R\$ 888.666,39 e não R\$ 919.094,40.

No recurso a contribuinte continua argumentando que devem ser excluídos determinados valores com base nas seguintes justificativas:

- R\$ 16.084.505,16 – valor referente a operações de desconto de cheques de terceiros, sejam aqueles oriundos de seus negócios próprios, sejam provenientes de cheques recebidos dos postos de combustíveis para entrega às Distribuidoras, nos moldes explanados –

- R\$ 5.182.902,44 – valor relativo a empréstimos, na modalidade de conta garantida (Banco do Brasil, Banco Bandeirantes e Banco Itaú);
- R\$ 1.169.866,95 – valor originário de empréstimos para capital de giro liberados pelos Bancos onde a recorrente mantém conta corrente;
- R\$ 21.452.346,49 – valor da receita bruta contabilizada e declarada pela recorrente em suas DIPJ nos anos-calendário fiscalizados.

Normalmente, em operações de desconto de cheques junto às instituições financeiras, é depositado na conta-corrente do cliente, apenas o valor líquido da operação. Entendo que o fato de a contribuinte descontar cheques, não elide o lançamento, porque o que ela precisa justificar é a origem dos recursos relativos aos depósitos. Mas, não basta dizer que o desconto de cheques se relaciona com suas atividades próprias ou com as operações de frete, em que argumenta que recebe dos postos de combustíveis quando da entrega do combustível e que os repassa às distribuidoras, por ser responsável apenas pelo frete, pois, deve haver a comprovação da origem de cada depósito, o que efetivamente não foi feito pela recorrente.

Na sessão de agosto de 2008 foi determinada a realização de diligência para melhor explicação dos históricos contidos nos extratos bancários entre outras finalidades.

Assim, resta saber se as operações de crédito dos Bancos que não estejam atreladas a desconto de cheques, foram ou não consideradas pelo autor da diligência. Este considerou como comprovado o valor de R\$ 2.124.642,79, que se refere ao histórico nos depósitos de “Liberação Oper”, expressão utilizada pelo HSBC, “empréstimo”, expressão utilizada pelo Banco do Brasil (com garantia de hipoteca), “Est Aut” e “Est”, expressões utilizadas pelo mesmo Banco para caracterizar um estorno de débito, “giro parcelado”, expressão utilizada pelo Banco Itaú, “Lib. Emp (liberação de empréstimo).” e “Transf.Interconta” (transferência entre contas correntes da mesma titularidade) expressões utilizadas pelo Banco Bandeirantes. Para todos esses históricos não foram dados cheques em garantia.

Em relação ao Banco Bradesco, que incorporou a conta corrente da fiscalizada, mantida junto ao Banco BCN, consta no ofício dirigido ao Banco os seguintes históricos: desconto, depósito, transferência e TED. Por esses históricos, constata-se que um se refere a desconto, cujo valor a princípio deve ser mantido, conforme acima abordado, e os outros não se caracterizam como operações de crédito do Banco que ensejem exclusão do valor tributável. Assim a manifestação da interessada de que não tem culpa de os documentos apresentados pelo Bradesco não serem precisos quanto a entrega ou não dos cheques em garantia não interferem neste julgamento, pois os históricos não ensejam dúvida e partimos do princípio de que em operações de desconto de cheques é depositado na conta corrente do cliente, o valor líquido da operação.

Assim, dos históricos obtidos das respostas das instituições financeiras, que comprovam a origem dos depósitos nas contas correntes da interessada, em razão de operações de crédito não atrelados a desconto de cheques, conforme apurou o autor da diligência, somam o valor de R\$ 2.124.642,79, e que estão discriminados na tabela de fls. 4478/4479, como valor comprovado.

A contribuinte em resposta a intimação do AFRF responsável pela diligência, afirmou a incoerência e impossibilidade de se pretender que os valores das receitas coincidam

com os valores dos créditos e/ou depósitos bancários, porque os depósitos incorridos seriam parte integrante das receitas, podendo ser da própria data, com também de datas anteriores. O autor da diligência entendeu que essa afirmação era coerente e que por essa razão, deveria ser considerada a receita bruta já declarada em DIPJ.

Deve-se ressaltar que a infração é de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. A contribuinte tem o ônus de provar essa origem. Mas, me parece razoável, considerando que todas as contas bancárias da contribuinte foram objeto de fiscalização, que os valores declarados em DIPJ possam ser excluídos do valor tributável, como receita auferida, justificando assim, parte dos depósitos bancários objeto do procedimento fiscal.

O AFRF responsável pela diligência, ressaltou que seguindo o mesmo raciocínio não poderia considerar como justificado os cheques descontados de fls. 2573/4222, pois, caso contrário, estar-se-ia considerando em duplicidade a mesma receita operacional.

A própria contribuinte afirma que entre os valores dos cheques descontados há aqueles que se referem à sua própria atividade. Assim, se aceitarmos que o valor declarado em DIPJ deva ser excluído do valor total tributável, não haveria como excluir os cheques descontados. Inclusive na parcela de R\$ 10.538.313,36 já excluída pela fiscalização nos autos de infração, em tese, pode haver valores que também foram objeto de cheques descontados.

Do acima exposto, concluo que o fato de a contribuinte descontar cheques, não elide o lançamento, porque o que ela precisa justificar é a origem desses cheques, e de forma individualizada.

Em relação à alegação de tributação excedente relativa a valores não integrantes do anexo único do Termo de Intimação Fiscal, a recorrente tem razão em parte.

Quanto ao alegado erro no somatório do valor dos depósitos no mês de novembro de 2001, o somatório de R\$ 1.490.439,86 está correto. Não existe a diferença de R\$ 65.589,78, para a qual a autuada diz não ter sido intimada.

Em relação ao somatório dos depósitos do mês de dezembro de 2001 que no Termo de Verificação e Encerramento da ação fiscal, está registrado o valor de R\$ 2.288.070,05 e considerado como não comprovado o valor de R\$ 2.215.670,06, deve ser excluída a importância de R\$ 1.490.439,86, que refere-se ao mês de novembro de 2001 e foi somada aos depósitos do mês de dezembro indevidamente. Assim, o valor não comprovado correto que seria tributável nos autos de infração para o mês de dezembro de 2001 é de R\$ 725.230,19.

Dessa forma, deve ser excluído do lançamento no mês de dezembro de 2001, os depósitos no valor de R\$ 1.490.439,86.

Entretanto, esse erro material é corrigível e não aniquila com todo o lançamento como pretende a recorrente, tampouco implica em cerceamento do direito de defesa, uma vez que a defesa foi exercida plenamente.

Não tendo a contribuinte em seu recurso acrescentado novas provas que comprovem a origem dos depósitos bancários que restaram, entendo que nada mais há que ser excluído do valor tributável.

A tabela de fls. 4477 elaborada pelo autor da diligência, informa por mês, os valores que devem ser excluídos. Deve-se registrar a metodologia que foi utilizada para a apuração do valor tributável mantido.

O autor da diligência ao considerar os valores declarados em DIPJ, acresceu ao valor tributável os recebimentos da Polícia Militar pelo fornecimento de produtos, o que está correto, pois na prática significa deduzir do valor declarado em DIPJ, os valores já considerados como comprovados. Depois deduziu do valor tributável o valor de R\$ 2.124.642,79 e o valor declarado em DIPJ de R\$ 21.452.346,49.

Quanto aos valores recebidos das administradoras de cartão de crédito, que já foram excluídos pela Turma Julgadora, de um lado, esse valor deveria ter sido diminuído do valor tributável, em decorrência do Julgamento da Turma Julgadora, de outro lado, por ser receita incluída, em tese, na DIPJ, deveria ser deduzido do valor total declarado, uma vez que já havia sido excluído pela Turma Julgadora, o que em termos práticos, resulta em nenhum valor a ser tratado na tabela de fls. 4477.

O AFRF que realizou a diligência efetuou os cálculos mensalmente. Da tabela de fls. 4477 que apura o valor mantido, há meses em que os valores a tributar, ou os valores a tributar deduzidos os valores considerados como comprovados, são menores do que o valor declarado em DIPJ, o que resulta em nenhum resultado a tributar para esses meses. São eles: (i) ano de 2000: janeiro a abril, junho e julho, (ii) ano de 2002: janeiro, julho e setembro a dezembro.

Restou valores a tributar nos seguintes meses: maio de 2000, agosto de 2000 a dezembro de 2001 e fevereiro a junho e agosto de 2002. Tal montante é de R\$ 14.332.037,34.

Também deve ser excluído o valor de R\$ 1.490.439,86 relativo a erro material, no mês de dezembro de 2001, conforme já explanado, resultando para esse mês o valor tributável de R\$ 97.123,66.

Assim, o montante tributável total é de R\$ 12.841.597,48, resultante da diferença entre os valores mantidos na tabela de fls. 4477 e a exclusão mencionada do mês de dezembro de 2001, no valor de R\$ 1.490.439,86.

Resta em discussão, a alegada inexatidão da base de cálculo do IRPJ lançado de ofício, as exigências do PIS e COFINS, a multa qualificada e a aplicação dos juros de mora com base na taxa selic.

Quanto ao pedido de exclusão da base de cálculo do IRPJ, da CSLL lançada de ofício, desde a edição da Lei 9.316/96, tal dedução não mais é admitida, conforme art. 1º e § único que a seguir transcrevo:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Em relação às exigências do PIS e COFINS, afirma que em se tratando de empresa comerciante varejista de combustíveis, que é a atividade que desenvolve, a capitulação legal adotada é equivocada (art. 1º da LC 70/91 e art. 2º da Lei 9.715/98) eis que em tal atividade a lei elege como contribuinte substituto dos comerciantes varejistas, as fornecedoras de seus produtos, conforme art. 4º da LC 70/91 (COFINS) e art. 6º da Lei 9.715/98 (PIS).

A Turma Julgadora, no que se refere às exigências das contribuições ao PIS e COFINS, considerou que a omissão apurada decorre de depósitos bancários de origem não comprovada, ou seja, a natureza da omissão não foi evidenciada, a discussão acerca da substituição tributária seria pertinente se estivessemos diante de uma omissão de receitas decorrente de venda de combustível, o que não se aplica à lide. Concorro com a conclusão da Turma Julgadora.

Quanto à multa qualificada, o autuante assim a fundamentou:

Nos termos do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 foi qualificada a multa de ofício para 150%, pois os recursos financeiros transitaram pelas contas-correntes do contribuinte e regularmente intimado não comprovou, na totalidade, com documento hábil e idôneos as operações. Fato esse que demonstra que o sujeito passivo sabia e movimentou os recursos financeiros, mas não registrou, devidamente em sua contabilidade e tampouco ofereceu à tributação.

Portanto, o autuante não comprovou uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, e considerando que a infração de omissão de receitas está fundamentada em uma presunção legal, aplica-se a súmula nº 25 do CARF, que a seguir transcrevo:

Súmula CARF Nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Portanto, deve-se reduzir a multa de 150% para 75%.

Quanto à discussão sobre a aplicação dos juros de mora calculados com base na taxa selic, aplica-se a súmula nº 4 do CARF, que a seguir transcrevo:

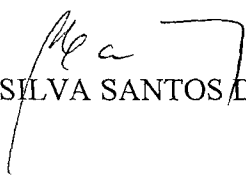
Súmula CARF Nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Aplica-se o decidido em relação à exigência principal, às contribuições decorrentes de tributação reflexa, em razão da estreita relação de causa e efeito.



Do exposto, oriento meu voto para rejeitar as preliminares de nulidade, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento o valor tributável de R\$ 20.428.214,22 e reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, e não conhecer do recurso de ofício.


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

Processo nº : 10909.000606/2005-98
Acórdão nº : 1402-00.086

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 21 MAI 2010

Maristela de Sousa Rodrigues
Maristela de Sousa Rodrigues – Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.