



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

Processo n° 11516.000281/2007-91
Recurso n° 167.430 Voluntário
Acórdão n° **1103-00.427 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 30 de março de 2011
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, COFINS
Recorrente POSTO DIVE LIN LTDA.
Recorrida 6ª TURMA DA DRJ/RIO DE JANEIRO I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Ementa:

NULIDADE – EXTRATOS BANCÁRIOS – VALOR *PROBANDI* – PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS

A presunção era rechaçada quando era empregada pela autoridade fiscal como se fosse uma presunção *hominis* ou *facti*, com base no *id quod plerumque fit* (naquilo que geralmente acontece), sem o aprofundamento da investigação para estabelecer o nexo causal entre os créditos ou depósitos bancários e a receita omitida. Isso mudou com a superveniência de lei que guindou em presunção legal, *juris tantum*, de omissão de receitas os créditos e depósitos bancários individualizados, sem comprovação de origem, mediante prévia e regular intimação da pessoa.

Questão diversa é se a referida presunção legal passa ou não pelo teste de constitucionalidade e em que limites. Porém, isso é matéria que não pode ser enfrentada por este juízo.

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM INCOMPROVADA

Na presunção legal (e não *facti*) em comentário, o nexo lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada ou não levados à tributação) e o fato desconhecido (receitas auferidas) são estabelecidos pela lei. À autoridade fiscal compete demonstrar adequada e cuidadosamente o suporte fático da hipótese legal presuntiva, com a individualização dos créditos e intimar o contribuinte para que ele os e comprove sua origem. Nomeadamente quando se usam contas de interpostas pessoas e os valores

são empregados para pagamento de despesas operacionais da contribuinte, fortalece-se a presunção legal. Inexistência de contraprova da contribuinte.

MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES COM EXIGIBILIDADE INCOMPROVADA

Falta de comprovação documental dos lançamentos a crédito no passivo que justifica a aplicação da hipótese legal presuntiva de omissão de receitas. Ausência de contraprova pela contribuinte.

ARBITRAMENTO DO LUCRO – COEFICIENTE

Sendo a atividade da contribuinte a de revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural, sobre as receitas presumidamente omitidas por depósitos bancários de origem incomprovada, o coeficiente de arbitramento do lucro, para fins de IRPJ, é de 1,92%, e não de 12%, como aplicara o autuante.

MULTA DE OFÍCIO DE 75% E JUROS À TAXA SELIC

Irresignação por excessividade e inconstitucionalidade a que cabe a aplicação das Súmulas CARF nº 2 e nº 4.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para afastar a exigência de IRPJ sobre as parcelas do lucro arbitrado de R\$ 47.828,96, R\$ 39.265,50, R\$ 48.898,54 e R\$ 33.710,53, correspondentes aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres, respectivamente, do ano-calendário de 2004, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Shigueo Takata - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Hugo Correia Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata (Relator), Gervásio Nicolau Recktenvald, Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o processo de exigência fiscal por meio dos autos de infração de IRPJ (fls. 180 a 186); PIS (fls. 193 a 197); COFINS (fls. 204 a 208) e CSL (fls. 211 a 217) referentes aos anos-calendário de 2003 e 2004.

I- Ano-calendário 2003

a) Lucro não tributado

A recorrente declarou em DIPJ que teve prejuízo fiscal de R\$ 91.143,09, conforme documentos de fls. 123 a 124. Porém, iniciada a ação fiscal e após sucessivas intimações para que apresentasse suas demonstrações contábeis, a recorrente entregou escrituração fiscal, segundo a qual teria auferido lucro operacional líquido de R\$ 1.985.531,67 (fl. 107), montante este que não havia sido oferecido à tributação espontaneamente.

b) Prejuízo inexistente

Em razão de seu entendimento quanto à declaração referida acima, o auditor efetuou a glosa do prejuízo fiscal, de modo a inibir futuras compensações indevidas.

c) Adições não tributadas

A apresentação da escrituração fiscal também revelou despesas indedutíveis no total de R\$ 1.972,66, adicionadas ao lucro pelo auditor.

d) Omissão de receitas – Passivo fictício

Apesar de intimada a fazê-lo, a recorrente não conseguiu comprovar ao fiscal o saldo credor existente nas contas “GM Com. Comb. Lubrific. Ltda”, “Auto Center Rio Tavares” e “Posto Ideal” (fls. 111 e 117), no valor total de R\$ 890.000,00, considerado como omissão de receitas pelo autuante.

e) Omissão de receitas – Depósitos bancários de origem não comprovada

A recorrente informou que utilizava a conta bancária de quatro funcionários para realizar pagamentos de suas obrigações, inclusive junto a fornecedores (fls. 29 e 30).

Não tendo logrado a recorrente comprovar a origem dos depósitos bancários solicitada no Termo de Intimação, sujeitou-se a recorrente ao lançamento desses valores como omissão de receitas.

II- Ano-calendário 2004

a) Ausência de escrituração contábil

Com relação a este ano-calendário, relatou o auditor que intimou a recorrente diversas vezes, sem êxito, para que apresentasse escrituração contábil.

Consta que embora a DIPJ do período tenha sido entregue com valores zerados (fls. 143 a 164), a recorrente auferiu receita bruta de R\$ 54.990.677,84, apurada com base nos Livros de Saídas (fls. 2 a 222 do anexo III) na forma apresentada no demonstrativo de receitas mensais por filial (fls. 165 e 166).

A partir de tais fatos, entendeu o auditor ser caso de arbitramento de lucro, nos termos no art. 530, I a III, combinado com o art. 532, ambos do RIR/99.

b) Omissão de receitas – Depósitos bancários de origem não comprovada

A prática de utilização de contas bancárias de funcionários para a movimentação de recursos financeiros da empresa, como já descrito anteriormente, manteve-se em 2004.

DA IMPUGNAÇÃO

A recorrente tomou ciência do auto de infração em 2/02/2007 e, inconformada com os lançamentos, interpôs impugnação em 6/03/2007 de fls. 227 a 252, por meio da qual alegou, em síntese:

1) Impossibilidade de caracterizar o saldo credor do passivo em 2003 como fictício

- a) A presunção do fisco é relativa e comporta prova em contrário;
- b) A Constituição Federal determina observância ao Princípio da Capacidade Contributiva;
- c) Em se tratando de omissão de receita, doutrina e jurisprudência têm admitido o afastamento da documentação escrita do contribuinte apenas em casos extremos, não sendo assim considerado o atraso na escrituração dos livros obrigatórios;
- d) A autoridade fiscal fez uso da escrita contábil apresentada apenas para fundamentar aquilo que era de seu interesse; e
- e) A escrita apresentada não é fictícia, pois o próprio auditor reconheceu ser a mesma merecedora de fé pública, bem como não apresentou as razões que o levaram a desconsiderar a documentação da interessada “em alguns momentos e outros não”.

2) Inocorrência da caracterização dos depósitos bancários como omissão de receita

- a) A documentação (extratos bancários) em que foi baseado o cálculo para a quantificação da infração é precária e tem utilização vedada;

b) Foram desprezadas as informações prestadas pela recorrente, segundo as quais os valores depositados referem-se a despesas pagas e não a receitas auferidas;

c) A omissão de receitas tem como pressuposto a entrada de mercadoria sem emissão de nota fiscal e a recorrente compra diretamente da BR distribuidora, que não vende sem emitir nota fiscal;

d) Sem a comprovação da origem, não há como considerar qualquer ingresso financeiro nas contas bancária dos contribuintes; e

e) A autoridade pode requisitar informações e documentos para a devida apuração dos fatos de acordo com a LC 105/01, art. 5º, § 4º.

3) Vícios insanáveis na exigência de PIS/Cofins.

a) A LC 70/91 instituiu a Cofins e tratou, no art. 4º, a substituição tributária das empresas que trabalham com derivados do petróleo; a Lei 9.718/98 reforçou o regime de substituição e o estendeu ao PIS;

b) Portanto, a exigência destas contribuições é ilegal, posto que os pagamentos já foram efetuados por seu substituto. Junta nota fiscal de entrada (fls. 269 a 293).

4) Erro na base de cálculo do PIS/Cofins

a) Alternativamente à tese de nulidade da exigência de PIS e Cofins, a recorrente alega vício na base de cálculo dessas contribuições, que foi considerada como o total dos depósitos em conta corrente;

b) Ocorre que o montante referente a dezembro/2003, no valor de R\$ 115.755,00, por erro de digitação, foi assumido como sendo R\$ 1.005.755,00, acarretando o lançamento em valores consideravelmente superiores ao que seria o desejado pelo auditor.

5) Multa excessiva e inconstitucionalidade da taxa Selic

a) Alega a recorrente que a multa aplicada seria um tributo disfarçado com efeito confiscatório;

b) Que a multa qualificada em 75% seria cabível apenas nas hipóteses em que restar comprovada a conduta fraudulenta do contribuinte, o que não seria este o caso;

c) Sobre os juros, protesta a recorrente contra o emprego da taxa Selic, fundamentando seu pleito na CF, art. 150, I, dispositivo que veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que assim estabeleça, e no art. 161, § 1º do CTN.

DA DECISÃO DA DRJ

E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 21/12/2007, acordaram os julgadores da 6ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o lançamento para:

1. Afastar a exigência do PIS e Cofins; e
2. Declarar devidos: (a) o IRPJ no valor de R\$ 1.155.145,39; (b) a CSLL no valor de R\$ 932.008,25; (c) a multa de ofício; e (d) os juros de mora.

Da omissão de receitas

A recorrente não trouxe aos autos qualquer prova que contrarie o presumido pelo autuante, limitando-se a clamar por princípios constitucionais que não guardam estreita relação com a infração tipificada.

Quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, a própria recorrente admitiu que utilizou conta de terceiros para pagamento de obrigações da empresa. E afirmou que não há comprovação da origem dos recursos que abasteciam as contas correntes com os fundos necessários para a quitação das dívidas da pessoa jurídica. O que fez com que a empresa se enquadrasse na infração descrita no art. 287 do RIR/99.

Dos lucros não tributados, do prejuízo inexistente e das adições não tributadas

A recorrente, enquanto ainda espontânea, declarou prejuízo como resultado de suas operações em 2003, resolveu, com o início da auditoria, apresentar escrituração contábil que revelou lucro no período. Ato contínuo, o que a fiscalização fez foi dar cumprimento ao disposto nos art. 249 e 250 do RIR/99.

Do arbitramento do lucro

A recorrente não declarou rendimentos em 2004, mas mantinha controle em livros de saída de mercadorias que permitiram a apuração da receita.

Ao contrário do que fez em relação ao ano-calendário de 2003, a recorrente não cuidou de apresentar escrituração em que constasse informação diferente da que resultou da auditoria, não restando outra alternativa ao autuante, que arbitrou o lucro da empresa.

Dos vícios no lançamento de PIS e Cofins

São reduzidas a zero as alíquotas do PIS e Cofins sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas, bem como da venda de álcool carburante no varejo. O Decreto 4.524/02 regulamenta a matéria.

Da multa de ofício

A cobrança de multa não é cabível apenas nos casos de fraude, como alegou a recorrente. Também se dá nos casos sonegação e conluio, como apresenta o art. 44, I, § 1º da Lei 9.430/96.

O princípio do não confisco é inaplicável às multas tributárias pois multa não é tributo e o referido princípio dirige-se estritamente a tributos.

Dos juros de mora

A cobrança do juros de mora por percentual equivalente à taxa Selic, a despeito da contrariedade apresentada, pauta-se pelo estrito cumprimento do princípio da legalidade. O procedimento fiscal tem de ser plenamente vinculado, não havendo outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei.

A análise do valor a respeito da taxa Selic e as arguições de inconstitucionalidade da mesma, não comportam reconhecimento pela via administrativa.

A recorrente foi intimada via edital por se encontrar em lugar incerto e ignorado. O edital foi afixado em 14/03/2008 e desafixado em 29/04/2008. Em 14/04/2008, apresentou Recurso Voluntário onde reiterou, basicamente, as alegações contidas na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

A recorrente articula a nulidade dos lançamentos de PIS e de COFINS, que já foram derruídos pelo órgão julgador *a quo*. A nulidade arguida se funda no erro de motivo ou fundamento da pretensão, e que, constatado que o regime desses tributos é monofásico, faleceria a pretensão fiscal, além da consequente iliquidez dos lançamentos.

Sucede que, como os lançamentos em questão já foram vitimados por injuridicidade reconhecida pelo órgão julgador de origem, e, porquanto não há remessa de ofício (ou recurso de ofício na linguagem do PAF), não há interesse de agir para enfrentamento dessa questão neste juízo. Outrossim, deixo de examinar a nulidade encetada pela recorrente, até porque é vedada a *reformatio in pejus*.

A recorrente também agita a nulidade da pretensão fiscal de IRPJ e de CSLL consequente à presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada. Em que pese, no caso, a nulidade invocada divisar ou ao menos tangenciar o mérito dessa pretensão, irei enfrentá-la destacadamente do *meritum causae* relativo a essa omissão de receitas presumida.

Alega a recorrente que o lançamento tributário subsidiado em informações prestadas por meio de extratos bancários é um mero demonstrativo e não possuem valor *probandi* algum, vez que ilegal tal prática. Ainda, que, sobre terem sido empregados extratos bancários para levantamento de receita omitida, foram desconsideradas as informações prestadas pela recorrente de que tais valores veiculam, na realidade, pagamento de despesas da recorrente, e não receita auferida.

Também, que a presunção usada pelo ente fiscal já há muito foi rechaçada pelo Poder Judiciário, objetivado na Súmula 182 do extinto TRF. Que meros indícios não constituem prova capaz de sustentar o lançamento, por não traduzirem certeza inerente ao ato de lançamento. Que as presunções legais de omissão de receita não podem resultar de iniciativa criativa e original do ente fiscal.

Mais. Conforme o art. 5º, § 4º, da Lei Complementar 105/01, a presunção *juris tantum* do art. 42 da Lei 9.420/96 só pode ser aplicada após a verificação efetiva dos fatos, nos termos do indicado preceito da LC 105/01, que determina a averiguação aprofundada da renda das pessoas físicas e jurídicas, para adequada apuração dos fatos, inclusive quanto à legitimidade para obtenção de dados bancários.

Pois bem. De início, anote-se que a recorrente não questiona, nem coloca em questão, a inaplicabilidade das normas contidas na Lei Complementar 105/01, e tampouco das normas do Decreto 3.724/01 (que regulamenta essa lei complementar para acesso a

informações pela Secretaria da Receita Federal do Brasil). Pelo contrário, sua insurgência é de que a regra do art. 42 da Lei 9.430/96 demanda prévia aplicação do art. 5º, § 4º, da Lei Complementar 105/01.

Para não haver dúvidas, reproduzem-se o art. 5º, *caput* e §§ 2º e 4º e o art. 6º, da Lei Complementar 105/01:

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

(...)

§ 2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

(...)

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Ora, o art. 5º, § 4º, da Lei Complementar 105/01 diz respeito a *fase anterior* à obtenção dos dados “individualizados” de movimentação de conta bancária de depósitos, *i.e.*, antes de se obterem os extratos bancários das pessoas envolvidas no procedimento fiscal instaurado, *in casu*, contra a recorrente. Mais. O preceito compreende *fase anterior* à própria instauração do procedimento fiscal.

Já, o Decreto 3.724/01, ao regulamentar a LC 105/01, prevê os requisitos para exame de informações relativas a terceiros, junto a instituições financeiras, inclusive as referentes a contas bancárias de depósitos e de aplicações financeiras, mediante a expedição de RMF (Requisição de Movimentação Financeira) dirigida, por ex., ao gerente de agência. O Decreto 3.724/01 preceitua que, para tal requisição, é necessário haver procedimento de

fiscalização em curso, instaurado com a outorga do competente MPF (Mandado de Procedimento Fiscal), e os exames das contas bancárias de depósitos e de aplicações financeiras do contribuinte serem considerados indispensáveis.

E o art. 3º do Decreto 3.724/01 relaciona as hipóteses em que tais exames são considerados indispensáveis. Não tenho dúvidas de que esse rol é exaustivo.

Ainda, a Portaria SRF 180/01, ao disciplinar a execução do Decreto 3.724/01, prescreve que o RMF só será expedido: a) se houver procedimento de fiscalização em curso instaurado com a lavratura do competente MPF; b) se for contatada hipótese de indispensabilidade dos exames das contas bancárias de depósitos e de aplicações financeiras, referida no art. 3º do Decreto 3.724/01; e c) já ter havido intimação do sujeito passivo para apresentar as informações de sua movimentação financeira.

No caso vertente, sequer houve recurso a uso de RMF.

Houve, a par do procedimento fiscal instaurado mediante prévia emissão de MPF, em relação à recorrente, intimações aos funcionários da recorrente, srs. Renato Ribeiro Takazono, Aguiмара Batista da Silva, Liane Maria Scherer e Neli Rascola Anzolin Parmigiani, para justificar a falta de entrega de suas DIRPF, nos anos-calendário de 2003 e de 2004 (em relação à sra. Aguiмара Batista da Silva, somente quanto ao ano-calendário de 2004), em face dos montantes globais depositados em suas contas bancárias de depósito nos referidos períodos – fls. 31, 33, 35 e 36. Foram reduzidas a termo declarações dos mencionados funcionários da recorrente de que os depósitos em suas contas bancárias se referiam a recursos da recorrente - fls. 41 a 47.

Também concorreu intimação à recorrente para justificar o uso de contas bancárias dos funcionários supraindicados (fl. 28), ao que a recorrente respondera que essas contas bancárias eram utilizadas pela recorrente para pagamento de fornecedores e de outras obrigações decorrentes de serviços a ela prestados (fl. 30).

Por tudo o que se deduziu, é da maior evidência o equívoco do argumento da recorrente de que se teria de aplicar o art. 5º, § 4º, da Lei Complementar 105/01, para o emprego da presunção *juris tantum* de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96.

Por conseguinte, rejeito tal preliminar de nulidade.

Igualmente rejeito a preliminar de nulidade de que a presunção em discussão não subsiste por serem os depósitos bancários meros indícios incapazes de sustentar a certeza do auferimento de receita e, portanto, do lançamento. Na mesma senda, rejeito a preliminar de nulidade de que a informações prestadas por extratos bancários não possuem valor *probandi*, sendo ilegal e de que foram desconsideradas as informações prestadas pela recorrente de que os valores em causa indicam pagamento de despesas dela, e não receita auferida.

Sucede que essa presunção era rechaçada quando era empregada pela autoridade fiscal como se fosse uma presunção *hominis* ou *facti* ou comum, com base no *id quod plerumque fit* (naquilo que geralmente acontece), sem o aprofundamento da investigação para estabelecer o nexo causal entre os depósitos bancários e a receita omitida. Aí eram meros indícios, insuficientes para dar amparo a presunção de omissão de receitas.

Isso mudou com a superveniência da Lei 9.430/96, que, em seu art. 42, guindou em presunção legal, *juris tantum*, de omissão de receitas os depósitos ou créditos bancários sem comprovação de origem, mediante prévia e regular intimação da pessoa física ou jurídica¹.

A partir da vigência do art. 42 da Lei 9.430/96, desde que cumpridos os requisitos previstos nesse preceito, houve o estabelecimento de presunção legal de omissão de receitas, com inversão do ônus da prova ao sujeito passivo. Não se trata mais de presunção que resulte de iniciativa criativa e original do fisco. Sequer se cuida de presunção *hominis* ou *facti*.

Questão diversa é se a referida presunção legal passa ou não pelo teste de constitucionalidade e em que limites. Porém, isso é matéria que não pode ser enfrentada por este juízo.

Também, a alegação de que foram desconsideradas as informações prestadas pela recorrente de que os depósitos bancários nas contas de seus funcionários foram feitos com intuito de se pagarem os fornecedores e os prestadores de serviços é despropositada.

Ao contrário do articulado pela recorrente, tal informação reforça o mérito da pretensão, como se verá adiante, de modo que não houve desconsideração da referida informação para aplicação da presunção legal em comentário.

¹ 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;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.8.97)

§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º. Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º. Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

De outra parte, por se tratar de medida extrema, para que se concretize a hipótese legal de presunção de omissão de receitas, com a inversão do ônus da prova, entendo ser necessário que:

- a) haja devida individualização dos créditos ou depósitos bancários;
- b) ocorra a prévia e regular intimação para a comprovação da origem dos depósitos ou créditos bancários devidamente individualizados;
- c) haja a análise cuidadosa e individualizada dos créditos ou depósitos bancários - com expurgo daqueles que decididamente não representam receitas, como por ex., os correspondentes a empréstimos, a transferências entre contas de mesma titularidade.

Reputo que, na ausência desses requisitos, resulta derruída a presunção legal de omissão de receitas e, por óbvio, a própria caracterização de omissão de receitas – a menos que a fiscalização aprofunde sua investigação e demonstre (comprove) a omissão de receitas e sua quantificação.

Compulsando os autos, vejo que os requisitos ou pressupostos para aplicação da hipótese legal de presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96 encontram-se presentes. Houve a prévia e regular intimação da recorrente para comprovação da origem dos depósitos bancários, após a admissão da recorrente que utilizava rotineiramente as contas bancárias de seus quatro funcionários (fls. 62 e 63). No caso vertente, cuida-se somente de depósitos em dinheiro nas contas bancárias dos quatro funcionários da recorrente, e que se encontram individualizados com indicação de cada depósito e conta (fls. 64 a 105).

Por conseguinte, não vejo eiva de nulidade a derruir a aplicação da presunção legal, *juris tantum*, em dissídio.

Passo imediatamente ao mérito dessa questão, vez que, como havia dito, as nulidades invocadas divisam ou no mínimo tangenciam o mérito da pretensão fundada nessa presunção legal de omissão de receitas.

Sobre o nexo entre depósitos bancários de origem incomprovada e receitas auferidas, de certo modo, isso já foi adiantado quando tratei da questão dos indícios e da suposta presunção *hominis* ou *facti* extraída a partir daqueles. Mas convém realçar que, na presunção legal (e não *facti*) em comentário, o nexo lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada ou não levados à tributação) e o fato desconhecido (receitas auferidas) são estabelecidos pela lei. À autoridade fiscal compete demonstrar adequada e cuidadosamente o suporte fático da hipótese legal presuntiva, e intimar o contribuinte para que ele esclareça os depósitos bancários e comprove sua origem.

Daí se cuidar de presunção legal de omissão de receitas, ilidível diante de contraprova do contribuinte (inversão do ônus da prova). A alegação de que o depósito bancário, por si, não pode ser considerado lucro, receita ou renda tributável, para fins de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, fica derruída pelo que já se consignou.

Ademais, nomeadamente quando se utilizam contas correntes bancárias de *interpostas* pessoas (no caso, dos quatro funcionários da recorrente), e os valores depositados são usados para pagamento de despesas operacionais da recorrente, ou seja, tendo aqueles recursos *vínculo* com sua atividade ordinária, *fortalece-se* a presunção legal da omissão de receitas localizadas à margem da escrituração contábil da recorrente. Por óbvio que a omissão de receitas presumida é pretérita ao uso dos recursos depositados – ela é informada nos próprios depósitos bancários sem origem comprovada.

E, tanto a utilização de contas bancárias de interpostas pessoas, quanto a de uso dessas contas para pagamento das despesas operacionais da recorrente foram admitidas por ela mesma.

Por outro lado, não trouxe aos autos a recorrente nenhum elemento de contraprova à referida presunção legal, a afastá-la.

Nessa ordem de considerações, nego provimento ao recurso quanto à questão da omissão presumida de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada.

Sigo com o exame da questão da presunção de omissão de receitas por manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, do art. 40 da Lei 9.430/96, reproduzido no art. 281, III, do RIR/99. No caso vertente, a presunção de omissão de receitas se refere aos lançamentos a crédito nas contas 2.1.1.008.008 (GM Com. Comb. Lubrif. Ltda.) e 2.1.1.008.015 (Auto Center Rio Tavares) e 2.1.1.008.016 (Posto Ideal) do passivo.

Noto que a intimação foi para comprovação mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores do saldos existentes em 31/12/03, constantes do passivo “Bancos Contas Empréstimo”, conta sintética 2.1.008, cujas contas analíticas e saldos a comprovar são as das acima descritas, com valores de R\$ 360.000,00, R\$ 80.000,00 e R\$ 450.000,00, respectivamente – fl. 62.

Neste passo, entendo ser *curial* acentuar o seguinte.

Apesar de a intimação para comprovação recair sobre saldo existente em 31/12/03, não reputo que se cuide de tributação integral de um passivo, como o de fornecedores, por ex., sem identificação das obrigações ou exigibilidades a serem comprovadas.

Vejo que se cuida do saldo em 31/12/03 de três contas analíticas de um total de sete que compõem a conta sintética “Bancos Conta Empréstimo”, do passivo circulante, conforme balancete de 1º/01/03 a 31/12/03, de fls. 112 a 117. São as únicas contas que não são indicativas de banco e que não sofreram movimentação alguma no ano-calendário de 2003, conforme o balancete de 1º/01/03 a 31/12/03 – fl 117.

Daí entender que não se cuida de tributação integral de saldo devedor de um grupo de contas, sem identificação das obrigações ou exigibilidades a serem comprovadas.

Com essa cognição deduzida, prossigo: trata-se também aqui de presunção legal de omissão de receitas, ilidível mediante prova em contrário do sujeito passivo (presunção legal *juris tantum*). Essa presunção legal é de todo justificável, pois ela se

“aproxima” inclusive do que seria extraível mediante uma presunção *hominis* ou *facti* com base no *id quod plerumque fit* (naquilo que costuma acontecer). É dizer, tal presunção, erigida em presunção legal, se assim não fosse, ficaria ao menos próxima de uma presunção *hominis*.

A recorrente aduz que a escrituração contábil tem fé pública que é peculiar a todo livro comercial autenticado pelo Registro do Comércio, e que a descaracterização da escrituração contábil é medida extrema diante de falhas insanáveis.

Com efeito, a escrituração contábil mantida com observância da legislação comercial faz prova a favor do contribuinte dos fatos contábeis nela registrados, desde que comprovados, tais fatos contábeis, por documentos hábeis. É o que prevê o art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 1.598/77, reproduzido no art. 923 do RIR/99:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Diante disso, escrituração contábil regular com suporte devido documental ou em outra mídia (por ex., gravações telefônicas), o ônus da prova quanto a sua inveracidade é do fisco, conforme o art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77, reproduzido no art. 924 do RIR/99.

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Ora, é justamente a falta de comprovação documental dos lançamentos a crédito no passivo que motiva a aplicação da presunção legal de omissão de receitas em discussão.

E, diante disso, a recorrente não trouxe nenhum elemento de contraprova a afastar a presunção de omissão de receitas, *i.e.*, não carrou aos autos nenhum elemento comprobatório da existência dos valores de R\$ 360.000,00, de R\$ 80.000,00 e de R\$ 450.000,00 constantes, respectivamente, nas três indicadas contas do passivo.

Outrossim, nego provimento ao recurso, quanto à questão da omissão de receitas presumida de que trata o art. 281, III, do RIR/99.

Passo ao exame da questão do arbitramento do lucro para os trimestres do ano-calendário de 2004.

Para o ano-calendário de 2003 não houve arbitramento do lucro, vez que se dera a apresentação da escrituração contábil. Do exame dos autos, noto que o valor das receitas omitidas no ano-calendário de 2003 não é percentualmente tão significativo em relação ao total de receitas desse ano-calendário, e mesmo em relação às receitas declaradas nesse ano-calendário. Andou bem, pois, o autuante, ao não proceder ao arbitramento do lucro para o ano-calendário de 2003, de modo que seu procedimento que desembocou no lançamento de IRPJ e de CSL relativo a esse ano não merece reproche.

Retomando a questão do arbitramento do lucro para 2004, a recorrente apurava lucro real, tendo inclusive apresentado a DIPJ/05, sob o regime de lucro real zerada (fls. 143 a 164). Compulsando os autos, vê-se que a recorrente não apresentou a escrituração contábil (Livros Diário e Razão), e tampouco o Lalur.

Impõe-se, portanto, o arbitramento do lucro, nos termos do art. 47, I, da Lei 8.981/95 c/c o art. 1º da Lei 9.430/96 (lucro arbitrado trimestral), reproduzidos no art. 530, I, do RIR/99². E arbitramento do lucro com base em receitas conhecidas: as receitas presumidamente omitidas por depósitos bancários de origem incomprovada e as extraídas com base nos Livros de Saídas da recorrente (cópias no Anexo III – fls. 2 a 222).

Da apreciação dos autos, vejo que a autoridade fiscal empregou corretamente o coeficiente de arbitramento do lucro de 1,92% (1,6% acrescido de 20%) na apuração do lucro arbitrado para exigência de IRPJ, por ser a atividade da recorrente a de revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural (arts. 15, § 1º, I e 16, *caput*, da Lei 9.249/95)³. Isso, para receitas extraídas dos Livros da Saída da recorrente – fl. 177.

Mas, em relação às receitas presumidamente omitidas, ela não aplicou o coeficiente de 1,92%, mas o de 12% para apuração do lucro arbitrado na imposição de IRPJ – fls. 177, 178, 179 e 180.

Nesse passo, o dislate da autoridade fiscal é flagrante, pois a presunção é a de que as receitas omitidas por depósitos bancários de origem incomprovada (por presunção legal) são decorrentes da atividade própria, operacional, da recorrente. Ou seja, concorre a presunção, aqui, presunção *hominis* ou *facti*, de que as receitas omitidas por presunção legal são derivadas da atividade operacional típica da recorrente. Fortalece essa conclusão, inclusive, o vínculo com a atividade operacional entre os depósitos nas contas bancárias das interpostas pessoas e o uso desses recursos para cobertura de despesas operacionais da recorrente.

Sob essa ordem de razões, dou provimento parcial quanto à pretensão de IRPJ, para expurgo do lucro arbitrado dos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2004 os montantes de R\$ 47.828,96, R\$ 39.265,50, R\$ 48.898,54 e R\$ 33.710,53, respectivamente – que são os valores

² 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):

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;

³ Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005)

§ 1º. Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

(...)

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

(...)

resultantes da aplicação do coeficiente de 12% sobre as receitas presumidamente omitidas por depósito bancário de origem incomprovada nesses períodos.

No que concerne à CSL sobre o lucro arbitrado para os trimestres de 2004, constato que o autuante aplicou o coeficiente de 12%, seja sobre as receitas extraídas dos Livros de Saída, seja sobre as receitas presumidamente omitidas por depósitos bancários de origem não comprovada.

Vejo que, no instrumento específico do auto de infração, acusou-se o art. 24 da Lei 9.249/95, como suporte legal para a CSL apurada com base no lucro arbitrado sobre as receitas omitidas por presunção legal (depósitos bancários de origem não comprovada) – fl. 217.

Trata-se de erro na capitulação legal que, a meu ver, não tem o condão de vitimar o lançamento de nulidade, porquanto o *motivo* ou *fundamento* do lançamento se encontra revestido de juridicidade – arbitramento do lucro, com o que resultou na aplicação efetiva do coeficiente de arbitramento do lucro para fins de CSL, que é o do art. 20 da Lei 9.249/95 c/c o art. 29, I, da Lei 9.430/96.

Entendo que, *diverso seria*, se o motivo ou o fundamento se encontrasse eivado de injuridicidade, hipótese em que o eventual “acerto” na capitulação legal não teria prestígio para salvar o lançamento.

Na conformidade do exposto, não merece reparos, portanto, a pretensão fiscal quanto à CSL.

Quanto à irresignação sobre a multa de ofício no percentual de 75% e sobre os juros de mora à taxa Selic, por excessividade e inconstitucionalidade, cabe a aplicação das Súmulas CARF nº 2 e nº 4, consolidadas no Anexo II da Portaria CARF 49/10:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 4:

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

De tal feito, nego provimento ao recurso sobre essas questões.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial para afastar a exigência de IRPJ sobre as parcelas do lucro arbitrado de R\$ 47.828,96, R\$ 39.265,50, R\$ 48.898,54 e R\$ 33.710,53, correspondentes ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2004, respectivamente.

Processo nº 11516.000281/2007-91
Acórdão nº **1103-00.427**

S1-C1T3

Fl. 17

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 30 de março de 2011

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator