



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

Processo n° 10980.008904/2004-82
Recurso n° 165.757 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-00.042 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrentes 1ª TURMA / DRJ CURITIBA / PR e MAXCEL ELETRÔNICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (denominação atual de SOLUÇÃO ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Se o contribuinte logra comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, a origem de parte dos depósitos bancários que motivaram a acusação de omissão de receitas correta a decisão de primeira instância que exonerou os créditos tributários correspondentes às parcelas comprovadas.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA.

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

ARBITRAMENTO - ESCRITA IMPRESTÁVEL - Uma vez detectada omissão de receitas com uso da presunção relativa prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, e sendo tal omissão de receitas em montante vultoso, a evidenciar enorme descompasso entre as receitas omitidas e aquelas declaradas, fica evidenciada a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL conforme o Lucro Real. Nesse caso, a tributação deve ser apurada pelo Lucro Arbitrado. Não tendo o crédito tributário sido constituído por essa forma de apuração, a exigência de IRPJ e CSLL deve ser exonerada.

PIS - COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada é aplicável também ao PIS e à COFINS. Se o

contribuinte não logra comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos créditos bancários, tais créditos são, por presunção legal, tidos como receitas omitidas, e integram as bases de cálculo das referidas contribuições. As alegações da recorrente, sobre tratar-se de operações de *factoring*, não podem afastar a tributação, por absoluta falta de comprovação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Recurso de ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Recurso voluntário: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) Acolher parcialmente a preliminar de decadência em relação ao PIS e COFINS, afastando a tributação relativa aos meses de janeiro a outubro de 1999. 2) No mérito, AFASTAR a tributação relativa ao IRPJ e CSLL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro José Carlos Passuello.



JOSÉ CLOVIS ALVES

Presidente



WALDIR VEIGA ROCHA

Relator

15 MAI 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello, Leonardo Henrique M. de Oliveira e Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, Waldir Veiga Rocha e José Clóvis Alves. Ausente momentaneamente o conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.

Relatório

MAXCEL ELETRÔNICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (denominação atual de SOLUÇÃO ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.), já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 6.607.553,52, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 02.

Trata-se de autos de infração para exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativos ao exercício de 2000, ano-calendário 1999, conforme fls. 333 a 337 (IRPJ), 338 a 344 (Pis), 345 a 351 (Cofins) e 352 a 356 (CSLL).

Decorreram esses procedimentos da constatação de ter havido, naquele período, omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Consta do Termo de Verificação de Ação Fiscal, de fls. 314 e 315, o seguinte:


Ficou constatado, através de análise dos livros fiscais/contábeis e dos extratos bancários fornecidos, que a empresa não escriturou a totalidade da movimentação bancária, relativa ao ingresso de recursos de depósitos e cobrança nas contas correntes da empresa nºs 1873-2 e 5564-6 junto ao Banco do Brasil.

Os valores creditados na conta corrente, conforme extratos anexos de fls. 31 a 141, foram relacionados no demonstrativo de fls. 11 a 26, tendo a empresa sido intimada, conforme Termo de Intimação, doc. 10, a indicar os lançamentos contábeis correspondentes, coincidentes de datas e valores, bem como comprovar a origem dos recursos ingressados.

A empresa, em resposta a intimação, apresentou carta datada de 28/07/2004, doc de fls. 27 a 29, informando que os créditos são relativos a serviços de cobrança de títulos de diversas empresas – cobrança simples, mas não justificou a falta de escrituração dos valores nos respectivos livros contábeis (Diário e Razão), nem, tampouco, comprovou, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos lançados a crédito nas contas correntes que mantinha na instituição financeira Banco do Brasil. (anexo fotocópias do livro Razão e livro Diário fotocópias doc. de fls. 142 a 274).

[...].

Os valores dos recursos ingressados na conta corrente da empresa, alheios à escrituração e sem comprovação da origem, constantes do demonstrativo de fls. 316 a 332, foram



evidenciados como omissão de receita, nos termos do artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 06.03.99, que transcrevo a seguir:

[...].

Cientificada da pretensão fazendária em 11/11/2004 (fls. 335, 342, 349 e 354), a autuada apresentou impugnação de fls. 365 a 392, nela argumentando, em síntese:

que, preliminarmente, estão decaídas as exigências do IRPJ, CSLL, Pis e Cofins relativas aos meses de janeiro a outubro de 1999, uma vez que foi intimada do auto de infração no dia 11 de novembro de 2004 e os fatos geradores são mensais;

que, ainda em preliminar, é nulo o lançamento em face do exame, pela fiscalização, absolutamente superficial da natureza dos créditos efetuados em contas bancárias;

que, também preliminarmente, é nulo o lançamento por descumprimento do disposto no § 1º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, já que ali está comandado que o rendimento omitido será considerado no mês do crédito, enquanto a fiscalização preferiu computar os valores somados ao final do ano;

que, no mérito, a exigência é absurda e fere a lei maior da razoabilidade, correspondendo a cerca de sessenta vezes o patrimônio líquido da empresa, sendo simplesmente impossível alguém omitir tanta receita;

que se trata de uma pequena empresa, incompatível com o volume de receitas presumido pela fiscalização;

que desenvolveu atividades de cobrança bancária simples e de operações de fomento mercantil (*factoring*);

que o giro financeiro da conta nº 1873-2 do Banco do Brasil, relativo às operações de *factoring*, está regularmente contabilizado, já que envolvem a aquisição de valores patrimoniais que devem ser registrados na escrituração comercial;

que, dessa forma, deixará de se referir aos valores constantes da conta nº 1873-2 do Banco do Brasil, uma vez que ela está regularmente contabilizada e sobre ela não paira qualquer suspeita de irregularidade;

que o giro financeiro da conta nº 5564-6 do Banco do Brasil, correspondente às operações de cobrança bancária simples, deixou de constar de sua contabilidade;

que tal omissão de contabilização não implica qualquer omissão de receita parametrada por seus valores;

que os valores constantes dos registros da conta nº 5564-6 se referem à sua atividade de cobrança de títulos de emissão de terceiros, utilizando-se da via bancária;

que esse fato pode ser visto sem qualquer esforço pelo histórico da maioria e dos maiores lançamentos na conta nº 5564-6, nos quais consta "cobrança";



que os comprovantes fornecidos pelo Banco do Brasil corroboram as explicações da empresa;

que todos os valores referidos como cobrança decorrem, sem dúvida, do giro de cobrança bancária que era procedida relativamente a duplicatas emitidas por terceiros, que lhe eram endossadas e posicionadas na carteira de cobrança simples do Banco do Brasil;

que o endosso do emitente em favor da empresa não se dá com correspondente transmissão de propriedade dos títulos, mas apenas como mandato para cobrança, visando permitir que possa encaminhar em cobrança bancária simples;

que, tão logo se opera a cobrança, o recurso obtido é imediatamente transferido para o emitente, sendo dele cobrada apenas uma pequena taxa pela prestação dos serviços de cobrança;

que a operacionalização se dá mediante contratos de prestação de serviços de cobrança de títulos de crédito, por endosso e outras avenças;

que toda a movimentação financeira de cobrança simples correspondia a múltiplos efeitos comerciais emitidos por empresas variadas, portanto, nunca de emissão da empresa;

que os títulos, por não serem adquiridos pela impugnante, não deveriam figurar no ativo desta, daí porque a movimentação da conta de cobrança simples não ter sido contabilizada;

que, tratando-se de títulos de emissão de terceiros e que eram cedidos à ordem apenas para cobrança bancária simples, tais títulos somente podiam ser objeto de registro em contas de compensação, nunca em contas patrimoniais, uma vez que a propriedade efetiva e com efeitos jurídicos e patrimoniais era exclusivamente dos emitentes;

que alguns valores consignados como depósitos representavam, mesmo assim, produtos de cobrança simples;

que existem outros valores que, pelo próprio histórico constante dos extratos, não podem representar receitas, a saber: "Est. Aut. Pgt.", "Dev. Ch. Deposit.", "Dep. Ch. Liberado" e "Est. Auí. RC";

que o dispositivo capitulador da exigência (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996) não se presta para aplicação ao caso concreto;

que a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é adequada quando se constatarem alguns depósitos ou valores não comprovados, mas quando tal falta de comprovação contamina a quase totalidade de valores do giro financeiro da empresa, ele se apresenta como medida descabida, ilegal e confiscatória;

que a fiscalização poderia ter aplicado o art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, mediante arbitramento do resultado, caso fossem os depósitos efetivas demonstrações de receitas omitidas; e



que o arbitramento traria uma situação fiscal bastante mais próxima da realidade, já que, no giro financeiro da empresa, repousa algum lucro.

Foram anexadas à impugnação cópias de Avisos Movimento Cobrança, de Contratos de Prestação de Serviços de Cobrança de Títulos de Crédito, por Endosso e Outras Avenças, de duplicatas e de documentos já constantes do processo, e diversas declarações prestadas por terceiros (fls. 393 a 449, e 452 a 627)

A 1ª Turma da DRJ em Curitiba/PR analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 06-16.639, de 25/01/2008 (fls. 642/656), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2000

LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL. DESCABIMENTO.

Sendo o período de apuração anual, conforme opção efetuada pela própria interessada, o fato gerador do IRPJ e da CSLL considera-se ocorrido em 31/12/1999, e não mensalmente.

LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. PIS. COFINS. DESCABIMENTO.

O direito de a Fazenda Pública constituir os créditos relativos ao Pis e à Cofins decai após dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os respectivos créditos poderiam ter sido constituídos.

LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE NULIDADE. DESCABIMENTO.

Só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração quando for, esse auto, lavrado por pessoa incompetente.

CSLL. PIS. COFINS.

Dada a identidade existente entre os fatos motivadores da exigência do IRPJ e aqueles relativos à da CSLL, do Pis e da Cofins, e à míngua de argumentação específica, estendem-se, a estas últimas, a decisão adotada naquela.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2000

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Evidencia omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, de direito ou de fato, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não



comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COBRANÇA DE TÍTULOS DE TERCEIROS. ESTORNO AUTORIZAÇÃO PAGAMENTO.

Provada a origem de parte dos depósitos bancários, é de se excluir a tributação respectiva.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CHEQUES DEVOLVIDOS.

Os depósitos em cheques devolvidos ao correntista não podem ser considerados um efetivo crédito de valores para os efeitos da omissão de receita presumida de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, pois não há, de fato, o ingresso de recursos na conta.

Ciente da decisão de primeira instância em 20/02/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 662, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/03/2008 conforme carimbo de recepção à folha 665.

No recurso interposto (fls. 665/692), alega preliminarmente os pontos que se seguem:

Reitera a arguição de decadência de todos os tributos lançados, para os meses de janeiro a outubro de 1999.

Pede a nulidade do lançamento, em face de que o Fisco teria computado os valores de receitas omitidas somados ao final do ano, contrariando o § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, o qual dispõe que o valor das receitas omitidas será considerado no mês do crédito.

No mérito, traz os argumentos abaixo sintetizados:

Aponta erro de cálculo no acórdão recorrido: no mês de outubro de 1999, a soma dos valores seria de R\$ 491.695,85, tendo sido desonerados R\$ 355.067,87. Assim, restaria saldo a tributar de R\$ 136.628,17, enquanto o demonstrativo de fl. 634 traria saldo de R\$ 149.582,23, com excesso de R\$ 12.954,06.

Afirma que a exigência é absurda e fere a lei maior da razoabilidade, isso ao confrontar o montante exigido de mais de dois milhões de reais (mesmo abatida a parcela exonerada em primeira instância) com seu patrimônio líquido de aproximadamente 128 mil reais, ou seja, vinte vezes o patrimônio líquido.

Esclarece, mais uma vez, que atua nas áreas de cobrança bancária simples e operações de fomento mercantil (*factoring*), conforme cláusula quinta de seu contrato social.

Insiste em que a fiscalização, ao apurar depósitos bancários que entendeu configurarem receitas omitidas em tão elevado montante (R\$ 6.588.219,77), deveria ter exigido os tributos devidos mediante arbitramento do lucro, o que traria uma situação fiscal mais próxima da realidade. Tal raciocínio continuaria válido mesmo em face do valor de R\$ 1.781.985,65, mantido pela autoridade julgadora em primeira instância.

Ao argumento acima, acrescenta que, em se tratando de operações de *factoring*, o correto seria tributar o *spread* (diferença entre a quantia expressa no título de crédito adquirido e o valor pago).

Entende que a fiscalização teria dois caminhos possíveis: o primeiro, apurar o ganho efetivo auferido nas operações para, assim, tributar o resultado obtido; o segundo, na impossibilidade de fazê-lo, arbitrar o lucro. Mas afirma que o Fisco teria declinado dessas duas possibilidades e que teria eleito uma terceira via, inaplicável.

Sob a rubrica "*outras pequenas questões*", insurge-se contra a tributação de valores que, no seu entendimento, "*pelo próprio histórico constante dos extratos não podem representar receitas*", constituindo estornos e depósito de cheque liberado.

Como a exoneração de crédito tributário superou o limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora também recorreu de ofício a este Colegiado.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício atende aos requisitos de admissibilidade e dele conheço.

O crédito tributário exonerado em primeira instância, objeto do presente recurso de ofício, diz respeito à parcela dos valores tributados a título de receitas omitidas, apuradas por depósitos bancários de origem não comprovada, para a qual a interessada logrou, em sede de impugnação, comprovar adequadamente a origem.

Compulsando os autos, constato que se trata de valores que nos extratos bancários constavam com o histórico “cobrança”, os quais foram adequadamente comprovados, inclusive com documentação fornecida pela instituição bancária. Tal como alegado pela então impugnante, tais valores consistiam em cobrança simples de títulos emitidos por terceiros, cujos créditos não constituíram sua receita.

Também foram exonerados créditos bancários comprovadamente originados de estorno de débitos e de devolução de cheques.

A matéria é eminentemente probatória, e entendo não caber qualquer reparo, nesse ponto, ao acórdão recorrido, pelo que nego provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo, e dele conheço.

Em preliminares, alega a recorrente que teria ocorrido a decadência do direito de lançar o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, relativamente aos meses de janeiro a outubro de 1999, de acordo com o disposto nos artigos 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN.

Entendo que a regra geral para a decadência é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do CTN:

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;

[...]

Por outro lado, ao tratar das modalidades de lançamento, o mesmo Código estabelece regras específicas para o lançamento por homologação, em seu artigo 150, § 4º:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de



antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Quanto aos tributos exigidos no presente processo, entendo submeterem-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário.

Entendem alguns que a regra de contagem estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN não trata de decadência, mas tão-somente de constituição e extinção do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação tácita. E mais, que a decadência se refere sempre ao lançamento de ofício, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo normalmente está sujeito. Por esse raciocínio, a decadência seria regida pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Com a devida vênia dos que compartilham desse pensamento, entendo que as regras de decadência aplicáveis devem seguir a sistemática de apuração de cada tributo. A regra do inciso I do art. 173 é aplicável aos tributos para os quais o lançamento deve preceder o pagamento. O exemplo clássico é o do IPTU, em que a Autoridade Tributária apura o valor devido, lança o tributo e notifica o sujeito passivo. Apenas então ocorre o pagamento. Se, por hipótese, o contribuinte se antecipa ao lançamento, calcula por sua conta o montante devido e faz o recolhimento antes mesmo de ser notificado, isto ocorre não por obrigação, mas por mera liberalidade, e o mecanismo previsto para apuração do tributo não se altera. O lançamento não deixa de ser de ofício, e não há também mudança no termo inicial para contagem do prazo decadencial.

O mesmo raciocínio se aplica aos tributos para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. É essa sistemática que faz com que o lançamento seja por homologação, e não a presença ou ausência de pagamento. É precisamente o caso dos tributos exigidos no presente processo.

Estabelecido, como foi, que o termo inicial para contagem do prazo decadencial deve ser a ocorrência do fato gerador do tributo, o próximo passo deve ser questionar quando teria ocorrido esse fato gerador. Compulsando os autos, verifico que, no ano-calendário 1999 o contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL (vide DIPJ, fls. 275 e segs.). Em assim sendo, o fato gerador tributário somente se completou ao final do período de apuração, ou seja, ao final do ano-calendário 1999, em 31 de dezembro daquele ano. O prazo para a constituição do crédito tributário pelo lançamento, então, se inicia em 1º de janeiro de 2000 e se encerra em 31 de dezembro de 2004, conforme jurisprudência deste colegiado. Posto que a ciência do lançamento ocorreu em 11/11/2004 (fls. 335 e 354), concluo que não se operou, no caso concreto, a decadência.



A fim de espancar eventuais dúvidas sobre ser anual o fato gerador tributário, transcrevo, a seguir, os dispositivos aplicáveis da Lei n° 9.430/1996 (grifos não constam do original):

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15. da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n° 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.



§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do § 1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.

Como se vê, o pagamento mensal de tributo calculado com base em estimativa não se confunde com fatos geradores mensais. A partir do ano-calendário 1997, tanto o IRPJ quanto a CSLL passaram a ser apurados trimestralmente ou, por opção do contribuinte, anualmente, como no caso concreto.

No que toca ao PIS e à COFINS, a situação se afigura diferente. É que, para essas contribuições, o fato gerador tributário é mensal. Em primeira instância, a autoridade julgadora invocou as disposições do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, que estabelecia prazo decadencial de 10 anos para as contribuições sociais de que trata aquela lei. Com esse fundamento, rejeitou a ocorrência da decadência também para o PIS e a COFINS, no caso concreto.

Em oportunidades anteriores tenho votado também nesse sentido, inclusive contra a jurisprudência dominante neste colegiado. Mas devo me curvar ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, consubstanciado na Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. do dia 20/06/2008, com a seguinte redação:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Diante do entendimento definitivo e expresso da Corte Suprema e, ainda, à luz do art. 103-A da Constituição em vigor¹ e do que dispõe o Decreto nº 2.346/1997, não se há de aplicar, em qualquer caso, o prazo decenal do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Em assim sendo, assiste razão à recorrente, cabendo reconhecer a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento das contribuições para o PIS e COFINS para os fatos geradores ocorridos até outubro de 1999.

No mérito, ainda que não admitindo as omissões de receitas de que é acusada, insurge-se a recorrente contra a tributação levada a efeito com base no lucro real. Afirma que, tendo a fiscalização apurado depósitos bancários que entendeu configurarem receitas omitidas em tão elevado montante (R\$ 6.588.219,77), deveria ter exigido os tributos devidos mediante arbitramento do lucro, o que traria uma situação fiscal mais próxima da realidade. Tal raciocínio continuaria válido mesmo em face do valor de R\$ 1.781.985,65, mantido pela autoridade julgadora em primeira instância.

Esse argumento já havia sido levantado em primeira instância, mas não foi acolhidos pela autoridade julgadora.

O Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) assim dispõe sobre o arbitramento:

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

[...]

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

determinar o lucro real;

[...]

Entende a recorrente que sua escrita, se procedentes as omissões de receitas apuradas pelo Fisco, seria imprestável para a apuração do lucro real.

Os seguintes artigos do supracitado RIR/99 tratam da apuração do lucro real. Conforme se poderá observar, seu ponto de partida é o lucro líquido apurado em conformidade com as disposições das leis comerciais, abrangendo todas as operações do contribuinte e

¹ Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).



discriminando todas as receitas, seus respectivos custos operacionais e as despesas incorridas na atividade.

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, §1º).

[...]

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

[...]

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, §1º).

Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, §2º).

Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços (art. 280) e o custo dos bens e serviços vendidos - Subseção III (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, inciso II).



Compulsando os autos constato que, no ano-calendário de 1999, o contribuinte declarou receitas no total de R\$ 57.218,91 (linha 07A/07 da DIPJ, fl. 279), custos zero (linha 07A/18, fl. 279), despesas operacionais de R\$ 24.138,72 (linha 07A/30, fl. 279), chegando, afinal, a um lucro líquido antes do I.R. no valor de R\$ 31.866,37 (linha 07A/51, fl. 279 e linha 10A/01, fl. 280). O lucro real apurado no ano foi de R\$ 36.211,39 (linha 10A/38, fl. 280).

Constato, ainda, que o total das receitas omitidas, apuradas pelo Fisco com base em depósitos bancários de origem não comprovada foi de R\$ 6.588.219,77 (fl. 333), ou 11.514% das receitas declaradas. Considerando-se o total mantido em primeira instância, as receitas omitidas seriam R\$ 1.781.985,65 (fl. 636), ou 3.114% das receitas declaradas.

Diante de tais números, não há como negar razão à recorrente. De fato, a se admitir a omissão de receitas de R\$ 6.588.219,77 (ou mesmo de R\$ 1.781.985,65), tais receitas teriam sido auferidas mediante esforço empresarial, ao qual necessariamente corresponderiam custos e despesas. Por menores que fossem esses custos/despesas, não há como entender que estariam incluídos entre os pouco mais de 28 mil reais declarados. Assim, simplesmente adicionar as receitas omitidas àquelas declaradas conduz a um desequilíbrio evidente entre as receitas e os custos, levando à conclusão inevitável de que a contabilidade apresentada, em face das receitas tidas por omitidas, não se presta à determinação do lucro real.

A solução legal para a situação descrita é o arbitramento dos lucros. Ao estabelecer o percentual aplicável, a lei faz presumir os custos e despesas inerentes a cada tipo de atividade (comércio, serviços etc), fazendo com que o imposto incida sobre o lucro (confronto entre receitas e custos/despesas), e não sobre as receitas, simplesmente.

Este Conselho tem assim decidido, de forma reiterada, conforme ilustram as decisões cujas ementas são abaixo transcritas.

ARBITRAMENTO - ART. 42 DA LEI 9430/96 - DESPROPORCIONALIDADE - Uma vez detectada omissão de receitas com uso da presunção relativa prevista no art. 42 da Lei 9430/96, e sendo tal omissão de receita em montante vultoso e que não seja proporcional para cômputo como lucro da pessoa jurídica, fica evidenciada a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSL conforme o Lucro Real. Nesse caso, a tributação deve ser apurada pelo Lucro Arbitrado (RIR/99, art. 530, II, "a" e "b"). 1º CC. / 8ª Câmara / ACÓRDÃO 108-08.953 em 16.08.2006. Publicado no DOU em: 02.01.2007.

OMISSÃO DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA - A omissão de registro contábil de vultosa movimentação bancária revela escrituração imprestável para respaldar a apuração do IRPJ e da CSL com base no lucro real. Tal condição enseja a tributação ex officio pelo regime do lucro arbitrado. 1º CC. / 3ª Câmara / ACÓRDÃO 103-22.616 em 20.09.2006. Publicado no DOU em: 24.11.2006.

Mas não foi esse o caminho adotado pela fiscalização. Entendo que, da forma em que constituído o crédito tributário, as exigências de IRPJ e de CSL não podem prosperar.



Resta, então, apreciar os demais argumentos da recorrente, não mais para fins de IRPJ e CSLL, mas tão somente para as exigências de PIS e de COFINS.

De se observar que as presunções legais estabelecidas para fins de omissões de receitas são plenamente aplicáveis às contribuições sociais em tela, posto que sua base de cálculo é o faturamento, conforme dispõem os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

No que tange às receitas omitidas, as presunções legais são regras que reconhecem a enorme dificuldade da prova direta da omissão, e permitem, em determinadas situações, que a prova se faça por via indireta. A lei reconhece que, na esmagadora maioria dos casos, um fato mais facilmente cognoscível e provado, denominado fato indiciário, está associado a outro fato, mais difícil de ser provado diretamente, a omissão de receitas.

É a lei que reconhece esse vínculo e elege os fatos indiciários, os quais, devidamente provados pelo Fisco, permitem a presunção da ocorrência de omissão de receitas. Também é a lei que estabelece de que forma serão quantificadas essas receitas. Nessas situações, cabe integralmente ao Fisco a prova da ocorrência dos fatos indiciários, os quais não podem ser presumidos, sob pena de haver presunção sobre presunção.

A mesma lei reconhece que pode haver algumas situações em que o fato indiciário não esteja associado à omissão de receitas. Mas, nesses casos, o ônus da prova recai sobre o contribuinte. Provado pelo Fisco o fato indiciário, cabe ao contribuinte apresentar a prova de que, em seu caso específico, não foram omitidas receitas.

No caso ora discutido, foi utilizada a presunção legal relativa prevista no art. 287 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), a seguir transcrito:

Art.287.Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (base legal: Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

[...]



Comprovada pelo Fisco a existência de depósitos bancários, caberia à empresa produzir a prova de que esses depósitos não constituem receitas, de modo a infirmar a presunção legal. E desse ônus ela não se desincumbiu, ao menos completamente.

Parte das receitas tidas por omitidas já foi exonerada em primeira instância, tendo sido acolhidos os argumentos de que se tratava de cobranças de títulos emitidos por terceiros, e que os créditos bancários correspondentes não constituíam receitas da autuada. Esses argumentos, diga-se, foram acompanhados por documentos hábeis, emitidos inclusive pela instituição bancária (Banco do Brasil), para a conta-corrente nº 5564-6.

A recorrente afirma, desde a impugnação, que a movimentação da conta bancária nº 1873-2 corresponderia a operações de *factoring*, regularmente contabilizadas. Em primeira instância, a autoridade julgadora divergiu, nos termos a seguir transcritos, e concluiu que os créditos bancários nessa conta continuavam sem comprovação de origem, pelo que manteve a tributação.

No presente caso, argumenta a autuada, inicialmente, que o giro financeiro da conta nº 1873-2 do Banco do Brasil, relativo às operações de *factoring*, está regularmente contabilizado, já que envolvem a aquisição de valores patrimoniais que devem ser registrados na escrituração comercial.

Não é isso, entretanto, o que se observa dos documentos constantes do processo.

Conforme se verifica de fls. 143 a 158 (folhas do livro Razão), a conta Banco do Brasil S/A. manteve, inexplicavelmente, o saldo existente em 31/12/1998, de R\$ 5.272,17 (fls. 31), durante todos os meses de janeiro a julho de 1999, sendo o referido saldo misteriosamente transferido para a conta Caixa no mês de agosto de 1999 (fls. 159 e 160).

Em setembro, essa conta recebeu um depósito de R\$ 100,00 (fls. 165). Já em novembro sofreu descontos relativos a CPMF, no montante de R\$ 95,14 (fls. 172), encerrando o ano de 1999 com um saldo de R\$ 4,86 (fls. 268 e 289), enquanto no correspondente extrato bancário o saldo apontado para o mesmo período foi de R\$ 19.634,01 (fls. 133).

O que se observa é que alguns dos créditos bancários efetivados nessa conta, de nº 1873-2 do Banco do Brasil, correspondentes, em sua generalidade, a duplicatas emitidas pela empresa Indústria e Comércio, foram contabilizados na própria conta Caixa, e não na conta Bancos. Esse fato, todavia, foi devidamente levado em consideração pela fiscalização em seus levantamentos, conforme se observa da planilha de fls. 316 a 332 (Valores Contabilizados – Caixa) e das folhas do livro Razão (fls. 143 a 181).

Observo que toda a argumentação da recorrente, no sentido de que somente o *spread* das operações de *factoring* seria tributável, parte do pressuposto de que a movimentação bancária da conta 1873-2 do Banco do Brasil deriva dessas operações, o que em absoluto resta comprovado nos autos. Ao contrário, a interessada em nenhum momento trouxe prova nem princípio de prova, para qualquer das duas contas bancárias, de que os créditos bancários com histórico de “*depósito*” decorressem desse tipo de operação, nem demonstrou sua alegadamente correta contabilização. O fato de que essa atividade consta, entre diversas outras, do objeto societário consignado em seu contrato social não leva automaticamente à conclusão de que teria efetivamente praticado tais operações, nem de que os depósitos em

 17

conta-corrente delas são originados. Assim, todas as alegações acerca da tributação das operações de *factoring* restam enfraquecidas, posto que não comprovada a existência de tais operações.

O mesmo se pode dizer quanto aos créditos bancários com histórico de “cobrança” na conta corrente nº 1873-2. Para esses depósitos igualmente inexistiu prova ou princípio de prova da alegação de tratar-se de cobrança de títulos de terceiros. Ressalto que, quanto à outra conta-corrente 5564-6, os documentos bancários apresentados com a impugnação respeitavam a apenas dois meses, mas a autoridade julgadora em primeira instância, à luz dos demais elementos do processo, os admitiu como prova hábil para todo o período. No entanto, na ausência de qualquer elemento probatório que permita estender tal procedimento à conta nº 1873-2, entendo que andou bem a Turma Julgadora, ao entender caracterizada a omissão de receitas, por falta de comprovação. Não se trata de critério, a ser automaticamente aplicado à outra conta, mas de prova a ser produzida para cada conta e cada crédito bancário, individualmente.

Ao aplicar a presunção legal em tela, das duas uma: ou a empresa prova, mediante documentos hábeis e idôneos, que os créditos bancários não constituem receitas, e afasta a ocorrência de omissões; ou, na ausência dessas provas, prevalece a presunção de que receitas foram omitidas, cabendo a tributação dos valores na forma da lei. Não há espaço para dúvidas.

Quanto à alegação de erro material no acórdão recorrido, no que toca ao saldo remanescente a tributar no mês de outubro de 1999 (fl. 666), deixo de me manifestar, posto que as exigências referentes a esse mês foram integralmente exoneradas, seja pela decadência (PIS e COFINS), seja pela exoneração do próprio lançamento (IRPJ e CSLL). O mesmo se pode dizer quanto às alegações de fl. 690, que pedem a exclusão de valores tributados em janeiro e em março de 1999.

Em síntese, quanto a este ponto, considero correta a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996, se o contribuinte é incapaz de infirmar tal presunção, com documentação hábil e idônea. As receitas assim caracterizadas constituem base de cálculo para a exigência das contribuições para o PIS e a COFINS, desde que ainda não atingidas pela decadência.

Em conclusão, voto por negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, voto pelo acolhimento parcial da decadência, apenas para os fatos geradores ocorridos até outubro de 1999 para o PIS e a COFINS e, no mérito, pelo provimento parcial, exonerando as exigências de IRPJ e CSLL.

Sala das Sessões, em 12 de março de 2009


WALDIR VEIGA ROCHA

