



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.000813/2004-61 ✓
Recurso nº : 141.860 ✓
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1999 e 2000
Recorrente : POLIBRÁS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 12 de setembro de 2005
Acórdão nº : 103-22.093 ✓

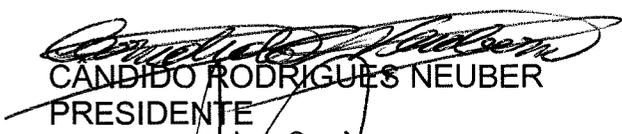
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. A omissão de registro contábil de vultosa movimentação bancária revela escrituração imprestável para respaldar a apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real. Tal condição enseja a tributação pelo regime do lucro arbitrado.

MULTA QUALIFICADA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por POLIBRÁS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, suscitada pela contribuinte, vencidos o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu e o Conselheiro Flávio Franco Corrêa que não acolheu a preliminar em relação às contribuições CSLL e COFINS; e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Maurício Prado de Almeida (Relator) que o provia parcialmente para reduzir a multa de lançamento *ex officio* agravada, de 150% (cento e cinquenta por cento), ao percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva,


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

Recurso nº : 141.860
Recorrente : POLIBRÁS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.

RELATÓRIO

A EXIGÊNCIA FISCAL

Em procedimento fiscal contra a empresa POLIBRÁS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA., com sede em Itajaí – SC, foram lavrados, em 07/04/2004, autos de infração referentes a:

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, fls. 1.113/1.121, no valor total de R\$ 14.345.312,49;

b) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, fls. 1.122/1.128, no valor total de R\$ 5.487.530,51;

c) Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, fls. 1.129/1.136, no valor total de R\$ 384.531,63; e

d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, fls. 1.137/1.144, no valor total de R\$ 1.486.211,31.

Os referidos valores incluem além de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, multa de ofício de 150% e juros calculados até 31/03/2004.

O lançamento de ofício correspondente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ originou-se, conforme descrição dos fatos do Auto de Infração de fls. 1.114/1.115, da constatação de “omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários”.

Os demais lançamentos de ofício, relativos às Contribuições CSLL, PIS e COFINS, conforme descrição dos fatos do Auto de Infração de fls. 1.123/1.124 (CSLL), 1.130/1.131 (PIS), e 1.138/1.139 (COFINS), foram realizados em decorrência da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, na qual as referidas infrações ocasionaram insuficiência na determinação da base de cálculo destas contribuições.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

A IMPUGNAÇÃO

Inconformada com as referidas exigências, a autuada apresentou, tempestivamente, a Impugnação e documentos de fls. 1.157/1.183. Referindo-se à Impugnação, dispõe o relatório do julgado de primeira instância, fls. 1.187/1.190:

“Inconformada com as exigências feitas, a contribuinte apresenta a impugnação de fls. 1.157 a 1.182, que a seguir se resume:

SITUAÇÃO CONTÁBIL DA EMPRESA

- Durante os exercícios fiscais de 1998 e 1999, a Empresa era administrada exclusivamente pelo Sr. José Facusse Chain, que veio a falecer; com seu falecimento, a Empresa permaneceu sem qualquer administrador constituído, até que, em 04/11/2002, através da 8ª alteração contratual, sua esposa, a Sra. Lígia Filomena Poletto Facusse teve de assumir os negócios da família, sem nenhuma experiência da gestão empresarial;

- na realidade, o setor de contabilidade estava numa situação bastante confusa, o que explica as enormes dificuldades enfrentadas pela nova Administração em por em ordem os assuntos da Empresa;

- tais foram os motivos pelos quais não logrou a atual Administração atender às solicitações formuladas pelo Sr. Auditor Fiscal, no que tange aos comprovantes dos depósitos bancários, a não ser os do Banco do Brasil S/A, e os conseqüentes registros;

- não houve recusa, senão verdadeira impossibilidade em fornecer essas informações, devendo por isso ser afastada a acusação de obstrução ao trabalho do Sr. Auditor Fiscal, que, no entanto, obteve tais informações através da quebra do sigilo bancário;

- por outro lado, como a atual Administração não logrou encontrar os comprovantes dos depósitos bancários, resultou igualmente impossível justificar as suas origens, daí extraindo o Auditor Fiscal a conclusão de que se tratam de depósitos bancários de origem não comprovada;

LANÇAMENTO DO IRPJ EXERCÍCIOS 1998 E 1999

- com base na “totalidade da movimentação financeira no período, não justificada”, que considerou como omissão de receita nos termos do art.42 da Lei 9.430/96, o Sr. Auditor Fiscal promoveu o lançamento de ofício;

- em outras palavras, a totalidade dos depósitos bancários, no valor de R\$ 17.235.029,81, foi considerada como resultado de exercício financeiro (lucro tributável), sobre o qual a Autoridade Lançadora apenas compensou o prejuízo acumulado aplicando diretamente as alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e respectivo Adicional, daí resultando o imposto no montante de R\$ 4.259.417,97;

- transcreve o art. 42 da lei 9.430/96 (fl.1.161) onde conclui que, em primeiro lugar, no que tange às pessoas jurídicas, o “caput” do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

dispositivo considera os depósitos com origem não comprovada como **receitas omitidas**, e não como renda. A propósito, vale lembrar que o imposto de renda das pessoas jurídicas utiliza como base de cálculo o lucro real que, por sua vez, corresponde ao lucro líquido do exercício com os acréscimos e exclusões estabelecidos por lei (art.247 do RIR/99 – art.6º do D. Lei 1598/77);

- o art.187 da Lei 6.404/76 estabelece a discriminação do resultado do exercício, colocando como ponto inicial a receita bruta das vendas e serviços, autorizando as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos (inciso I); após apurar a receita líquida das vendas e serviços, serão ainda deduzidos os custos das mercadorias e serviços vendidos, chegando-se ao lucro bruto (inciso II); seguem-se as despesas com vendas, financeiras, despesas gerais e administrativas e outras despesas operacionais a serem deduzidas do lucro bruto (III), apurando-se o lucro ou prejuízo operacional ao qual serão adicionadas as receitas não operacionais (inciso IV); nesses quatro incisos estão as regras básicas para a apuração do resultado do exercício antes do imposto de renda (inciso V), a partir do qual se apura o lucro ou prejuízo líquido do exercício (inciso VI);

- por aí se verifica que a receita das vendas e serviços não poder ser considerada, de plano, como base de cálculo do IRPJ, ou seja, como resultado do exercício financeiro, sob pena de se chegar a valores absurdos, contrariando, assim, a materialidade disposta no art.43 do CTN; precisamente para evitar que a presunção de omissão de receita se transforme em instrumento de inomináveis injustiças, ordena o § 3º do art. 42 supra citado que para efeito de determinação da receita omitida, **deve-se analisar os créditos individualizadamente, excluindo-se os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa jurídica** (inciso I);

- que a lei foi sábia e previu aquilo que ocorre costumeiramente na vida financeira das empresas, ou seja, o remanejamento de recursos de um banco para outro; não basta fazer a soma dos valores dos depósitos bancários, exigindo-se da Fiscalização a análise individualizada e a exclusão das transferências;

- no caso concreto, não está demonstrado no Auto de Infração haver sido realizado esse procedimento, **configurando violação ao § 3º, I do art. 42 da Lei 9.430/96**;

- essa regra da Lei põe em evidência a impossibilidade de se considerar pura e simplesmente como lucro tributável da pessoa jurídica, as receitas que se presumem omitidas, relativas a depósitos bancários cujas origens não lograram ser comprovadas;

- o fato da existência de depósitos bancários não configura disponibilidade econômica ou jurídica de renda, segundo o disposto no art. 43 do CTN, de forma que os depósitos por si só não podem ser considerados como renda tributável; por isso, o 1º Conselho de Contribuintes firmou entendimento pela ilegitimidade do lançamento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

ofício que tributa diretamente os saldos dos depósitos bancários (traz ementas de acórdãos às fls.1.163/1.164);

- assim, sendo manifesta a ilegitimidade da tributação direta dos saldos bancários, merece procedência a presente impugnação para anular o lançamento de ofício quanto ao IRPJ;

LANÇAMENTOS DECORRENTES DA CSLL, PIS E COFINS

- verificada a improcedência do lançamento de ofício de IRPJ, também seguem o mesmo destino os lançamentos reflexivos relativos à CSLL, PIS e COFINS, todos decorrentes do primeiro lançamento;

ILEGITIMIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA MAJORADA E SUAS CONSEQUÊNCIAS

- da análise do art.42 da Lei 9.430/96, depreende-se que os depósitos serão considerados como omissão de receitas só se o contribuinte não fizer essa comprovação. Trata-se, portanto, de uma presunção "jûris tantum" ou relativa, ou seja, sujeita à prova em contrário;

- no caso presente, a Autoridade lançadora baseou-se exclusivamente na presunção relativa de omissão de receita, a partir da impossibilidade da atual administração conseguir identificar e comprovar a origem dos recursos depositados. Provou apenas fatos (depósitos bancários) que não comprovem real omissão de receitas, senão indiciam omissão de receita em face de presunção autorizada por dispositivo legal e com base nessa presunção promoveu o lançamento de ofício;

- daí decorre uma conseqüência de importância transcendental para o deslinde deste processo. Quem se utiliza de uma presunção, especialmente a relativa que admite prova em contrário, não pode sustentar evidente intuito de fraude, que exige prova exaustiva e inequívoca. Presunção e Fraude são conceitos antagônicos não só no âmbito do Direito Tributário como do Direito Penal; (neste sentido, traz ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes, fls.1.166/1.167);

- como se vê, a multa qualificada somente é aplicável nos casos de comprovada fraude; no caso presente, o Auditor não logrou comprovar a existência de fraude, já que não conseguiu nem mesmo comprovar a omissão de receitas, tendo que se valer de uma presunção legal de ordem relativa;

- fica, assim, patente que, além de não caber o lançamento de ofício baseado simplesmente na soma dos valores dos depósitos bancários cuja origem não logrou a atual administração identificar, aplicação da multa majorada de 150% é mais absurda ainda porque não se pode deduzir da presunção relativa estabelecida pelo citado art.42 da Lei 9.430/96 a existência de evidente intuito de fraude, esta deve resultar minuciosamente provada, o que não se verificou no caso concreto;

DECADÊNCIA

- não tendo sido comprovado o evidente intuito de fraude, o prazo para a decadência é o art.150, § 4º do CTN, cujo termo inicial é a data do fato gerador;

- vale lembrar que o § 1º da Lei 9.430/96 dispõe que o valor das receitas omitidas será considerado auferido no mês do crédito efetuado pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

instituição financeira. É neste preciso momento que se teria verificado o suposto fato gerador tanto do Imposto de Renda, que passou a ser mensal a partir da Lei 8.383/91 (art.38) e Lei 8.541/92 (art.3º), como dos demais tributos (CSLL, COFINS e PIS);

- daí se conclui que os valores relativos a todo o ano calendário de 1998 e os valores dos meses de janeiro a março de 1999 foram atingidos pela decadência, tendo em vista que a notificação do lançamento de ofício se deu no dia 12 de abril de 2004.”

O JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Com a impugnação tempestiva, instaurou-se o litígio, o qual foi julgado em primeira instância pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC, que prolatou o Acórdão DRJ/FNS nº 4.189, de 17/06/2004, fls. 1.185/1.199, cuja ementa dispõe:

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

Data do fato gerador: 31/12/1998, 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999, 31/12/1999

Ementa: Depósitos Bancários. Origem Não Comprovada. Omissão de Receitas.

Evidencia omissão de receita a existência de 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; a presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/1998, 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999, 31/12/1999

Ementa: Multa de Ofício Qualificada

Cabe multa de ofício de 150%, quando verificado evidente intuito de fraude, com o contribuinte omitindo movimentação financeira junto a instituição bancária, à margem da escrituração, no intuito de não oferecer à tributação a receita que originou a autuação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/1998, 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999, 31/12/1999

Ementa: PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO – Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para lançamentos referentes ao IRPJ submetido a lançamento por homologação desloca-se da ocorrência do fato gerador para o primeiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: Lançamentos Decorrentes. Efeitos da Decisão Relativa ao Lançamento Principal (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Lançamento Procedente."

As considerações que fundamentaram as conclusões do aludido Acórdão são as seguintes:

"Preenchidos os requisitos formais de admissibilidade da impugnação apresentada, de se conhecer seus termos.

Como relatoriado, a Impugnante alega que a falta de apresentação de seus extratos bancários deveu-se a sua desorganizada contabilidade, não se podendo atribuir tal fato a uma possível obstrução ao trabalho fiscal.

Pelos elementos acostados aos autos, pode-se perfeitamente chegar a uma conclusão diversa.

A contribuinte foi intimada a apresentar, em cinco dias úteis, seus extratos bancários, correspondente ao período de **JANEIRO/1998** a **JULHO/2003**, conforme Termo de Início de Fiscalização (fl. 04) de 21/08/2003, ocasião em que solicitou prorrogação de prazo (fl. 06). Por meio de Termo de Intimação Fiscal (fl. 07) foi reintimada, em 19/09/2003, a apresentar seus extratos bancários, quando veio a informar, em 29/09/2003 (fl.09) que estava entregando os extratos bancários da conta corrente junto ao Banco do Brasil S/A, solicitando prorrogação "...por mais trinta (30) dias o prazo para apresentação dos demais extratos bancários constante do item "3" do termo de intimação fiscal. Esclarece-se que já foram solicitados aos bancos (prova anexa), e estes, por sua vez, disseram que demoraria tal tempo."

As únicas *solicitações* nos autos, a que se refere a contribuinte, encontram-se a fl. 08, dirigida ao BRADESCO e a fl.24, dirigida ao UNIBANCO, onde nas quais a contribuinte solicita a estas instituições os extratos bancários de suas contas nas mesmas, a partir do período de **janeiro de 2000** (não nos olvidemos que o lançamento contempla fatos geradores de 1998 e 1999).

Não obstante tal fato, a contribuinte foi novamente instada a apresentar os extratos bancários anteriores, conforme **Termo de Reintimação Fiscal** (fl.25), de 21/10/2003, quando, em atendimento, a contribuinte informa que (fl.27) "...*muito embora os esforços empreendidos pela empresa fiscalizada no sentido de atender vossa determinação, não foi*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

possível, no prazo assinalado, obter os demais extratos bancários solicitados, além daqueles já entregues em 29 de setembro de 2003."

Diante disso, com base no art. 3º do Decreto 3.724/2001 c/c o art. 30 da lei 9.430/96, o órgão fiscal solicitou diretamente às instituições financeiras os extratos bancários correspondentes ao período de janeiro de 1998 a dezembro de 1999, conforme documentos de fls. 28 a 42.

Oportuno reproduzirmos, parcialmente, o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls.1145/1146):

Após ser dado todos os prazos possíveis para entrega dos extratos bancários e mesmo assim continuar omissos na entrega dos mesmos, caracterizando embaraço à ação fiscal pela negativa não justificada, bem como pelo não fornecimento de informações sobre a movimentação financeira, nos termos do art. 200 da Lei 5.172/66 c/c art. 33 da Lei 9.430/96, em 24/04/2003 foi quebrado o sigilo bancário do contribuinte e emitido RMF – Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira nos termos da Lei Complementar nº 105/2001 e Decreto nº 3.724/2001, fls.28.

Anexo cópia dos extratos bancários e demais documentos enviados pelos bancos, fls.39 a 905.

Foi elaborada uma relação dos valores movimentados por conta e ordem da empresa – anexo único, fls.908.

Eis os termos da **Intimação Fiscal** de 04/03/2004, (fl.906):

Considerando a negativa injustificada em entregar os extratos bancários de sua titularidade, art.33 da Lei 9.430/1996 e amparado pelo Decreto 3.714/2001, foi solicitado os extratos bancários ao Sistema Financeiro. De posse dos extratos bancários, foi elaborado o demonstrativo de Movimentação Financeira.

INTIMA-SE:

01 – Justificar, apresentando documentação hábil e idônea, a origem dos recursos financeiros movimentados em conta-corrente de titularidade da empresa POLIBRÁS – IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, - CNPJ 91.348.872/0001-47, num total de R\$ 17.235.029,81 (dezessete milhões, duzentos e trinta e cinco mil e vinte e nove reais e oitenta e um centavos), no período jan/1998 a dez/1999, nos bancos: Banco do Brasil, Unibanco, Itaú e Bradesco. Comprovar a correta escrituração na contabilidade e se foram oferecidos à tributação. Anexos:

a) Demonstrativo dos Valores Movimentados – Anexo Único, período jan/1998 a dez/1999.

b) Cópia do Razão Contábil, 1998 e 1999, das contas: Caixa e Bancos e Receitas.

NOTE-SE:

1 - As receitas foram registradas na contabilidade como sendo recebidas à vista com crédito à conta caixa. Então, para as Origens de Recursos em Bancos não há contrapartida na conta receitas.

2 - Será aplicado o art.42 da Lei 9.430/96 para os recursos movimentados e que não haja comprovação mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos utilizados nessas operações – Demonstrativo dos valores Movimentados – Anexo Único.

A contribuinte não apresentou a documentação e solicitou prorrogação de prazo (fl.1.074) para mais trinta dias, sendo reintimada (fl.1081) e concedido mais cinco dias de prazo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

Diante disso, a contribuinte tece alguns comentários, com relação apenas à conta corrente mantida junto ao Banco do Brasil (fls.1082/1083), apresentando uma relação a título de Resumo dos Créditos no Banco do Brasil (fls.1084 a 1098) sem, entretanto, apresentar qualquer justificativa e documentação acerca do solicitado nas várias intimações.

Em sede de impugnação, a contribuinte traz alegações no sentido de que não se poderia tributar a totalidade dos depósitos bancários como base de cálculo do IRPJ:

- *transcreve o art.42 da lei 9.430/96 (fl.1.161) onde conclui que, em primeiro lugar, no que tange às pessoas jurídicas, o "caput" do dispositivo considera os depósitos com origem não comprovada como **receitas omitidas**, e não como renda. A propósito, vale lembrar que o imposto de renda das pessoas jurídicas utiliza como base de cálculo o lucro real que, por sua vez, corresponde ao lucro líquido do exercício com os acréscimos e exclusões estabelecidos por lei (art.247 do RIR/99 – art.6º do D. Lei 1598/77);*

- *o art.187 da Lei 6.404/76 estabelece a discriminação do resultado do exercício, colocando como ponto inicial a receita bruta das vendas e serviços, autorizando as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos (inciso I); após apurar a receita líquida das vendas e serviços, serão ainda deduzidos os custos das mercadorias e serviços vendidos, chegando-se ao lucro bruto (inciso II); seguem-se as despesas com vendas, financeiras, despesas gerais e administrativas e outras despesas operacionais a serem deduzidas do lucro bruto (III), apurando-se o lucro ou prejuízo operacional ao qual serão adicionadas as receitas não operacionais (inciso IV); nesses quatro incisos estão as regras básicas para a apuração do resultado do exercício antes do imposto de renda (inciso V), a partir do qual se apura o lucro ou prejuízo líquido do exercício (inciso VI);*

- *por aí se verifica que a receita das vendas e serviços não poder ser considerada, de plano, como base de cálculo do IRPJ, ou seja, como resultado do exercício financeiro, sob pena de se chegar a valores absurdos, contrariando, assim, a materialidade disposta no art.43 do CTN; precisamente para evitar que a presunção de omissão de receita se transforme em instrumento de inomináveis injustiças, ordena o § 3º do art. 42 supra citado que para efeito de determinação da receita omitida, **deve-se analisar os créditos individualizadamente, excluindo-se os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa jurídica** (inciso I);*

- *que a lei foi sábia e previu aquilo que ocorre costumeiramente na vida financeira das empresas, ou seja, o remanejamento de recursos de um banco para outro; não basta fazer a soma dos valores dos depósitos bancários, exigindo-se da Fiscalização a análise individualizada e a exclusão das transferências;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

- no caso concreto, não está demonstrado no Auto de Infração haver sido realizado esse procedimento, **configurando violação ao § 3º, I do art. 42 da Lei 9.430/96;**

- essa regra da Lei põe em evidência a impossibilidade de se considerar pura e simplesmente como lucro tributável da pessoa jurídica, as receitas que se presumem omitidas, relativas a depósitos bancários cujas origens não lograram ser comprovadas;

- o fato da existência de depósitos bancários não configura disponibilidade econômica ou jurídica de renda, segundo o disposto no art.43 do CTN, de forma que os depósitos por si só não podem ser considerados como renda tributável; por isso, o 1º Conselho de Contribuintes firmou entendimento pela ilegitimidade do lançamento de ofício que tributa diretamente os saldos dos depósitos bancários (traz ementas de acórdãos às fls.1.163/1.164);

- assim, sendo manifesta a ilegitimidade da tributação direta dos saldos bancários, merece procedência a presente impugnação para anular o lançamento de ofício quanto ao IRPJ;

Cumpra-se que se esclareça, que a **omissão de receita** é apurada de acordo com o regime de tributação da pessoa jurídica (real ou presumido, arbitrado se de ofício), caso do art.288 do RIR/99, ao passo que aqueles dispositivos legais mencionados pela contribuinte – art.247 do RIR/99 e art. 187 da Lei das S/A – estão se referindo, evidentemente, às receitas e custos/despesas verificados dentro da legalidade das operações das pessoas jurídicas e não na informalidade.

Após a edição da Lei nº 9.430/1996, a movimentação bancária mantida ao largo da escrituração contábil da empresa **ou** sem comprovação adequada, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário, assim, dispendo em seu art. 42:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

.....
Trata-se, portanto, de uma presunção **legal** de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, não comprovados com documentação hábil e idônea, constituem receita omitida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam **omissão** de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

Reitere-se, portanto, que a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas, até mesmo porque, depósito bancário não configura disponibilidade econômica ou jurídica de renda, conforme lembra a recorrente ao mencionar o art.43 do CTN.

Mas, pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um depósito bancário sem origem - e o fato desconhecido - auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta provém de receitas então omitidas.

Ao fisco cabe provar o fato constitutivo do seu direito, no caso em questão, a existência de depósito bancário sem origem comprovada, consoante intimação à fl. 906 e reintimações posteriores. À contribuinte cabe comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira.

Neste sentido, o acórdão proferido pelo 1º Conselho de Contribuintes, Segunda Câmara, Acórdão 102-45.740, em 16/10/2002 (DOU de 07/01/2003):

LANÇAMENTO COM BASE EM MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA – A Lei 9.430/96 (art.42 e §§) operou uma significativa mudança no tratamento tributário conferido à movimentação bancária dos contribuintes de imposto de renda. Inverteu o ônus da prova ao atribuir ao contribuinte o ônus de provar que valores creditados não se referem a receitas omitidas, sob pena de se sujeitar a autuação por acréscimo patrimonial a descoberto. A presunção criada a favor do fisco não afasta a tese de que, em princípio, depósitos bancários não representam, por si só, disponibilidade econômica de rendimentos. Faz mister, porém, um mínimo de esclarecimentos por parte do contribuinte e, na espécie, o Recorrente deixou transcorrer em branco as reiteradas oportunidades a ele concedidas para tanto.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos.

Assim como são inadequadas suas alegações de que **“deve-se analisar os créditos individualizadamente, excluindo-se os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa jurídica”** e, ainda, que a “a lei foi sábia e previu aquilo que ocorre costumeiramente na vida financeira das empresas, ou seja, o remanejamento de recursos de um banco para outro; não basta fazer a soma dos valores dos depósitos bancários, exigindo-se da Fiscalização a análise individualizada e a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

exclusão das transferências,” para concluir que “no caso concreto, não está demonstrado no Auto de Infração haver sido realizado esse procedimento, **configurando violação ao § 3º, I do art. 42 da Lei 9.430/96**”.

Ora, a presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário. Dessa forma, se a impugnante não apresenta documentos que comprovem inequivocamente possuir os depósitos em questionamentos, origem já submetida à tributação ou isenta, materializa-se a presunção legal formulada de omissão de receitas, por não ter sido elidida.

Assim, cabia à empresa, quando intimada, a apresentação dos documentos que comprovassem a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, assim como lhe cabia – e não à Fiscalização – a identificação de valores transferidos entre contas.

Além do mais, não tendo a autuada comprovado a origem dos recursos utilizados nos depósitos, é de se concluir que tiveram origem em recursos mantidos à margem da escrituração.

Em face das circunstâncias que norteiam a situação constatada, tais alegações não são suficientes para elidir a presunção legal de omissão de receitas estampada na lei que ampara o lançamento:

Lei nº 9.430, de 1996:

“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, portanto, de presunção legal, onde a lei determina que, ocorrida a situação fática (créditos em conta de depósito sem comprovação de origem), pode-se presumir, até prova em contrário (esta a cargo do contribuinte), a ocorrência do fato a ser provado (omissão de receita).

Pela jurisprudência trazida pela Impugnante, de se dizer apenas que não se tem como saber, por aquelas ementas dos julgados administrativos, o ano calendário da infração. A nova sistemática de lançamento com base em valores de depósitos bancários de origem não comprovada, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, já mereceu a apreciação do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – LANÇAMENTO COM BASE EM VALORES CONSTANTES DE EXTRATOS BANCÁRIOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 – Caracteriza como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação às quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”(Ac. 1º CC 104-18307, sessão de 19/09/2001)”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

"IRPJ/... /DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta bancária, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (art. 42 da Lei 9.430/96)" (Ac. 1º CC 108-06889 – Sessão de 19/03/2002).

E, como dos autos se pode inferir, fez a autoridade lançadora aquilo que a lei lhe atribuiu como responsabilidade: constatada a expressiva movimentação financeira de contas bancárias, intimou (fls.906) a contribuinte a se manifestar quanto a cada um dos ingressos de recursos identificados nas contas. Nada que se pudesse chamar de um princípio de prova foi apresentado em resposta à intimação fiscal, assim como também não o foi quando da apresentação da defesa ao lançamento.

Multa de Ofício Qualificada (150%)

Eis as alegações trazidas:

ILEGITIMIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA MAJORADA E SUAS CONSEQUÊNCIAS

- da análise do art.42 da Lei 9.430/96, depreende-se que os depósitos serão considerados como omissão de receitas só se o contribuinte não fizer essa comprovação. Trata-se, portanto, de uma presunção "jûris tantum" ou relativa, ou seja, sujeita à prova em contrário;
- no caso presente, a Autoridade lançadora baseou-se exclusivamente na presunção relativa de omissão de receita, a partir da impossibilidade da atual administração conseguir identificar e comprovar a origem dos recursos depositados. Provou apenas fatos (depósitos bancários) que não comprovem real omissão de receitas, senão indiciam omissão de receita em face de presunção autorizada por dispositivo legal e com base nessa presunção promoveu o lançamento de ofício;
- daí decorre uma consequência de importância transcendental para o deslinde deste processo. Quem se utiliza de uma presunção, especialmente a relativa que admite prova em contrário, não pode sustentar evidente intuito de fraude, que exige prova exaustiva e inequívoca. Presunção e Fraude são conceitos antagônicos não só no âmbito do Direito Tributário como do Direito Penal; (neste sentido, traz ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes, fls.1.166/1.167);
- como se vê, a multa qualificada somente é aplicável nos casos de comprovada fraude; no caso presente, o Auditor não logrou comprovar a existência de fraude, já que não conseguiu nem mesmo comprovar a omissão de receitas, tendo que se valer de uma presunção legal de ordem relativa;
- fica, assim, patente que, além de não caber o lançamento de ofício baseado simplesmente na soma dos valores dos depósitos bancários cuja origem não logrou a atual administração identificar, aplicação da multa majorada de 150% é mais absurda ainda porque não se pode deduzir da presunção relativa estabelecida pelo citado art.42 da Lei 9.430/96 a existência de evidente intuito de fraude, esta deve resultar minuciosamente provada, o que não se verificou no caso concreto;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

A multa de 150% foi aplicada em função da ocorrência, no plano fático, do previsto na hipótese normativa do inciso II do Art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme citada no **Demonstrativo de Multas e Juros de Mora** (fl.1121, do Auto de Infração) consolidado no art. 957 do RIR/1999, que assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, (base legal para lançamento da multa qualificada de 150%) senão vejamos:

Art. 71. *Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. *Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Art. 73. *Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.*

Com efeito, para aplicação da multa de 150% é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta adotada pela empresa se configurou em sonegação, fraude ou conluio, conforme definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, bastando apenas que a conduta fraudulenta se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei.

A interessada procedeu com evidente intuito de fraude, na medida em que manteve movimentação financeira à margem da escrituração, no intuito de não oferecer a receita que a originou à tributação.

Como destacado pelos autuantes em seu termo Fiscal, os saldos da conta Bancos, declarados nas DIPJ de 1998 e 1999 não conferem com o Razão correspondente e nem com os extratos bancários (v. fls.149/150).

Ainda, a contribuinte não apresentou todos seus extratos bancários, após diversas intimações, tendo solicitado a alguns bancos que fornecesse extratos somente a partir de janeiro de 2000, quando o lançamento contempla fatos geradores de **1998 e 1999**.

A não comprovação da contabilização de movimentação bancária (afinal a contribuinte foi intimada a fazê-lo, conforme intimação de fl.906) por si só já é um elemento fortíssimo de omissão de receitas, aliado à não comprovação da origem dos depósitos bancários dão o devido suporte



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

legal para a tributação por presunção e para o lançamento da multa qualificada (150%), este, nos termos da definição supra transcrita.

De se destacar também, a magnitude das receitas (afinal, as receitas contabilizadas eram por via do Caixa, então aqueles valores depositados em Bancos, considerados receitas omitidas, não transitaram pela contabilidade em conta de resultado, v. fl.906) desviadas de tributação: **R\$ 7.357.681,70** em 1998 (fl.931) e **R\$ 9.877.348,11** em 1999 (fl.957).

Afinal da onde vieram tais recursos, senão de receitas da empresa? Vale mencionar também a enorme desproporção entre os valores declarados de receitas e a movimentação financeira. Tome-se como exemplo as receitas líquidas declaradas no ano calendário de 1999: R\$ 69.010,25 (1º trim/99, fl.1068); R\$ 23.344,61 (2º trim/99, fl.1069); R\$ 135.243, 52 (3º trim/99, fl.1070) e R\$ 458.529,73 no 4º trimestre/99 (fl.1071).

Claro que o dolo não se presume, conforme ressalta a Impugnante, mas, por outro lado, não há impedimento que se tribute infrações desta natureza (por presunção) com a utilização de multa de ofício **qualificada**, basta que estejam presentes elementos indiciários que equivalem, em força probatória suficiente, a robustez sempre perseguida da comprovação material do ilícito.

Verifica-se, em relação à aplicabilidade da multa de ofício de 150%, portanto, agravada, que ocorreram fatos que acarretaram a conclusão de que a interessada agiu com evidente intuito de fraude, nos termos do Art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, com a existência de valores tributáveis, não declarados, omitidos, quando da entrega da declaração, e não apresentados, espontaneamente, no curso da ação fiscal.

Conclui-se, em face de todo o exposto, que houve a ocorrência de evidente intuito de fraude, nos termos do Art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, com relação aos procedimentos adotados pela interessada.

Da Decadência

Constatada a fraude, o prazo decadencial já não é aquele lembrado pela recorrente, qual seja o que consta no §4º do art.150 do CTN, mas sim, aquele estampado no art.173, inciso I deste mesmo texto legal:

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;

Omissis;

Como o fato gerador mais antigo objeto do lançamento é o do ano de 1998, já se poderia efetuar o lançamento de ofício em 1999, portanto, a contagem inicia-se a partir de 01/01/2000, tendo cinco anos após esta data para efetuar o lançamento. Como a contribuinte foi cientificada em 19 de abril de 2004, mesmo se considerando que o fato gerador do IRPJ (da receita omitida) fosse mensal, como alega a contribuinte (que não é o caso) não ocorreu a alegada decadência.

Dos Lançamentos Decorrentes

Com relação aos Autos de Infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, Contribuição para o Programa de Integração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

Social e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias que motivaram a autuação relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (lançamento principal), deverá ser aplicada idêntica solução, em face da sua estreita relação de causa e efeito, devendo, por conseguinte, ser mantida a autuação.”

O RECURSO VOLUNTÁRIO

A contribuinte foi regularmente cientificada do julgamento de primeira instância, em 05/07/2004, conforme Aviso de Recebimento – A.R. de fls. 1.204. Insatisfeita com o referido julgado, que manteve todas as exigências, interpôs, em 23/07/2004, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, recurso voluntário a este Colegiado, conforme petição e documentos de fls. 1.208/1.259. Quanto ao arrolamento de bens para fins de prosseguimento do Recurso, de acordo com o artigo 32 da Lei nº 10.522, de 2002 e da Instrução Normativa SRF nº 264, de 2002, esclarece que já tem um processo de arrolamento de bens, nº 10909.002123/2002-85, conforme documento anexo (fls. 1.254), o que também foi observado pelo Auditor Fiscal no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal – pág. 7 (fls. 1.151). Anexa “Relação de Bens e Direitos para Arrolamento”, cópias fls. 1.255/1.256, que inclui quatro linhas telefônicas no valor de R\$ 12.365,50, esclarecendo que as mesmas, conforme balanço patrimonial apurado em 31/12/2003, cópia fls. 1.257/1.259, integram a totalidade do ativo permanente da empresa na forma do art. 2º da IN SRF 264, de 2002, o que igualmente foi observado pelo Auditor Fiscal no referido Termo – pág. 3 (fls. 1.147). A Delegacia da Receita Federal da jurisdição da atuada, Itajaí-SC, após análise e providências de sua alçada, conforme despachos de fls. 1.260/1.261, encaminhou o presente processo a este Primeiro Conselho de Contribuintes, para julgamento.

A atuada, no Recurso Voluntário, reproduz parte das alegações apresentadas na Impugnação, as quais encontram-se resumidas no Relatório do julgamento de primeira instância, fls. 1.187/1.190, e acrescenta, em síntese:

Ao contrário do que concluiu a decisão recorrida, a impossibilidade da atual administração em fornecer todos os extratos e identificar documentalmente a origem dos depósitos não pode ser qualificada como oposição à fiscalização. Os extratos também foram requisitados pelo Auditor Fiscal diretamente aos bancos, mediante requisição de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

informações sobre movimentação financeira (RMF), tendo sido obtidos. Assim, não houve qualquer prejuízo ao trabalho de fiscalização. Logo, não há de se falar em embaraço à fiscalização.

O inciso II do art. 43 do CTN, ao se reportar a “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, deixa claro que no inciso I (renda) também se exige que haja acréscimo patrimonial para se configurar o fato gerador do imposto de renda. Assim, sem que se verifique um acréscimo patrimonial, não resta configurado nem a renda, nem os proventos sujeitos à tributação. Na esteira desse entendimento cita comentários de Hugo de Brito Machado.

O lançamento do imposto de renda baseado exclusivamente na soma dos depósitos bancários é inconsistente porque não retrata a situação necessária e suficiente definida em lei para a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, conforme o disposto no artigo 43 do CTN. Assim, não há a obrigação tributária, na forma dos artigos 113 e 114 do CTN.

Por outro lado, a totalidade dos depósitos bancários não pode ser tomada como base de cálculo para o lançamento do imposto de renda, já que não correspondem à base de cálculo definida pelo art. 44 do CTN como sendo o montante (lucro) real, arbitrado ou presumido. Como conseqüência, também esbarra no postulado da legalidade, contido no art. 97, III, do CTN, já que inexistente lei estabelecendo a totalidade de receitas como base de cálculo do imposto de renda. Sob esses fundamentos é que a jurisprudência confirmou a ilegitimidade do lançamento do imposto de renda baseado exclusivamente em depósitos bancários, inclusive na hipótese de arbitramento da base de cálculo. Nesse sentido cita Súmula 182 do TFR e julgados do STJ: RESP 11.351, e do Conselho de Contribuintes: CSRF, Acórdãos nºs 01-02291 e 01-04198, 3ª Câmara, Recurso Voluntário nº 126.198, 7ª Câmara, Acórdãos nºs 107-05807, 107-05211 e 107-05023, e 8ª Câmara, Acórdão nº 108-05978.

A presunção de receitas omitidas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada – estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96 – por si só não confere legitimidade ao lançamento do imposto de renda, porquanto remanesce a contrariedade ao art. 43 do CTN por não estar configurada a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda nem acréscimo patrimonial. Essa interpretação já foi acolhida pelo STJ em caso análogo, por ocasião do julgamento do RESP 158.690, quando se analisou o art. 180 do RIR/80 (que trazia regra semelhante à do art. 42 da Lei 9.430/96).

O lançamento só seria legítimo se, além dos depósitos bancários cuja origem não foi identificada, tivesse sido comprovado pela fiscalização a disponibilidade jurídica e econômica em favor da recorrente com o conseqüente acréscimo patrimonial, o que definitivamente não há no caso presente.

Ainda que se admitisse a possibilidade do lançamento ser baseado exclusivamente nos depósitos bancários, presumidos como receitas omitidas, seria indispensável o arbitramento para determinar a base de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

cálculo. Após mencionar Acórdão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (Recurso Voluntário nº 116.724) afirma que, se a lei 8.981/95 prevê o arbitramento da base de cálculo em casos como o presente, em que a contabilidade não teria registrado a total movimentação bancária (art. 47, inciso II, "a"), isto significa que o lançamento do IRPJ tomando como base de cálculo a totalidade das receitas brutas retratadas nos extratos é procedimento contrário à Lei 8.981/95.

Precisamente para coibir o absurdo de se considerar a totalidade das receitas como lucro e, portanto, base de cálculo dos tributos, é que existe na legislação do imposto de renda a figura do lucro arbitrado, retratado no art. 47 da Lei 8.981/95, cujo inciso II, "a", retrata a hipótese de a escrituração conter vícios para identificar a efetiva movimentação bancária. O legislador fixou percentuais a serem aplicados sobre a receita efetiva ou presumida, a partir da margem de contribuição razoável obtida em média pelas empresas no Brasil.

A decisão recorrida, no entanto, alega que, a teor do art. 288 do RIR/99, a omissão de receita seria "tributada de acordo com o regime de tributação da pessoa jurídica". O art. 288 do RIR/99 somente se aplica às receitas efetivas e não às receitas consideradas como tais por presunção da lei. As receitas efetivas resultaram de ingressos reais e inquestionáveis que foram omitidos pelo contribuinte. Tome-se o exemplo típico das vendas não contabilizadas. Nestes casos é perfeitamente lógica e legítima a integração dessas receitas no lucro real apurado ou na base de cálculo do lucro presumido, porque seu valor é inquestionável. A bem dizer, o art. 288 do RIR/99, que reproduz o art. 24 da Lei 9.249/95, estabelece uma regra geral. O art. 530 do RIR/99 (art. 47 da Lei 8.981/95) e o art. 42, § 2º, da Lei 9.430/96 tratam especificamente da hipótese em que for presumida a receita bruta não contabilizada a partir de depósitos bancários, impondo nesses casos sempre o arbitramento.

O arbitramento da base de cálculo com fulcro nas receitas presumidas a partir dos depósitos bancários, ao contrário do que supõe a decisão recorrida, não é ato discricionário da administração. Como qualquer procedimento fiscal tendente ao lançamento tributário, o arbitramento é ato administrativo vinculado, segundo o que prescreve o art. 142 do CTN. Portanto é indispensável, obrigatório e vinculado.

Ainda sobre as referidas alegações de arbitramento, cita os Acórdãos nºs 108-07.355, 108-07.705, 104-16.858, 103-20.308, 101-93.327 e 103-20.318.

Por qualquer ângulo que se analise o caso presente, resta patente a ilegitimidade do lançamento tributário, como se pode aferir pelas conclusões do presente recurso, sintetizadas a seguir: (1º) por contrariedade ao art. 43 do CTN, na medida em que os depósitos bancários por si só não conferem consistência à materialidade do fato gerador do imposto de renda; (2º) por contrariedade ao art. 44 do CTN, já que a totalidade dos depósitos foi tomada como base de cálculo para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

o lançamento, não correspondendo à base de cálculo definida no citado art. 44; (3º) por contrariedade ao art. 47 da Lei 8.981/95 (art. 530 do RIR/99), por não ter sido feito o arbitramento da base de cálculo.

A decisão recorrida sequer reconheceu a consumação da decadência em relação ao período anterior a 03/99. Afirma que, não restando comprovada a acusação de fraude, prevalece a regra geral do art. 150, § 4º, do CTN. Sobre esse tema cita o Acórdão nº 101-94.351. Quem se vale de uma presunção relativa para aparentemente embasar o lançamento tributário, não pode sustentar ter sido comprovado evidente intuito de fraude, que exige prova exaustiva e inequívoca. Presunção e fraude são conceitos antagônicos não só no âmbito do Direito Penal como também no Direito Tributário. Não existe qualquer prova de que a recorrente manteve a movimentação de receitas à margem da escrita fiscal. Tivesse sido provada a omissão de receitas, não teriam o Auditor Fiscal e a decisão recorrida de se valer de uma presunção relativa.

Se o lançamento baseia-se numa presunção relativa (art. 42, Lei 9.430/96), não é possível aplicar a multa qualificada, do que não se afasta a jurisprudência dessa Corte Administrativa – cita os Acórdãos nºs 104-18.487, 104-19.405 e 104-19.407.

E, no final, requer a extinção dos lançamentos ou seja consumada a decadência em relação aos fatos geradores anteriores a abril de 1999, bem como seja reduzida a multa para 75% aplicável às exigências remanescentes.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

VOTO VENCIDO

Conselheiro MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, Relator.

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Houve arrolamento de bens à vista do que consta dos autos, fls. 1.208/1.209, 1.254/1.260. Conheço, portanto, do recurso.

Consoante relatado, em procedimento fiscal contra a recorrente foram lavrados, em 07/04/2004, autos de infração referentes a Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

O lançamento de ofício relativo ao IRPJ originou-se da constatação de omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, nos anos-calendário de 1998 e 1999. Os demais lançamentos de ofício foram realizados em decorrência da fiscalização do IRPJ, na qual as referidas infrações ocasionaram insuficiência na determinação da base de cálculo das mencionadas contribuições CSLL, PIS e COFINS.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Quanto à aplicação da multa de lançamento de ofício de 150%, entendo que não ficou comprovado nos autos o evidente intuito de fraude estabelecido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Portanto, assiste razão à recorrente, devendo a multa de lançamento de ofício, aplicada em 150%, ser reduzida para 75%, conforme estabelecido no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

DECADÊNCIA

Quanto à preliminar de decadência suscitada pela recorrente, tendo em conta não ter sido caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme explanação acima, sou favorável ao entendimento de que, com a edição da Lei 8.383, de 1991, o imposto de renda pessoa jurídica passou a caracterizar-se como lançamento por homologação, previsto no artigo 150 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional. E, em consequência, passou a ter o seu prazo decadencial regido pelo parágrafo 4º deste mesmo artigo.

Consultando a jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, verifica-se que, a mesma não diverge do referido entendimento, a exemplo do que dispõe o Acórdão nº 01-04.347, cuja ementa transcrevo abaixo:

Acórdão CSRF/01-04.347

“DECADÊNCIA - IRPJ – A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do §4º do artigo 150 do CTN.”

Constata-se nos autos que as infrações referem-se aos anos-calendário de **1998** e **1999**, fls. 1.114/1.115. Conforme declarações DIPJ - Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, fls. 1.061/1.073, a contribuinte submeteu-se no ano-calendário de 1998 ao regime de tributação com base no lucro real **anual** e no ano-calendário de 1999, ao regime de tributação com base no lucro real **trimestral**. Assim, o fato gerador do IRPJ, no ano-calendário de 1998 ocorreu em 31 de dezembro de 1998 e no ano-calendário de 1999 ocorreu no encerramento de cada trimestre, ou seja, em 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999 e 31/12/1999, data do início da contagem do prazo decadencial. E, a ciência do Auto de Infração deu-se em **14/04/2004**, fls. 1.113.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

Verificou-se, portanto, com base na mencionada jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência do direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento de ofício aqui discutido em relação ao ano-calendário de 1998 e ao primeiro trimestre de 1999. O fisco poderia ter constituído o referido crédito tributário, respectivamente, até o dia 31 de dezembro de 2003 e 31/03/2004, data resultante da contagem do prazo de cinco anos a partir do fato gerador – 31 de dezembro de 1998 e 31 de março de 1999.

OMISSÃO DE RECEITA

No tocante à omissão de receita, ratifico o entendimento do julgador de primeira instância, fundamentado no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, de que “evidencia omissão de receita a existência de 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. E, também, de que “a presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.”

A contribuinte, regularmente intimada pela autoridade fiscal, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários de que trata o presente processo, caracterizando-se, portanto, omissão de receita, nos termos do citado artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Da mesma forma, na impugnação e no recurso, a contribuinte não apresentou nenhum documento comprobatório da origem dos recursos utilizados nos aludidos depósitos bancários.

Não concordo com as alegações da recorrente de que “o art. 530 do RIR/99 (art. 47 da Lei 8.981/95) e o art. 42, § 2º, da Lei 9.430/96 tratam especificamente da hipótese em que for presumida a receita bruta não contabilizada a partir de depósitos bancários, impondo nesses casos sempre o arbitramento”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

O aludido art. 530 do RIR/99, que tem como matriz legal o art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, e o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece as hipóteses em que a autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, que servirá de base de cálculo do imposto, ou sejam:

- I - o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte, revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para :
 - a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
 - b) determinar o lucro real;
- III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;
- IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);
- VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir ou totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.”

Consultando os autos do presente processo, entendo que não ocorreu nenhuma das hipóteses estabelecidas no referido artigo 530 do RIR/99 (art. 539 do RIR/94), que justificasse o arbitramento do lucro da contribuinte. Atendendo à Intimação Fiscal, a contribuinte apresentou a sua escrituração contábil, a qual foi examinada pela autoridade tributária. E, não está demonstrado nos autos que a falta de contabilização dos depósitos bancários tenha tornado a escrituração contábil da contribuinte imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (lucro real) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, bem como para a apuração dos valores dos lançamentos de ofício que originaram o presente processo.

A referida infração constatada pela fiscalização, conforme prevê a citada Lei nº 9.430, de 1996, artigo 42, caracteriza omissão de receita. Verificada a omissão de receita, determina o art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995 (art. 288 do RIR/99), que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão. Conforme declarações DIPJ - Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, fls. 1.061/1.073, a contribuinte submeteu-se no ano-calendário de 1998 ao regime de tributação com base no **lucro real anual** e no ano-calendário de 1999, ao regime de tributação com base no **lucro real trimestral**. E, assim, a autoridade fiscal, com observância do disposto no mencionado art. 24 da Lei nº 9.249/95 (RIR/99, art. 288), partindo da base de cálculo apurada pela contribuinte em cada período de apuração, adicionou à mesma o valor da receita omitida para fins de determinação do lançamento de ofício do imposto de renda e das contribuições CSLL, PIS e COFINS.

Ante todo o exposto, oriento o meu voto no sentido de acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário em relação ao IRPJ correspondente ao ano-calendário de 1998 e ao primeiro trimestre de 1999, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de lançamento de ofício, de 150%, ao percentual de 75%.

DECORRÊNCIAS: CSLL, PIS e COFINS.

Na apreciação supra do recurso voluntário interposto pela autuada em relação à exigência principal, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, o meu voto foi no sentido de acolher a preliminar de decadência em relação ao IRPJ correspondente ao ano-calendário de 1998 e ao primeiro trimestre de 1999, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de lançamento de ofício, de 150%, ao percentual de 75%. Entendo que igual sorte colhem os lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Destarte, oriento o meu voto no sentido de acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário em relação aos lançamentos da CSLL correspondente ao ano-calendário de 1998 e ao primeiro trimestre de 1999, e das contribuições PIS e COFINS relativas aos períodos de apuração de janeiro a dezembro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

de 1998 e de janeiro a março de 1999, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para reduzir as multas de lançamento de ofício, de 150%, ao percentual de 75%.

Sala das Sessões - DF, 12 de setembro de 2005.


MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Relator Designado.

Peço permissão para divergir da conclusão do relator, Conselheiro Maurício Prado de Almeida, unicamente quanto ao regime de tributação aplicável à situação descrita nestes autos.

Segundo o ilustre colega:

“Não concordo com as alegações da recorrente de que “o art. 530 do RIR/99 (art. 47 da Lei 8.981/95) e o art. 42, § 2º, da Lei 9.430/96 trata especificamente da hipótese em que for presumida a receita bruta não contabilizada a partir de depósitos bancários, impondo nesses casos sempre o arbitramento”.

(...)

Consultando os autos do presente processo, entendo que não ocorreu nenhuma das hipóteses estabelecidas no referido artigo 530 do RIR/99 (art. 539 do RIR/94), que justificasse o arbitramento do lucro da contribuinte. Atendendo à Intimação Fiscal, a contribuinte apresentou a sua escrituração contábil, a qual foi examinada pela autoridade tributária. E, não está demonstrado nos autos que a falta de contabilização dos depósitos bancários tenha tornado a escrituração contábil da contribuinte imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (lucro real) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, bem como para a apuração dos valores dos lançamentos de ofício que originaram o presente processo.”

Ao contrário da conclusão do relator original, encontro no citado art. 530¹ do RIR/99 o fundamento para o arbitramento do lucro, especificamente no inc. II, “a” e “b”:

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

(...)

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:

¹ Matriz legal: Art. 47 da Lei 8.981/95 e art. 1º da Lei 9.430/96.
141.860*MSR*05/12/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ✓
ou
b) determinar o lucro real; ✓
(...)"

A omissão de receitas efetivamente ocorreu e está inequivocamente comprovada nos autos. No entanto, no exame para identificação do adequado regime de tributação do IRPJ e da CSLL, não se pode esquecer que a comprovada omissão nos registros contábeis de tão vultosa movimentação bancária, isoladamente, já é condição suficiente para justificar a imprestabilidade da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento do lucro.

Observe-se que não é o caso de omissão de poucos depósitos, de valor irrelevante, o que, obviamente, seria insuficiente para caracterizar como "imprestável" a escrituração da recorrente. ✓

No lançamento em questão, no qual a soma dos valores omitidos foi adotada para apuração do IRPJ e da CSLL com fundamento nas normas reguladoras do lucro real, houve nítida distorção da base de cálculo, resultando em tributação da receita omitida e não do lucro. ✓

A base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica é o lucro, definido conforme as suas três formas de apuração: real, arbitrado ou presumido, de acordo com o art. 44 do CTN. Segundo o art. 6º do Decreto-lei 1.598/77², o lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação própria. Por sua vez, o lucro líquido deve ser apurado com observância das disposições da lei comercial³. A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido ajustado de acordo com as prescrições da legislação específica. ✓

O regime de tributação pelo lucro arbitrado, em que parcela de custos e despesas é implícita e automaticamente computada mediante a aplicação dos coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica, revela-se apropriado, legal e mais realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ✓

² Correspondente aos art. 193 do RIR/94 e 247 do RIR/99.

³ Art. 194 do RIR/94 e art. 248 do RIR/99.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.0004813/2004-61
Acórdão nº : 103-22.093

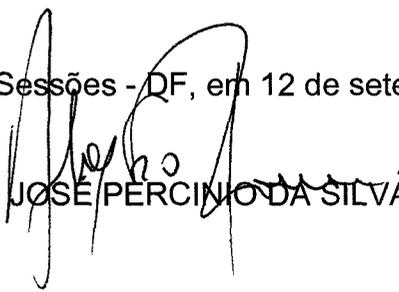
evitando a mera e ilegal incidência direta desses tributos sobre a receita e não sobre o resultado.

Na linguagem do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário está definido, no art. 142, como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A meu ver, a fiscalização não calculou corretamente o montante do tributo devido ao fazê-lo pelo regime do lucro real, no lançamento realizado, em desatenção ao comando do art. 142 do CTN.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2005


ALOYSIO JOSÉ PERCINJO DA SILVA