



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

**Processo n°** 17883.000303/2005-50  
**Recurso n°** 168.505 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** **1302-000.798 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de novembro de 2011.  
**Matéria** IPRJ E REFLEXOS  
**Recorrentes** CIA SECURITIZADORA BRASILEIRA DE CRÉDITOS FINANCEIROS E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO COMPROVADA.**

Não comprovado nos autos a alegação de que a fiscalização reteve os livros fiscais após o encerramento da ação fiscal e tendo a recorrente apresentado regularmente seus argumentos, não se configura a alegada restrição à sua defesa.

**DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.**

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, segundo o previsto pelo artigo 150 do CTN, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, desde que exista o pagamento antecipado e a declaração prévia do débito. Não ocorrendo o pagamento antecipado, o prazo decadencial quinquenal conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**IRPJ. PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. HIPÓTESE DE PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO PREVISTA EM LEI.**

Incabível o lançamento que adota os próprios pagamentos escriturados como base de cálculo da omissão de receitas, sob o fundamento de terem sido pagos com recursos de origem não comprovada. Não tendo sido comprovada a origem dos recursos, oriundos de devolução de mútuo por terceiros, caberia à fiscalização demonstrar que o caixa da empresa não suportava os encargos, configurando assim saldo credor de caixa revelador da omissão de receitas. A composição da base de cálculo eleita para apurar o montante tributável

padece de vício material insanável, pois não encontra respaldo na legislação do Imposto de Renda, impondo-se o cancelamento da autuação.

DECORRÊNCIA. PIS, COFINS E CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento ao PIS, à Cofins e à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as nulidades argüidas, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(Documento assinado digitalmente)

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente.

(Documento assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Relator.

EDITADO EM: 21/12/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello (Presidente), Daniel Salgueiro da Silva, Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Wilson Fernandes Guimarães, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

## Relatório

Trata-se de lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, dos anos-calendário 2000 e 2001, no valor total de R\$ 10.643.861,85, incluindo o principal, multa de ofício e juros de mora, atualizado até 30/11/2005, efetuado por meio dos Autos de Infração de fls. 259 a 302.

O lançamento do IRPJ foi efetuado mediante acréscimos à base de cálculo do Lucro Real, em face da omissão de receita caracterizada por pagamentos efetuados com recursos de origem não comprovada, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal (fls. 253/258).

A autuada foi cientificada em 22/12/2005 (fls. 303), apresentando a sua impugnação em 18/01/2006 (fls. 306/326), tendo resumidamente alegado:

1. que o crédito tributário foi lavrado com preterição do direito de defesa;
2. que os livros Diários dos anos de 1999 a 2001 e os Livro Razão entregues à fiscalização durante o procedimento não foram devolvidos à impugnante, resultando em evidente cerceamento do direito de defesa, acarretando a nulidade do procedimento fiscal;
3. que o Fisco simplesmente tomou a totalidade dos pagamentos efetuados no período-base trimestral, tratando-os como omissão de receitas sem se preocupar em apurar o lucro real das receitas supostamente omitidas;
4. que a fiscalização deveria ter adicionado à base de cálculos do IRPJ e da CSLL a receita supostamente omitida e deduzindo desta as despesas dedutíveis e, caso apurasse base de cálculo positiva, deveria descontar ainda os prejuízos fiscais acumulados;
5. que por ser “*não operacional*” a empresa acumula prejuízos fiscais ao longo de vários exercícios e estes foram ignorados pela fiscalização quando da autuação;
6. que pelo que se extrai da autuação, a fiscalização confundiu o procedimento de lançamento de IRRF nos casos de pagamentos sem causa a beneficiários não identificados, previsto no art. 61 da Lei 8981/95, com o IRPJ devido em face de omissão de receitas;
7. que os pagamentos efetuados pela impugnante não foram questionados pela fiscalização;
8. que a utilização dos pagamentos como base de cálculo do IRPJ e CSLL é rigorosamente indevida, pois não observa os princípios inerentes aos tributos e não refletem a base de cálculo durante o período;

9. que ocorreu a decadência para a constituição dos créditos tributários relativos ao IRPJ e CSLL em relação às irregularidades apontadas durante os 1º, 2º e 3º trimestres de 2000, pois o auto de infração somente foi lavrado em dezembro de 2005;
10. que também decaíram os créditos tributários relativos ao PIS e a Cofins com relação aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 2005;
11. que a impugnante informou a origem dos recursos que foram utilizados para a realização dos pagamentos questionados pela fiscalização, e que teria comprovado com farta documentação que decorreriam da amortização de saldo credor que possui em contrato de conta corrente com a empresa SINERGY S/A;
12. que apesar de tal comprovação inclusive por meio dos registros contábeis, o Fisco simplesmente ignorou tal comprovação, preferindo autuar a empresa por falta de comprovação da origem dos recursos, e assim, considerá-los como receita omitida;
13. que a autuação não se sustenta, pois a origem dos recursos é facilmente demonstrável, vez que decorre de contrato de conta corrente com a empresa SINERGY S/A (do qual apresenta cópia), mediante o qual cada parte se obriga a efetuar, à outra, remessas periódicas de seus saldos de caixa, para posterior acerto de contas;
14. que tais remessas devem ser individualizadas e destacadas em suas contabilidades, devendo ser efetuadas por meio de cheques nominativos, nos quais se fará referência ao objeto de pagamento ou por notas de débitos, devidamente aceitas pela outra contratante, ou ainda, mediante cheques de terceiros devidamente endossados;
15. que o contrato de conta-corrente é uma especialização do contrato de mútuo (art. 556 do CPC) e permite às partes estabelecer uma troca de créditos, de modo a facilitar as transações entre si;
16. que após a formalização do contrato a impugnante fez o primeiro lançamento na conta-corrente que mantém com a empresa SINERGY S/A, por meio da nota de débito emitida por si e aceita por esta última, no valor de R\$ 224.706.100,00 em 05/12/1998 (doc. Fls. 345).
17. que deste primeiro lançamento originou-se um saldo credor em favor da impugnante que a empresa SINERGY S/A vem amortizando ao longo dos anos;
18. que uma vez que detém os créditos com a empresa SINERGY, toda vez que necessita de recursos para realizar seus pagamentos a impugnante solicita que aquela empresa amortize parte de seu saldo devedor;
19. que o valor das notas de débitos é rigorosamente igual aos valores registrados em sua contabilidade;
20. que os valores não transitaram no caixa ou em conta bancária da impugnante, pois os recursos foram utilizados imediatamente para o pagamento de títulos, sendo as notas de débito emitidas no mesmo dia

dos pagamentos realizados e ainda que estes foram feitos por meio de cheques de terceiros repassados pela SINERGY;

21. que todos esses movimentos estão registrados na escrita contábil tanto da impugnante como da SINERGY;
22. que apesar da robusta prova documental apresentada à fiscalização considerou-a imprestável e que a empresa SINERGY é empresa não operacional e que não mantinha movimentação em seu caixa que comprovasse a efetiva saída dos recursos para a impugnante;
23. que apara que o Fisco desqualifique a documentação apresentada é preciso que prove a sua inidoneidade;
24. que os documentos apresentados à fiscalização estão amparados no contrato e estão devidamente registrados na contabilidade de ambas as empresas, espelhando uma realidade fática;
25. que não procede o argumento relativo à situação fiscal da empresa SINERGY S/A, pois é pessoa jurídica distinta da impugnante e que o fato de manterem relação contratual não implica na ingerência de uma na vida da outra;
26. que a autuação adotou hipótese de incidência não prevista legalmente, agredindo o princípio da tipicidade cerrada do fato gerador;
27. que a Impugnante comprovou a existência de um contrato de conta-corrente com a SYNERGY S/A, bem como a existência de um saldo em seu favor e que demonstrou também, a amortização de parte deste saldo devedor pela FICOM S/A, e sua utilização para os pagamentos autuados;
28. que o modo pelo qual a SYNERGY S/A auferiu seus rendimentos ou o modo pelo qual vai contabilizar suas receitas é questão do interesse desta, e não da Impugnante;
29. que não basta a análise superficial da vida de terceiros para atribuir a determinado contribuinte a prática de omissão de receitas e que a utilização de registro de terceiros para embasar a autuação exigiria uma investigação profunda e detalhada;
30. que o método utilizado pela fiscalização leva a um juízo de possibilidade e não ao juízo de certeza que é imperativo da verdade material;
31. que não podem ser convolados simples fatos permutativos patrimoniais em fatos geradores, sob a qualificação de receitas omitidas e que é notória a impropriedade dos preceitos regulamentares adotados na autuação;
32. que ao buscar compelir a contribuinte a justificar omissões de documentação alheia que lhe era inacessível o órgão fiscal transferiu para o sujeito passivo o ônus de provar a improcedência de lançamentos inteiramente justificáveis na sua própria contabilidade;

33. que não servem para sustentar o lançamento e não dão amparo à exação os artigos 249 II, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99, posto como fundamentos no auto de infração;
34. que o que se evidencia, na leitura dos Termos de Constatação Fiscal, nos tópicos alusivos à matéria imponible presumida no auto de infração é a absoluta ausência de tipicidade legal das operações identificadas como tributáveis, em esforço fiscal de cobrar imposto a qualquer custo, mesmo com excesso de exação;
35. que é notória a ausência de diligências da auditoria para completar a análise da operação financeira e seu registro contábil, tendo sido desprezados os esclarecimentos apresentados pela impugnante, em ofensa ao art. 924 do RIR;
36. que se foram identificados os devedores e credores da transação, inexistente causa de tributar, e, muito menos, revela "RECURSOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA".

A impugnante requereu a produção de prova pericial, indicando assistente técnico e os quesitos que desejava serem respondidos (num total de dezoito quesitos).

A Relatora do acórdão de primeira instância converteu o julgamento em diligência (Resolução DRJ/RJO nº 057/2006 - fls. 359), e indeferiu o pedido de perícia, por entender “*que a mesma tem seu fundamento para a elucidação de aspecto técnico específico e não tem por escopo a elucidação de dívida ou a juntada de algum fato ou prova*”.

Assim foi solicitado pela Relatora que na diligência o fisco “*verificasse a exatidão dos dados relativos à escrituração da interessada nas contas junto às empresas SYNERGY S/A e FICOM S/A; quais eram as bases dos contratos de conta-corrente mantidos com a empresa SYNERGY S/A em vigor à época da investigação e que analisasse de que forma originou-se o crédito e o débito nas contas com as mesmas empresas (SYNERGY e FICOM)*”.

Intimadas as empresas SINERGY S/A E FICOM S/A, estas nada apresentaram à fiscalização, que em sua informação fiscal (fls. 379/383), ratificou as conclusões que embasaram a autuação.

A impugnante, cientificada do relatório da diligência, ratificou (fls. 394/397) os argumentos expendidos na impugnação, aditando que os fatos relatados na autuação não se enquadram no disposto no art. 282 do RIR/99, pois a acusação de recursos de origem não comprovada, que embasa a apuração da omissão de Receitas, não se aplica no caso de recursos provenientes de terceiros (empresas) que não seja administradores, sócios ou acionistas.

Em 27/02/2008 a Quarta Turma da DRJ-Rio de Janeiro I proferiu o Acórdão nº 12-18.415, considerando o lançamento parcialmente procedente, com a seguinte ementa:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVA. PRESCINDIBILIDADE.*

*O instituto da diligência tem por fundamento a elucidação de pontos duvidosos oriundos das provas contidas nos autos. O*

*sujeito passivo ao requerer a realização de diligência, objetivando, unicamente, a verificação de documentos que poderiam ter sido juntados, terá por indeferido o respectivo pleito, na forma em que foi proposta.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*DECADÊNCIA. IRPJ. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, com apuração anual e recolhimento por estimativas, a data do ajuste seria o marco inicial para a contagem do prazo decadencial e não as datas dos recolhimentos com base no imposto estimado.*

*DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. A Fazenda Pública, segundo os ditames emanados pela Lei nº 8.212/1991, artigo 45, tem o prazo de 10 (dez) anos para efetuar o lançamento, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser o mesmo constituído.*

*ARGÜIÇÃO ILEGALIDADE EM SEDE ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE. À autoridade administrativa falece competência para apreciar a ilegalidade da norma, cujo comando legal encontra-se plenamente em vigor.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*APURAÇÃO DO RESULTADO. OPÇÃO PELO REGIME ANUAL. INOBSERVÂNCIA PELA FISCALIZAÇÃO.*

*O lançamento de ofício deve obedecer ao período e regime de apuração pelo qual optou o interessado. Demonstrado nos autos que o interessado optou pelo regime de apuração anual, não pode a Fiscalização desconsiderar a opção e apurar o resultado trimestralmente*

*OMISSÃO DE RECEITAS. MANUTENÇÃO DE CONTA-CORRENTE PARALELA. PERTINÊNCIA ACUSATÓRIA. O sujeito passivo, ao deixar de comprovar a origem do numerário mantido em conta-corrente paralela, cujas quantias são utilizadas para pagamento de operações da empresa com terceiros, sem que tais quantias transitem pela conta Caixa ou Bancos, ratificará a inferência fiscal de omissão de receitas.*

*Assunto: Outros Tributos ou Contribuições*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.*

*Ao deixar de subsistir o Auto de Infração principal, para o ano-calendário correspondente, igual sorte colherá o Auto de Infração que dele é reflexo.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS.**

*Ao subsistir o Auto de Infração principal, igual sorte colherá os Autos de Infração dele reflexo.*

Lançamento Procedente em parte.

A decisão de primeira instância rejeitou as preliminares de nulidade e de decadência em relação as infrações apuradas no ano-calendário 2000, mas cancelou o lançamento do IRPJ e da CSLL realizado pela fiscalização em relação àquele ano, pelo fato da fiscalização ter desconsiderado a opção da interessada, que havia apurado os seus resultados com base no lucro real anual, apurando os resultados para fins da autuação em períodos trimestrais. Mantiveram-se os lançamentos relativos ao Pis e a Cofins apurados no ano-calendário 2000.

A 4ª Turma da DRJ-RJO I recorreu de ofício da decisão que exonerou parcialmente os créditos, tendo em vista que os valores cancelados ultrapassaram o limite de alçada previsto na Portaria MF nº 03/2008.

A interessada foi cientificada da decisão de primeira instância em 19/06/2008, mediante Aviso de Recebimento Postal (fls. 461).

Em 18/07/2008, a interessada apresentou Recurso Voluntário (fls. 462/473), no qual se insurge contra a legitimidade da autuação reiterando os argumentos expendidos em sua impugnação, em todos os seus termos e, ao final, requer que “*seja acolhido o presente recurso, julgando-o procedente, in totum, para o fim de ser cancelado o débito fiscal reclamado*”.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e dele conheço.

Analiso em primeiro plano a alegações preliminar de nulidade e de decadência em relação aos fatos geradores do Pis e da Cofins, no ano de 2000, contida no recurso voluntário. No que se refere à decadência alegada em relação aos fatos geradores do IRPJ e CSLL, relativa aos três primeiros trimestres do ano 2000, deixo para enfrentá-la ao analisar o recurso de ofício, na medida em que os créditos lançados relativos àquele ano-calendário foram integralmente cancelados pela decisão recorrida.

No que concerne à necessidade de realização de diligência e/ou perícias, apresentadas na impugnação, entendo que a primeira já foi satisfeita quando da apreciação em primeira instância e a segunda (perícias) foi fundamentadamente rejeitada no acórdão recorrido, nada havendo a reparar.

**1. DAS ALEGAÇÕES PRELIMINARES****1.1 Da alegação de nulidade por cerceamento de defesa**

A recorrente alega ter tido seu direito de defesa cerceado pelo fato de que os livros contábeis entregues no curso da fiscalização não teriam sido devolvidos pela autoridade fiscal após o encerramento da ação fiscal, o que ensejaria a nulidade da autuação.

Pelo que consta do Termo de Encerramento (fls. 302), os livros e documentos recebidos durante a ação fiscal foram devolvidos naquela data (conforme Aviso de Recebimento - AR de fls. 303 - 22/12/2005).

Não há nos autos nenhuma solicitação posterior, por parte da interessada, no sentido de solicitar a devolução dos livros.

Por outro lado, verifica-se que a fiscalizada pode apresentar todos os argumentos que entendeu pertinentes contra a autuação, citando inclusive, a título exemplificativo, lançamentos realizados em sua escrita fiscal.

Portanto, não restou comprovado que os Livros Diário e Razão continuaram, após a ação fiscal, em poder do Fisco, conforme alegou a recorrente, ficando prejudicada a alegação de cerceamento de seu direito de defesa.

Assim, rejeito a alegação preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

## **1.2 Da alegação de decadência em relação aos fatos geradores de Pis e Cofins de janeiro a novembro de 2000.**

A recorrente alega ter ocorrido a decadência do direito de lançar em relação aos fatos geradores do PIS e Cofins ocorridos até novembro de 2000, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, em face do lançamento ter se consumado apenas em dezembro de 2000.

A recorrente argumenta que, em se tratando de tributos cujo lançamento se dá por homologação, a decadência se opera depois de transcorrido o prazo de cinco anos a contar do fato gerador.

Nesta seara este Conselho Administrativo está jungido ao que vem decidindo o Poder Judiciário quanto à matéria, em face do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, introduzido pela Portaria MF. 586, de 21/12/2010, in verbis:

*“Art. 62-A as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.*

Em obediência ao dispositivo regimental, observo que o Superior Tribunal de Justiça, tratando da matéria, proferiu recentemente o acórdão no Recurso Especial nº 973.733-SC, submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, com a seguinte ementa:

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

*INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Foz, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

De acordo com o acórdão supra transcrito, a regra decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é deslocada do § 4º do art. 150 do CTN para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que não exista dolo, fraude ou simulação, nos casos em que inexistente declaração prévia do débito e não ocorre o pagamento antecipado.

Esta regra se aplica inclusive às contribuições sociais (Pis e Cofins), nos termos da súmula vinculante nº 08<sup>1</sup>, não sendo aplicável, portanto, o prazo de 10 anos estabelecido no art. 45 da Lei nº 8.212/91, mas sim os prazos previstos no Código Tributário Nacional.

No presente caso consta às fls. 10/43 que o contribuinte apresentou a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ do exercício 2001 na qual declara débitos apurados em relação ao Pis e a Cofins. No entanto, não consta dos autos a entrega de Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais – DCTF, nem comprovação de recolhimentos das contribuições devidas.

Desta feita, não havendo comprovação de pagamento a contagem do prazo decadencial se desloca do previsto no § 4º do art. 150 para o previsto no inc. I do art. 173 CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O exercício fiscal, também chamado de exercício financeiro, corresponde ao “*período definido para fins de segregação e organização dos registros relativos à arrecadação de receitas, à execução de despesas e aos atos gerais de administração financeira e patrimonial da administração pública. No Brasil, o exercício financeiro tem duração de doze meses e coincide com o ano civil, conforme disposto no art. 34 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964*”.

Com efeito, o art. 34 da Lei 4.320/1964, assim dispõe:

*Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.*

Assim, o prazo decadencial para o lançamento do Pis e da Cofins relativamente aos fatos geradores do ano-calendário 2000 se iniciou no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, em 01/01/2001, sendo hígidos os lançamentos realizados em 22/12/2005.

<sup>1</sup> STF Súmula Vinculante nº 8 - Sessão Plenária de 12/06/2008 - DJe nº 112/2008, p. 1, em 20/6/2008 - DO de 20/6/2008, p. 1

Constitucionalidade - Prescrição e Decadência de Crédito Tributário. 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.

## 2. DAS ALEGAÇÕES DE MÉRITO

### 2.1 Sobre a Omissão de Receitas apurada com base em pagamentos efetuados com Recursos de Origem não Comprovada.

A recorrente se insurge contra a autuação realizada que tomou por base diversos pagamentos efetuados ao Banco Euroinvest S/A – Eurobanco, que de acordo com a fiscalização não tiveram a origem dos recursos devidamente comprovada.

Alega a recorrente que informou a origem dos recursos que foram utilizados para a realização dos pagamentos questionados pela fiscalização e que teria comprovado com farta documentação que decorreriam da amortização de saldo credor que possui em contrato de conta corrente com a empresa SINERGY S/A e, que apesar de tal comprovação inclusive por meio dos registros contábeis, o Fisco simplesmente a ignorou, preferindo autuar a empresa por falta de comprovação da origem dos recursos, e assim, considerá-los como receita omitida.

Afirma que a autuação não se sustenta, pois a origem dos recursos é facilmente demonstrável, uma vez que decorre de contrato de conta corrente com a empresa SINERGY S/A (do qual apresenta cópia), mediante o qual cada parte se obriga a efetuar, à outra, remessas periódicas de seus saldos de caixa, para posterior acerto de contas e que após a formalização do contrato a impugnante fez o primeiro lançamento na conta-corrente que mantém com a empresa SINERGY S/A, por meio da nota de débito emitida por si e aceita por esta última, no valor de R\$ 224.706.100,00 em 05/12/1998 (doc.fl. 345). Sustenta que, deste primeiro lançamento originou-se um saldo credor em favor da impugnante que a empresa SINERGY S/A vem amortizando ao longo dos anos e que uma vez que detém os créditos com a empresa SINERGY, toda vez que necessita de recursos para realizar seus pagamentos a impugnante solicita que aquela empresa amortize parte de seu saldo devedor.

Argumenta que o valor das notas de débitos é rigorosamente igual aos valores registrados em sua contabilidade e que os valores não transitaram no caixa ou em conta bancária da impugnante, porque os recursos foram utilizados imediatamente para o pagamento de títulos, sendo as notas de débito emitidas no mesmo dia dos pagamentos realizados e ainda que estes foram feitos por meio de cheques de terceiros repassados pela SINERGY, mas que todos esses movimentos estão registrados na escrita contábil tanto da impugnante como da SINERGY.

Reclama que apesar da robusta prova documental apresentada à fiscalização considerou-a imprestável por entender que a empresa SINERGY é empresa não operacional e que não mantinha movimentação em seu caixa que comprovasse a efetiva saída dos recursos para a impugnante.

Sustenta que apara que o Fisco desqualifique a documentação apresentada é preciso que prove a sua inidoneidade, pois os documentos apresentados à fiscalização estão amparados no contrato e estão devidamente registrados na contabilidade de ambas as empresas, espelhando uma realidade fática.

Discorda do argumento relativo à situação fiscal da empresa SINERGY S/A, alegando que se trata de pessoa jurídica distinta e que o fato de manterem relação contratual não implica na ingerência de uma na vida da outra, e que o modo pelo qual a SYNERGY S/A aufere seus rendimentos ou o modo pela qual vai contabilizar suas receitas é questão do interesse desta, e não da Impugnante.

Alega que não basta a análise superficial da vida de terceiros para atribuir a determinado contribuinte a prática de omissão de receitas e que a utilização de registro de terceiros para embasar a autuação exigiria uma investigação profunda e detalhada e que o método utilizado pela fiscalização leva a um juízo de possibilidade e não ao juízo de certeza que é imperativo da verdade material.

Argumenta que comprovou a existência de um contrato de conta-corrente com a SYNERGY S/A, bem como a existência de um saldo em seu favor e que demonstrou também, a amortização de parte deste saldo devedor pela FICOM S/A, e sua utilização para os pagamentos autuados e que a fiscalização “*não sabe e nem procurou saber de que maneira se originou o saldo da conta corrente da SECURITIZADORA, já que antecede aos anos calendários (sic) fiscalizados de 2000 e 2001*”.

A recorrente traz ainda diversos argumentos contrários aos fundamentos legais da autuação, que abordarei num segundo momento.

Importa, neste primeiro momento, analisar o conjunto fático-probatório contido no processo.

A autoridade fiscal analisou a documentação apresentada pela fiscalizada no item 10 do Termo de Constatação nº 001 (fls. 215), apontando irregularidades que, no seu entendimento, tornavam tais documentos sem qualquer valor probante perante o fisco, *in verbis*:

- a) *As “NOTAS DE DÉBITO” são preenchidas em folhas de papel sem timbre e sem a devida identificação das empresas envolvidas na transação (CNPJ, endereço);*
- b) *As assinaturas constantes destes documentos não permitem identificar o nome e a qualificação das pessoas que assinaram pelas partes envolvidas;*
- c) *Alguns documentos sequer possuem assinatura da emitente, constando apenas assinaturas no “De acordo”, por parte da CIA. SECURITIZADORA;*
- d) *Estes documentos fazem referência a “Contrato de Conta Corrente celebrados com V. Sas.”, no texto, cita: “referente à liquidação de parte do saldo devedor existente na conta corrente”. Estas referências são insuficientes para que se identifique, de forma clara e precisam a CAUSA ou ORIGEM dos aludidos créditos”.*

A autoridade fiscal ressalta ainda no referido termo que as contas correntes com as empresas SINERGY E FICOM envolvem recebimentos e pagamentos vultosos, que não transitam por Caixa e/ou Bancos (item 11) e que tais movimentações são altíssimas frente as receitas declaradas pela fiscalizada (item 12).

Assim, conclui no item 13 do Termo de Constatação que “*a empresa efetuou pagamentos ao BANCO EUROINVEST S.A – EUROBANCO, com recursos cuja origem não foi devidamente comprovada, conforme demonstrativos anexos (DOC. ÀS FLS. 257/258), configurando OMISSÃO DE RECEITA, a ser tributada (...)*”

A relatora do acórdão de primeira instância entendeu que era necessária a realização de diligências “por não se encontrarem reunidos os elementos necessários para que seja formada a plena convicção acerca da matéria”, tendo sua proposta acolhida pela turma julgadora (Resolução DRJ/RJO nº 057/2006 - fls. 359).

Assim foi solicitada pela Relatora a realização de diligências para:

*“a) verificar a exatidão dos dados relativos à escrituração da interessada nas contas junto às empresas SYNERGY S/A e FICOM S/A, juntando, para corroborar as afirmações, documentação hábil e idônea;*

*b) verificar quais eram as bases dos contratos de conta-corrente mantidos com a empresa SYNERGY S/A em vigor à época da investigação, juntando, para tanto cópias dos mesmos; e*

*c) Analisar, de acordo com a documentação pertencente a interessada, de que forma se originou o crédito e o débito nas contas com as contratadas da interessada FICOM S/A e SYNERGY S/A; se a interessada possuía respaldo financeiro e de que forma foi realizada a transação inicial com tais empresas e a respectiva manutenção desta “conta corrente” até a data do fato gerador da obrigação”. (grifei)*

Na informação fiscal de fls. 379/383, a autoridade fiscal responsável pelas diligências relata que apesar de reiteradas intimações enviadas para as empresas SINERGY e FICOM, com vistas a verificar a exatidão dos dados constantes da escrituração da interessada em confronto com as escriturações e documentações das citadas empresas (item “a” da solicitação de diligências), nenhuma delas atendeu ao solicitado.

Não obstante a autoridade fiscal teceu considerações sobre os três pontos solicitados na diligência, *in verbis*:

*1. Verificar a exatidão dos dados relativos à escrituração da interessada nas contas junto às empresas SINERGY S/A e FICOM S/A, juntando, para corroborar as informações, documentação hábil e idônea.*

**Informação:**

*No decorrer das ações fiscais, levadas a efeito nas empresas **SYNERGY** (MPF-FISCALIZAÇÃO No. 07.1.05.00-2004-00002-5, emitido em 06/01/2004) e **FICOM** (MPF-FISCALIZAÇÃO No. 07.1.05.00-2004-00003-3, emitido em 06/01/2004), as quais foram efetuadas, concomitantemente, com a fiscalização efetivada na interessada (**CIA. SECURITIZADORA**), foi possível constatar que as três empresas apresentavam contabilidade com plano de contas bastante semelhante, utilizando-se do mesmo artifício de movimentar valores financeiros expressivos, sem transitar pelas contas caixa e/ou bancos, tendo como suporte NOTAS DE DÉBITOS, vinculadas a contrato de conta-corrente, com os mesmos objetivos e similaridade de redação. A auditoria fiscal, então realizada, pôde visualizar a extrema coincidência (em datas e valores) com que as NOTAS DE DÉBITOS eram escrituradas nas empresas envolvidas, sendo que nenhuma delas apresentava disponibilidade financeira para fazer face aos desembolsos de*

valores, sempre com a indicação de que os recursos correspondentes seriam oriundos de "liquidação de parte do saldo devedor existente", ao amparo de contratos de conta-corrente.

Exemplificando: a **CIA. SECURITIZADORA** faz pagamentos com recursos que alega serem provenientes da empresa **SYNERGY**. Esta, na mesma data, como não dispõe de recursos em caixa e bancos, para justificar a saída do numerário, lança mão de nota de débito, tendo como sua credora a **FICOM**. A **FICOM**, que também não possui saldo em caixa e bancos, alega haver recebido, na mesma data, exato valor da empresa "X", de quem deteria crédito. Assim, o que se revela é um esquema muito bem montado, documentado, somente, por "CONTRATO DE CONTA-CORRENTE" e "NOTAS DE DÉBITO", sem qualquer valor fiscal, em que diversas empresas, somente trocando papéis, manipulam e transferem, entre si, altas somas de recursos financeiros, à margem de tributação, sem que qualquer delas comprove, legal e efetivamente, a origem da correspondente disponibilidade financeira. Tudo muito bem concatenado, no que diz respeito aos lançamentos contábeis, porém, sem o documento hábil que lhes dê respaldo legal e determine a ORIGEM dos recursos financeiros utilizados nos pagamentos efetivamente realizados.

#### DIAGRAMA:

EMPRESA "X" ► AMORTIZAÇÃO ► FICOM ► RECURSOS ► SYNERGY ► RECURSOS ► SECURIT. ► PAGTO EMPRESA "Z"  
DE DÉBITO <====NOTA DE DÉBITO <==== NOTA DE DÉBITO

Os recursos-financeiros, ainda que tenham sido repassados por terceiros, devem ter sua origem devidamente conhecida e comprovada. Constituem omissão de receitas os pagamentos efetuados com recursos de origem não comprovada, quando a interessada, regularmente intimada, não apresenta documentos hábeis e idôneos que identifiquem a origem dos recursos recebidos

2. Verificar quais eram as bases dos contratos de conta-corrente mantidos com a empresa SYNERGY S/A em vigor à época da investigação fiscal, juntando, para tanto, cópia dos mesmos.

#### Informação:

O "CONTRATO DE CONTA CORRENTE", celebrado em 27/10/1998, entre a SYNERGY S/A e a COMPANHIA SECURITIZADORA BRASILEIRA DE CRÉDITOS FINANCEIROS, cuja cópia a interessada juntou à sua impugnação (DOC. ÀS FLS. 343/344), não é documento hábil para servir de prova junto a terceiros, por não se encontrar transcrito no Registro Público, nos termos do art. 221 do Código Civil. Assim, no presente caso, s.m.j., o referido instrumento particular, assinado pelos interessados, tem valor apenas entre as partes contraentes. Um mero contrato particular, não registrado no órgão competente, não pode surtir efeitos perante o Fisco, a fim de justificar a movimentação de recursos financeiros, à margem de tributação.

3. Analisar, de acordo com a documentação pertencente à interessada, de que forma se originou o crédito e o débito nas contas com as contratadas da interessada FICOM S/A e SINERGY S/A; se a interessada possuía respaldo financeiro e de que forma foi realizada a transação inicial com tais empresas e a respectiva manutenção desta "conta-corrente" até a data do fato gerador da obrigação.

**Informação:**

Primeiramente, é importante ressaltar que, na escrituração contábil da interessada (**CIA. SECURITIZADORA**), não existe identificação, nominal e individualizada, quanto ao nome empresarial/CNPJ, das contas "**4.1.9.20.70-054 - (-)Devedores no País**" (SYNERGY) e "**4.1.9.20.70.051 - Credores no País**" - FICOM, o que só foi possível conhecer após intimação fiscal específica (**DOC. ÀS FLS. 89**) e resposta do contribuinte (**DOC. ÀS FLS. 90**). O contrato de conta-corrente firmado entre as partes, que daria suporte a transferências de recursos, não foi respeitado, relativamente aos procedimentos contábeis a serem adotados, de forma a permitir a individualização das operações a ele sujeitas.

Toda a movimentação de recursos financeiros é registrada na contabilidade da **CIA. SECURITIZADORA** ao amparo de documentos, denominados "NOTAS DE DÉBITOS", os quais **não** permitem identificar a operação efetivada, limitando-se a comunicar os valores que estão sendo debitados/creditados, com a referência: "**liquidação de parte do saldo devedor existente em conta corrente**".

Analisando a escrituração contábil da **CIA. SECURITIZADORA**, verifica-se que:

(A) A conta patrimonial "**(-)DEVEDORES NO PAÍS**" - (SYNERGY) - registrava, em 31/12/1999, saldo devedor, no montante de R\$ 220.823.618,00. No decorrer do período examinado, de 01/01/2000 a 31/12/2001, só houve, nesta conta, lançamentos **A CRÉDITO**, todos com o histórico "**LIQ.PTE.SD.DEVEDOR EXISTENTE EM C/C**". resultando nos saldos devedores de R\$ 215.187.152,67 (em 31/12/2000) e de R\$ 209.616.594,29, (em 31/12/2001), conforme resumo, abaixo:

**CONTA 4.1.9.20.70.054 "(-) DEVEDORES NO PAÍS"**  
(SYNERGY):

**Saldo Devedor, em 31/12/1999** **R\$ 220.823.618,00**

Total de créditos, período de 01/01 a 31/12/2000

R\$ 5.636.465,33

**Saldo Devedor, em 31/12/2000** **R\$ 215.187.152,67**

Total de Créditos, período de 01/01 a 31/12/2001...

R\$ 5.570.558,38

**Saldo Devedor, em 31/12/2001** **R\$ 209.616.594,29**

(vide **DOC. ÀS FLS. 118/122 e 129/132**)

(B) A conta patrimonial "**CREDORES NO PAÍS**" - (FICOM) - consignava, em 31/12/1999, saldo credor, no montante de R\$ 220.274.002,35. No decorrer do período examinado, houve, nesta conta, somente lançamentos A **DÉBITO**, todos com o histórico "**LIQ.PTE.SD.DEVEDOR EXISTENTE EM C/C**", gerando, no final de cada exercício, saldos credores, no valor de R\$ 214.097.053,64 (em 31/12/2000) e de R\$ 208.722.235,03 (em 31/12/2001), a seguir demonstrados:

**CONTA 4.1.9.20.70.051 - "CREDORES NO PAÍS"**  
(FICOM):

**Saldo Credor, em 31/12/1999** **R\$ 220.274.002,35**

Total de Débitos, período de 01/01 a 31/12/2000  
R\$ 6.176.948,71

**Saldo Credor, em 31/12/2000** **R\$ 214.097.053,64**

Total de Débitos, período de 01/01 a 31/12/2001...  
R\$ 5.374.818,61

**Saldo Credor, em 31/12/2001** **R\$ 208.722.235,03**

(vide **DOC. ÀS FLS. 117/118 e 128**)

(C) Na DIPJ, FICHA 38-A - Ativo - Balanço Patrimonial, no **REALIZÁVEL A LONGO PRAZO**, está consignado, na "linha 21. Outras Contas", os saldos correspondentes à diferença entre os saldos das contas "**DEVEDORES NO PAÍS**" e "**CREDORES NO PAÍS**", conforme abaixo indicado:

**BALANÇO EM 31/12/2000**

(A) "**(-)DEVEDORES NO PAÍS**" - (SYNERGY)

saldo em 31/12/2000 215.187.152,67

(B) "**CREDORES NO PAÍS**" - (FICOM)

saldo em 31/12/2000 214.097.053,64

**REALIZÁVEL A LONGO PRAZO: (A)-(B):**

Balanço de 31/12/2000: 1.090.099,00 (\*)

(\*) Vide **DIPJ-2001 - DOC. ÀS FLS. 39.**

**BALANÇO EM 31/12/2001**

## (A) "(-)DEVEDORES NO PAÍS" (SYNERGY)

saldo em 31/12/2000	209.616.594,29
---------------------	----------------

## (B) "CREDORES NO PAÍS" (FICOM)

saldo em 31/12/2000	208.722.235,03
---------------------	----------------

## REALIZÁVEL A LONGO PRAZO (A)-(B)

Balço de 31/12/2000:	894.359,26 (**)
----------------------	-----------------

(\*\*) Vide DIPJ-2002 - DOC. ÀS FLS. 81.

Como se observa, o saldo de balanço, que aparece nas respectivas DIPJs, não deixa transparecer a grandiosidade dos saldos das contas "CREDORES NO PAÍS" e "DEVEDORES NO PAÍS", no final de cada período-base, pois transcreve, no ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO, tão somente, a diferença entre os saldos registrados nestas duas contas.

No que se refere à empresa **FICOM S/A**, estamos anexando ao presente (DOC. ÀS FLS. 377/8) uma cópia da resposta ao — Termo de Intimação. Fiscal de 12/11/2004, lavrado no decorrer da ação fiscal respaldada no MPF No.07.1.05.00-2004-000003-3", através do qual a empresa identifica a composição das contas "(-)CREDORES NO PAÍS" e "DEVEDORES NO PAÍS", da qual podemos extrair as informações, transcritas abaixo:

**PLANO DE CONTAS DA FICOM:**

**Conta 1.1.8.80.92.054 - (-)CREDORES NO PAIS: SYNERGY**  
**Conta 1.1.8.80.92-061 - DEVEDORES NO PAÍS: ADM. E EMPR. VASONE LTDA.**

**Conta 1.1.8.80.92.998 - DEVEDORES NO PAÍS: SIC COM. E EMPR. LTDA**

CIA. SECURITIZADORA BRAS. DE CRED. E FINANC;

DUANE TRADING DO BRASIL S/A;

XAPURI REC. NAT. RENOV. EXTR. LTDA..

**Considerações Finais:**

1º.) Ficou evidenciado, claramente, que a **CIA. SECURITIZADORA**, a **FICOM** e a **SYNERGY** fazem parte de um conjunto de empresas, que, respaldadas em contratos de conta-corrente, movimentam altas somas de recursos financeiros, fazendo triangulações, entre si, de forma a dificultar, e até impedir, a identificação do real detentor dos valores movimentados, o que possibilita o recebimento de receitas, à margem de tributação;

2º.) A escrituração contábil, mantida em observância às disposições legais, deve ser amparada por documentos hábeis e idôneos, que comprovem, de forma inequívoca, a EFETIVA ENTREGA e/ou RECEBIMENTO dos recursos financeiros transferidos. As "Notas de Débito", apresentadas pela interessada, não são documentos fiscais e deveriam ser

*acompanhadas de comprovantes que materializassem o fato alegado, isto é, a real origem dos recursos (cópia dos cheques nominativos; cópia dos cheques de terceiros endossados; autorizações bancárias de débito/crédito; documentos bancários de transferência de valores - DOC; extratos bancários);*

*3º.) Configura OMISSÃO DE RECEITAS a realização de pagamentos com recursos, cuja origem o contribuinte, regular e reiteradamente intimado, não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea.*

A interessada, ora recorrente, devidamente cientificada da Informação Fiscal relativa à diligência, apenas reiterou os argumentos contidos na sua impugnação.

A documentação contida nos autos, apresentada pela fiscalizada ao longo da ação fiscal e na impugnação, apresenta sérias lacunas no que tange à comprovação dos fatos registrados na contabilidade da recorrente.

O primeiro ponto que causa indagação é como e porque a empresa cujo capital integralizado era de R\$ 10.000,00 e que acabara de ser aumentado para R\$ 10.500.000,00 em novembro de 1.998 (fls. 104/110), conseguiu disponibilizar um empréstimo para outra empresa, sem pessoas a ela ligadas, no valor de R\$ 224.706.100,00 em 05/12/1998 (Nota de Débito Vinculada a empréstimo - fls. 345).

A própria recorrente relata que este foi o fato inaugural da relação contratual estabelecida no Contrato de Conta Corrente firmado com a empresa SINERGY S/A em 27 de outubro de 1.998. Consta da Nota de Débito por ela lançada que o valor corresponde “*a integral liberação do empréstimo celebrado nesta data com V.Sas., o qual é representado por nota promissória emitida pela nossa empresa nesta data em caráter "pro-soluto", em favor de em idêntico montante global, e com vencimento em 08/12/1998*”.

A partir de então, segundo consta dos autos, a recorrente passou a ter todos os seus pagamentos realizados por intermédio da empresa SINERGY S/A, mediante o lançamento de notas de débito por parte da devedora, amortizando “*ano após ano*” o empréstimo inicial.

Outro aspecto do contrato de conta corrente apresentado que chama atenção é o fato de que o mesmo não prevê garantias nem prazos de vencimento para a devolução das quantias mutuamente emprestadas e nem tampouco a incidência de juros em favor da parte credora.

A situação se revela um tanto mais incrível quando se observa o montante das receitas totais declaradas pela recorrente: R\$ 10.971,03 no ano de 2000 e R\$ 10.303,16, todas decorrentes de ganhos de cessão de créditos para a empresa SINERGY S/A, conforme item 4 do Termo de Constatação Fiscal (fls. 253).

A documentação apresentada pela recorrente para comprovar a origem dos recursos que dariam suporte ao pagamento consiste apenas de Notas de Débito emitidas pela devedora (SINERGY S/A), que não possuem nenhuma indicação da natureza do pagamento efetuado, nem quanto à forma como foi realizado (transferência bancária, pagamento em cheques – próprios ou de terceiros, etc). As únicas características que lhe dariam validade, segundo as alegações da recorrente, é a de que são coincidentes em data e valor com os pagamentos registrados na mesma data em sua contabilidade e que têm amparo no contrato de conta corrente já referido.

A recorrente alega que todos os pagamentos foram efetuados com cheques de terceiros que teriam sido repassados pela empresa SINERGY S/A. Não obstante o contrato preveja em sua cláusula 2.2 que as remessas ou transferências poderiam “*ser feitas através de cheques emitidos por terceiros, devidamente endossados, **bastando, neste caso, a fotocópia do respectivo cheque com os endossos realizados, como comprovante da remessa ou transferência realizada**” em nenhum momento, apesar de intimada, a fiscalizada apresentou cópia de um deles sequer à fiscalização.*

Neste ponto, impende observar que apesar da flagrante incongruência dos valores contabilizados como emprestados para a empresa SINERGY S/A pela recorrente, a fiscalização não carrou ao processo elementos que pudessem aferir a real capacidade de transferência desses recursos em 05/12/1998 e a forma como tais recursos teriam sido disponibilizados para a devedora. Nem mesmo após a solicitação de diligência pela autoridade julgadora de primeira instância, com recomendação especial nesse sentido (item c), a autoridade fiscal trouxe novos elementos ao processo, que poderiam demonstrar definitivamente, em abono a sua tese, que a operação em questão seria um mero simulacro a ocultar a real movimentação financeira da fiscalizada e das empresas SINERGY E FICOM.

A autoridade fiscal trouxe uma nova informação no relatório da diligência (Informação Fiscal – fls. 379/383) de que também as empresas SINERGY E FICOM foram fiscalizadas no mesmo período que a recorrente, nas quais teria sido constatado que, assim como a recorrente, aquelas empresas também se utilizavam “*do mesmo artifício de movimentar valores financeiros expressivos, sem transitar pelas contas caixa e/ou bancos, tendo como suporte NOTAS DE DÉBITOS, vinculadas a contrato de conta-corrente, com os mesmo objetivos e similaridade de redação*”. A auditoria teria ainda constatado a coincidência em datas e valores das operações escrituradas em cada empresa envolvida, mas “*que nenhuma delas apresentava disponibilidade financeira para fazer face aos desembolsos de valores*”. Em que pese a contundência dos fatos descritos, infelizmente a autoridade fiscal não juntou aos autos nenhum elemento para comprovar o afirmado.

Não obstante as lacunas de instrução processual apontadas, entendo que, com efeito, do conjunto probatório constante do processo são veementes os indícios de que os pagamentos dos débitos da recorrente, relacionados na autuação, tiveram origem em fonte de recursos que não a empresa SINERGY S/A.

Independente do referido Contrato de Conta Corrente não ter sido objeto de registro, que poderia lhe conferir maior autenticidade, tal documento por si só não seria suficiente para dar consistência às operações contabilizadas pela recorrente. Em se tratando de movimentação de recursos em valores altíssimos, como os contabilizados, e considerando tratar-se de fatos geradores de direitos e obrigações para cada uma das partes contratantes, seria razoável que cada operação estivesse lastreada por vasta e cabal documentação comprobatória.

Deste modo, o fato de as operações estarem registradas na contabilidade da recorrente, ao desamparo de outros elementos, não é suficiente para comprovar a sua efetividade.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que amparada em documentos hábeis a comprovar o seu teor (art. 923 RIR).

Assim, não vislumbro o descumprimento, no lançamento, do art. 924 do RIR/99, como alega a recorrente, pois esta deixou de observar a exigência contida no

dispositivo precedente, de que os registros devam ser comprovados por documentos hábeis, o que no meu entender não restou configurado.

Por oportuno, observo não existe qualquer discussão quanto à efetiva ocorrência dos pagamentos identificados pela fiscalização, todos devidamente comprovados inclusive com chancela eletrônica do recebedor (Eurobanco).

Analisado o conjunto fático-probatório, impõe-se agora verificar se os indícios de que os pagamentos dos débitos da recorrente foram realizados com recurso de origem não comprovada podem ser tratados como omissão de receitas, nos moldes da autuação.

Sob este prima, a recorrente alega que a autuação adotou hipótese de incidência não prevista legalmente, agredindo o princípio da tipicidade cerrada do fato gerador e que é notória a impropriedade dos preceitos regulamentares adotados na autuação.

Argumenta que não servem para sustentar o lançamento e não dão amparo à exação os artigos 249 II, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99, postos como fundamentos no auto de infração.

Contesta a aplicação do art. 282 do RIR/99 ao presente caso, pois não se tratam de recursos provenientes de administradores, sócios, acionistas ou controladores cuja origem não teria sido demonstrada.

Cogita que, pelo que se extrai da autuação, a fiscalização confundiu o procedimento de lançamento de IRRF nos casos de pagamentos sem causa a beneficiários não identificados, previsto no art. 61 da Lei 8981/95, com o IRPJ devido em face de omissão de receitas.

Afirma ainda que o que se evidencia, na leitura dos Termos de Constatação Fiscal, nos tópicos alusivos à matéria impositiva presumida no auto de infração é a absoluta ausência de tipicidade legal das operações identificadas como tributáveis, em esforço fiscal de cobrar imposto a qualquer custo, mesmo com excesso de exação.

A autoridade fiscal indicou como fundamento legal da autuação do IRPJ (fls. 262), os artigos 249, Inc. II 251 e parágrafo único, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99 e o art. 24 da Lei nº 9.249/95. Assim, passo a examinar os fundamentos utilizados.

O art. 249, inc. II do RIR/99 trata das adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, *in verbis*:

*Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):*

*I – (...);*

*II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.*

O art. 251 do Regulamento dispõe sobre a escrituração das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, nestes termos:

*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).*

Os artigos 278, 279 e 280 tratam da apuração do lucro bruto e da definição de receita bruta e receita líquida, *in verbis*:

*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).*

*Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.*

*Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).*

Por fim, o art. 288 do RIR dispõe sobre o tratamento tributário a ser dado em caso de verificação de omissão de receitas, nos termos abaixo:

*Art. 288. Verificada a omissão de receita, a 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).*

Já o art. 24 da Lei 9.249/95 (caput) é o fundamento legal do art. 288 do RIR/99, acima transcrito.

Pelo que verifico, de fato, a autuação não traz a indicação da capitulação legal relativa à hipótese de omissão de receitas caracterizadora da infração, descumprindo um dos requisitos previstos no inc. IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, *in verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

(grifei)

Assim, impõe-se analisar se tal omissão é suficiente para acarretar a nulidade da autuação, ou se descrição dos fatos e sua fundamentação foram capazes de suprir tal lacuna, sem prejuízo ao direito de defesa, nos termos aceitos pela jurisprudência administrativa<sup>2</sup>.

A recorrente traz em suas razões de defesa, com aspecto nitidamente preventivo, diversas especulações sobre a hipótese aplicada pela fiscalização ao caso, buscando afastá-las, como ao contestar a aplicação do art. 282 do RIR ou ao afirmar que a fiscalização teria feito confusão entre a hipótese de lançamento de IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, previstos no art. 61 da Lei 8981/95, com o IRPJ devido sobre omissão de receitas.

Pelo que se extrai dos fatos descritos no Termo de Constatação, no Auto de Infração e na Informação Fiscal da diligência realizada posteriormente, a autoridade fiscal utilizou-se de método indireto de apuração de omissão de receitas, caracterizando-a com base em pagamentos efetuados com recursos de origem não comprovada.

A apuração de receitas por métodos indiretos, como é cediço, ocorre nos casos e nos termos previstos em lei. Para tanto, a lei prevê que diante da existência de determinados indícios, ressalvada a prova contrária do contribuinte, presume-se a ocorrência da omissão de receitas.

O Regulamento do Imposto de Renda possui diversos dispositivos que estabelecem hipóteses de apuração de receitas omitidas mediante a utilização de métodos indiretos: art. 281, art. 282, 284, 285, 286 e 287.

De pronto é possível afastar a aplicação, no presente caso, das disposições dos arts. 284 e 285, que tratam de arbitramento da receita por indícios de omissão; do art. 286, que prevê a apuração de omissão com base em levantamento por espécie de quantidade de

<sup>2</sup> AUTO DE INFRAÇÃO - DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que não ocorreu preterição do direito de defesa. (Acórdão n.º 103-13.567,3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, DOU de 28/05/1995)

matérias primas e produtos intermediário utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica; e do art. 287 do RIR que dispõe sobre a omissão de receitas apurada com base em créditos bancários de origem não comprovada.

Conforme argumenta a recorrente, também não tem aplicação ao presente caso o disposto no art. 282 do RIR, por não se tratar de recursos originados de sócios, acionistas, administradores e controladores, na medida em que não há qualquer indicação nos autos de vínculo entre a recorrente e a empresa SINERGY S/A.

Assim, não prosperaria a autuação, no presente caso, se amparada pelo art. 282 do RIR/99<sup>3</sup>.

Resta então, examinar as hipóteses previstas no art. 281 do Regulamento do IR, que assim dispõe:

*Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;  
II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;  
III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.*

A toda evidência não é o caso de aplicação do inciso II do dispositivo, pois os pagamentos que servem de base à autuação foram devidamente escriturados. O que a fiscalização contesta é a origem dos recursos utilizados para satisfazê-los.

Outra possibilidade seria aplicação do inc. III, fundamentando-se a autuação em passivo não comprovado. No entanto, além de não ter sido este o fundamento da autuação, a contrapartida utilizada pela recorrente para lançar os pagamentos foi a baixa parcial de alegados direitos de crédito (em conta corrente). Embora a conta de contrapartida “(-) *DEVEDORES NO PAÍS*” tenha sido escriturada no Passivo da recorrente, possui saldo devedor e é uma conta redutora do Passivo Exigível. Portanto, o lançamento em contrapartida do pagamento não é feito em conta de obrigação no passivo exigível.

Entendo que a infração que mais se aproxima dos fatos descritos nos autos, seria a indicação de saldo credor de caixa, que no caso teria de ser apurado por meio da recomposição do saldo da conta caixa constante da escrituração do contribuinte, mediante o cômputo dos pagamentos efetuados cujos recursos não tiveram a origem comprovada. Se, uma vez subtraídos os recursos necessários aos pagamentos identificados, fosse verificado saldo credor restaria caracterizada a omissão de receitas nos termos do inc. I do art. 281 do RIR.

No entanto, não foi este o procedimento adotado pela autoridade lançadora. Não consta dos autos qualquer informação sobre o saldo da conta caixa da fiscalizada, nos anos sob exame. A única notícia é a de que os pagamentos efetuados, cuja origem dos recursos não restou comprovada, não foram transitavam pela conta caixa ou por bancos. Não há nos autos cópias do livro razão, de balancete ou balanço que espelhe a movimentação e/ou o saldo da

<sup>3</sup> Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrariamente a base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

conta caixa da empresa nos anos de 2000 e 2001. Mesmo que seu saldo fosse zero, tal fato precisaria ser ressaltado, demonstrado e recomposto pelo cômputo dos pagamentos efetuados.

Ao tributar diretamente o montante de pagamentos efetuados pela recorrente, em face da ausência da comprovação da origem dos recursos utilizados para satisfazê-los, a autoridade fiscal acabou por adotar hipótese de presunção de omissão de receitas não prevista em lei.

Portanto, o que se constata não é apenas o vício formal decorrente da falta de capitulação legal da infração apurada e lançada. A própria composição da base de cálculo eleita para apurar o montante tributável padece de vício material insanável, na medida em que não encontra respaldo na legislação do imposto de renda, impondo-se o cancelamento da autuação.

Ante ao exposto dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência relativa ao IRPJ, apuradas no ano-calendário 2001.

## **2.2 Lançamentos Reflexos**

### **2.2.1 Das contribuições: CSLL, PIS e Cofins.**

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se integralmente aos lançamentos das contribuições sociais calculadas sobre a mesma base de cálculo as conclusões atinentes ao IRPJ.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar as exigências lançadas a título de CSLL do ano-calendário 2001, nos termos examinados em relação ao lançamento do IRPJ.

As mesmas conclusões se aplicam ao Pis e à Cofins, cancelando-se os lançamentos destas contribuições em relação aos fatos geradores apurados nos anos-calendário 2000 e 2001, pelos mesmos fundamentos expendidos quanto ao lançamento do IRPJ.

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

## DO RECURSO DE OFÍCIO

### 1. Cancelamento do Lançamento de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2000.

A autoridade fiscal efetuou o lançamento do IRPJ e CSLL do ano-calendário: 2000, utilizando-se da apuração pelo lucro real trimestral. No entanto, de acordo com a DIPJ apresentada pela recorrente naquele ano-calendário, esta optou pela apuração do lucro anualmente.

Assim, a decisão recorrida exonerou a autuada do lançamento relativo ao ano-calendário 2000, fundamentando que o lançamento de ofício deve respeitar o período e o regime de apuração pelo qual optou o interessado uma vez demonstrado nos autos que o interessado optou pelo regime de apuração anual.

Passo a apreciar o recurso de ofício, nos termos do inc. I do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972.

Entendo que a decisão de primeira instância merece ser mantida.

De fato, o lançamento de ofício deve respeitara forma de apuração da base de cálculo do tributo adotada pelo interessado, nos termos de assentada jurisprudência deste colegiado administrativo, indicada na decisão recorrida.

Não bastasse isto, no mérito da autuação aplicam-se as mesmas conclusões externadas quando da análise do recurso voluntário em relação ao ano-calendário 2001, não podendo assim prosperar a autuação do IRPJ e CSLL do ano-calendário 2000.

Ante ao exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator