



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

Processo nº 18471.000524/2007-02
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-001.477 – 3ª Turma Especial
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente JCAS VEÍCULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES.

Com a edição da súmula vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal, o art. 45 da Lei nº 8.212/1991 não pode mais ser aplicado pela Administração Pública.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Os atos administrativos devem ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos, quando - entre outras situações - imponham ou agravem sanções, devendo essa motivação ser explícita, clara e congruente, de modo a permitir o pleno exercício do direito de defesa (art. 50, inciso II e § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Selene Ferreira de Moraes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Victor Humberto da Silva Maizman, Viviani Aparecida Bacchmi, Sérgio Rodrigues Mendes, Meigan Sack Rodrigues, Selene Ferreira de Moraes. Ausente justificadamente o Conselheiro Walter Adolfo Maresch.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

“Trata o presente processo administrativo fiscal de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe em 30/05/2007. Foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ (fls. 176 a 179), de Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS (fls. 184 a 187), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (fls. 192 a 195), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 202 a 205) e de Contribuição para Seguridade Social — INSS (fls. 210 a 213), no que tange aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001, em decorrência de auditoria levada a efeito na escrita fiscal do contribuinte, optante pelo SIMPLES.

2. Consta no "Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo" (fl. 02) que os autos de infração lavrados, depois de formalizados, totalizaram o montante a pagar de R\$ 356.268,13, incluídos os valores devidos a título de tributo, de multa de ofício e de juros de mora, calculados até 30/04/2007.

3. A autoridade fiscal, além de relacionar as infrações apuradas no corpo dos autos de infração, pormenorizou-as no Termo de Constatação Fiscal em anexo (fls. 123 e 124), no qual relata o resultado da auditoria fiscal:

OMISSÃO DE RECEITAS DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS

3.1 A fiscalização diz que a contribuinte, optante do SIMPLES, foi intimada a apresentar a origem dos valores que foram depositados nas contas correntes dos Bancos Unibanco e Bradesco. Assegura ainda que foram anexados quadros demonstrativos com as parcelas depositadas para que a contribuinte apresentasse a resposta solicitada e os elementos que justificassem as origens dos numerários que transitaram nas contas corrente bancárias.

3.2 Em seguida, informa que a empresa foi intimada a esclarecer as diferenças apontadas pela fiscalização na comparação entre os montantes declarados como receita operacional e depósitos

bancários registrados nas suas contas bancárias. Diz também que foram anexados quadros com as parcelas depositadas nos Bancos Unibanco e Bradesco, e com os montantes declarados como receita no ano-calendário 2001.

3.3 A empresa também foi intimada a esclarecer a não contabilização da conta Bancos em seus livros contábeis (Diário/Razão). Tendo em vista que a autuada não atendeu as intimações feitas em 09/2006, 10/2006, 11/2006, 12/2006, 01/2007, 03/2007, 04/2007 e 05/2007 a fiscalização esclarece que a incidência da multa agravada se justifica pela ausência de atendimento aos termos lavrados.

3.4 Em 12/2006, a autoridade administrativa apresentou quadro com a comparação entre os valores totais depositados nas contas correntes citadas da autuada, os quais estavam ausentes da escrituração contábil apresentada, e os valores declarados na DIPJ, referente ao ano-calendário 2001, exercício 2002:

(...)

3.5 Conclui a autoridade administrativa dizendo que como a empresa não forneceu os esclarecimentos solicitados por meio das intimações, assim como deixou de apresentar os elementos comprobatórios das parcelas tributadas, tributou a receita não oferecida à tributação, no valor de R\$ 1.141.657,19, com base nos depósitos bancários não escriturados nos livros contábeis.

(...)

INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTOS

3.7 A segunda infração apurada decorre da infração anterior, pois foi apurada a insuficiência dos recolhimentos efetuados pela autuada tendo em vista a mudança de percentual com relação a receita bruta acumulada.

(...)

4. A contribuinte, que tomou ciência dos autos de infração citados em 31/05/2007 (fl. 126), apresentou impugnação em 28/06/2007 (fl. 380), nos termos da petição acostada aos autos (fls. 381 a 421). Alega, em síntese, o que segue:

DECADÊNCIA

4.1 De imediato, aduz a decadência do direito do Fisco proceder ao lançamento de ofício, conforme arts. 144 e 150 do Código Tributário Nacional, visto que os tributos cobrados estão sujeitos ao lançamento por homologação.

Entende que os fatos geradores ocorreram no final de cada mês. Assim sendo, a partir desta data deve ter início a contagem do prazo decadencial quinquenal.

Como corolário, como os fatos geradores listados referem-se ao ano-calendário de 2001, estariam decaídos em 30/05/2007.

4.2 Alega também a autuada que mesmo que a sua conduta tivesse sido qualificada pela autoridade autuante como dolosa deveria-se reconhecer a decadência. Isto porque, ainda que se despreze a regra da decadência do art. 150, § 4º, em decorrência de sua ressalva (comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação), deveria ser observada a regra geral de decadência, prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que reza que o prazo de cinco anos seja contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

4.3 Além da inexistência de comprovação das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, pugna, por fim, que o prazo decadencial das contribuições é de cinco anos, principalmente o PIS, visto que é destinado a financiar o seguro desemprego. Justifica-se dizendo que a decadência é matéria reservada à lei complementar, consoante estabelece o art. 149, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal de 1988. Destarte, deve ser aplicado o prazo ditado pelo Código Tributário Nacional, sendo o art. 45 da Lei nº 8.212/1991 ilegal.

4.4 Ainda que fosse legal o mencionado art. 45 da Lei nº 8.212/1991, diz que não poderia ser aplicado ao caso em análise, já que nas hipóteses de presunção legal o encargo probatório é transferido para a contribuinte, que pode ver-se na obrigação de produzir prova impossível, pois não há obrigatoriedade da guarda da documentação contábil e fiscal pelo prazo de 10 anos.

4.5 Por último, defende que não pode esse dispositivo regular o prazo de decadência das exigências reflexas, que são centradas nos mesmos elementos de prova da exigência dita principal, visto que a extensão dos efeitos desses elementos deve ser ampla, assegurando para todas as exigências a regra de decadência da exigência principal, na qual tais elementos foram levantados.

NULIDADE

4.6 Fustiga, logo em seguida, a presente autuação em função da falta de clareza e congruência da motivação feita pela autoridade fiscal. Justifica-se dizendo que não existe nos autos qualquer explicação para a segunda infração apurada, bem como para a aplicação da multa de 150%.

4.7 Alega que a autoridade fiscal confundiu o art. 959 com o art. 957, ambos do RIR/1999, quando da aplicação da multa por falta de atendimento das intimações.

4.8 Diz ainda que a autuação em julgamento não possui os requisitos estabelecidos pelo art. 10 do Decreto 70.235/1972, mais precisamente a perfeita descrição dos fatos e o respectivo enquadramento legal.

4.9 Tais fatos impedem, a seu ver, o gozo do direito à ampla defesa e ao contraditório e causam a nulidade dos autos de infração.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS

4.10 No mérito, alega, em primeiro lugar, que a utilização de depósitos bancários para formalização de crédito tributário de IRPJ ofende o princípio da legalidade da tipicidade cerrada.

4.11 Em seguida, afirma que os depósitos bancários não caracterizam, por si só, receitas tributáveis. Desta forma, deveria a auditora autuante provar de modo categórico a omissão de receita tributável.

4.12 Cita doutrina e decisões administrativas anteriores à edição da Lei nº 9.430/1996.

4.13 Ademais, argumenta que os depósitos bancários listados pela autoridade fiscal referem-se a (i) liquidação de cobrança, (ii) liberação de capital de giro, (iii) transferência entre agências e (iv) cheques devolvidos.

4.14 Em seguida, alega a impugnante que os recebimentos a título de cobrança bancária, conforme claramente exposto nos extratos bancários em análise, jamais poderiam ter sido tratados pela auditora autuante como depósitos bancários sem comprovação da origem, pois tal origem vem estampada no próprio extrato, tal como liquidação de cobrança.

4.15 Assim sendo, cita o parágrafo 2º, do art. 287, e o inciso II, do art. 849, do RIR/99, para asseverar que se a origem dos depósitos bancários for comprovada, os valores antes não oferecidos à tributação deverão submeter-se às normas específicas previstas na legislação e nunca tributados como presunção de omissão de receita capitulada no art. 199, que reporta ao art. 287 do RIR/1999.

Em outras palavras, o regime aplicável ao caso seria o de competência e não o de caixa.

4.16 Relativamente aos valores do item (ii) "liberação de capital de giro", aduz a impugnante ser fácil observar, pela simples leitura do histórico dos extratos bancários acostados aos autos do presente processo, que referem-se a financiamentos concedidos pelas instituições financeiras citadas, para aquisição de veículos, não podendo ser considerados como receita omitida:

(...)

4.17 Diz ainda que é absurda a consideração das transferências entre agências bancárias como depósitos bancários sem comprovação da origem, item (iii) "transferência entre agências", conforme § 3º do art. 287 do RIR/99.

(...)

4.18 Para finalizar, chama atenção para mais um equívoco cometido pela Fiscalização, ou seja, não excluiu dos valores a tributar apurados por ela, os valores depositados por clientes e devolvidos em razão da falta de fundos para suportá-los. Alega que tais valores foram levados à débito nas contas correntes da

impugnante conforme extratos bancários. Ademais, considerou duplamente em sua base de cálculo valores debitados no extrato bancário como se créditos fossem, bem como não excluiu estorno de créditos efetuados pelos bancos.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

4.19 No que diz respeito a este tópico, reafirma que nem por suposição conseguiu identificar o que a autoridade fiscal apontou como irregularidade cometida, pois na folha de continuação do auto de infração aponta "Insuficiência de valor recolhido apurada conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo" enquanto no Termo de Verificação Fiscal, como se verifica, não existe nenhuma menção, nenhuma referência a respeito do que afirma.

4.20 Destarte, reafirma ser o lançamento nulo, por violação ao direito de defesa.

DA MULTA AGRAVADA DE 150%

4.21 Afirma que o auto de infração e o Termo de Constatação Fiscal são silentes em justificar a qualificação da conduta do recorrente como dolosa, limitando-se apenas a transcrição de procedimentos concernentes à multa de agravamento de penalidade (art. 959 do RIR).

4.22 Entende que autoridade fiscal ignorou a informação prestada pela Impugnante em 20/09/2003, contida em Relatório da empresa de vigilância do Shopping Millenium Mall & Offices), de ocorrência de incêndio em sua loja, no ano de 2003. Incêndio este que acarretou a destruição de vários documentos, dentre eles seus extratos bancários.

4.23 Para finalizar e desqualificar a presente aplicação da multa de 150%, faz referência à Nota Cofis nº 2005/00142, de 28/09/2005, onde a Coordenação de Fiscalização pacificou entendimento sobre a desnecessidade de formalização de Representação Fiscal para Fins Penais e consequente aplicação da multa de ofício qualificada, quando a apuração do crédito tributário resultar da constatação de indícios ensejadores de autuação por presunções legais.

DA MULTA POR FALTA DE ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES

4.24 Ressalta a impugnante, em primeiro lugar, que o sinistro ocorrido no estabelecimento da empresa trouxe dificuldades na obtenção e apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização.

4.25 Alega ainda que o não atendimento a algumas intimações deu-se também em razão da autoridade administrativa reiterar sistematicamente as mesmas solicitações já anteriormente respondidas pela Impugnante. Afirma que a repetição das intimações foi tão exagerada que confundiu a própria auditora, haja vista que alguns de seus termos possuem a mesma numeração e outros requerem as mesmas coisas e nem numeração possuem, como pode ser facilmente constatado.

4.26 Diz que foi sempre ciosa em atender as solicitações apresentadas, tanto que disponibilizou os extratos bancários da empresa, bem como seus livros e documentação. Assegura que é possível verificar que a presente autuação tem quadros e demonstrativos elaborados pela Auditora com base nas informações apresentadas pela autuada no decorrer da fiscalização, justamente em resposta às intimações requeridas pela mesma.

4.27 Aduz que apesar de estar capacitada por outras formas (quebra do sigilo bancário e/ou obtenção de informações junto a terceiros) a obter os dados necessários à constituição do crédito tributário, a autoridade autuante se limitou às informações efetivamente pertinentes ao caso, as quais foram devidamente fornecidas pelo recorrente em suas respostas as intimações.

4.28 Por fim, diz que a caracterização de embaraço conforme definido no art. 919 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), implica na grave ocorrência de desacato, por qualquer maneira, aos Auditores-Fiscais da Receita Federal no exercício de suas funções e na utilização de qualquer meio no sentido de impedir a fiscalização, o que, nem na mais absurda das hipóteses, em nenhuma circunstância aconteceu. Ainda de conformidade com o preceito legal acima citado, a ocorrência de tal dramática situação exigiria, inclusive, por parte do funcionário ofendido, a lavratura de auto específico, o que não ocorreu por total desnecessidade e improcedência, e autorizaria, inclusive, se justificável, a solicitação de auxílio das autoridades policiais.

4.29 Requer que seja provida a impugnação, bem como anulado os autos de infração, além da produção de todos os meios de prova admitidos, e a juntada posterior de documentos.”

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente em parte, em decisão assim ementada:

IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. CONDUTA FRAUDULENTA.

Nos casos de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para a formalização do crédito tributário é determinado aplicando-se a regra geral prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

CSLL. PIS. COFINS. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência, no que importa à CSLL, ao PIS, à Cofins e ao INSS respeita a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO NÃO ADEQUADA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a alegação de nulidade do auto de infração quando não se comprova o cerceamento do direito de defesa, principalmente quando o lançamento foi formalizado com fundamentação e enquadramento legal adequados, em estrita observância aos requisitos legais previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, e sem ofensa ao disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Evidencia omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, de direito ou de fato, pessoa física ou jurídica, depois de intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Contudo, quando restar comprovado que determinados ingressos financeiros se referem a empréstimos bancários ou a devolução de cheques sem fundo para suportá-los não cabe o lançamento, já que está comprovado que não se trata de receita da empresa.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. SIMPLES.

Cobra-se por intermédio de lançamento de ofício as diferenças apuradas durante a fiscalização e relativas a recolhimentos ou valores declarados a menor em face de utilização de alíquota inferior a efetivamente aplicável.

MULTA QUALIFICADA (150%). MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO CONTABILIZADO. PRÁTICA REITERADA. INTUITO DOLOSO MANIFESTO. CABIMENTO.

Configurada a intenção de dar uma aparência de realidade a algo que não era real (camuflagem da verdadeira movimentação bancária da empresa), caracterizado está o intuito doloso e, em decorrência, cabível a multa qualificada.

MULTA AGRAVADA.

Descabe o agravamento da penalidade com base exclusivamente na falta de atendimento da intimação para prestar esclarecimentos sobre a origem dos depósitos bancários."

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, além de reiterar as alegações contidas na impugnação, acrescenta as seguintes considerações:

- a) Não há dúvida de que o prazo decadencial das contribuições é de 05 (cinco) anos, e que a decisão pela manutenção do crédito tributário das contribuições, pelos Julgadores de 1º Grau, deve ser revista.
- b) A Turma de Julgamento, apesar de não conseguir demonstrar e tipificar a conduta da Recorrente como dolosa, manteve na constituição do crédito tributário original, não só o mês de dezembro do ano-calendário de 2001, para o IRPJ, como também, manteve o crédito tributário das contribuições, para todo o ano-calendário de 2001.

- c) Relativamente aos títulos de cobrança bancária, e em complemento às ponderações contidas na peça impugnatória, discorda frontalmente a Recorrente da Turma Julgadora, que sustenta o presente lançamento argumentando não ter a interessada atendido às intimações, e por via de consequência, não comprovado a origem dos depósitos nas contas bancárias.
- d) No caso vertente, a maior parte dos valores discriminados no Termo de Verificação Fiscal, anexo ao Auto de Infração, refere-se a recebimentos a título de cobrança bancária, conforme claramente exposto nos extratos bancários anexos. Desta forma, jamais, poderiam ter sido tratados pela Auditora autuante como depósitos sem comprovação da origem, uma vez que tal origem vem estampada no próprio extrato, tal como: LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA.
- e) No mês de janeiro de 2007, a Recorrente espontaneamente disponibilizou à Auditora, planilhas mensais de cobrança bancária, onde estão relacionadas todas as receitas operacionais recebidas por via bancária, e que correspondem praticamente a quase totalidade da receita omitida pela empresa.
- f) Os valores decorrentes das liquidações de cobrança, é óbvio, que se referem a serviços pretéritos sendo, portanto, relativos à receitas já ocorridas, declaradas ou não. O que não se pode admitir, é que a Autoridade autuante, além de não considerar a origem dos recursos, a seu bel prazer, defina arbitrariamente a ocorrência do fato gerador do tributo no momento em que a Impugnante efetivamente recebe os valores decorrentes do seu trabalho, haja vista que, como ficou comprovado pelos documentos apresentados, estar perfeitamente hábil para identificar a correta data da ocorrência do fato gerador.
- g) Relativamente aos Empréstimos Bancários, tem razão a Turma Julgadora, em somente considerar o valor de R\$ 9.867,70, par o mês de dezembro de 2001, na planilha elaborada pela Requerente. Na verdade houve um erro na totalização do montante do referido mês.
- h) Discorda, entretanto, a Requerente, em relação a rejeição pela Turma Julgadora, do montante de R\$ 40.293,76, face ao histórico "LIB. VEÍCULOS OUTROS", não possibilitar aos Julgadores, certeza em relação a natureza de tais operações.
- i) No tocante às devoluções de cheques, concorda a Recorrente com a Turma Julgadora, em relação a incorreta solicitação de exclusão em dobro dos valores constantes da Impugnação. Discorda, entretanto, da não exclusão da base de cálculo do auto de infração, dos valores relacionados no recurso.
- j) Causa estranheza a 7ª Turma da DRJ/RJOI em seu voto, confirmar não só a insuficiência da descrição dos fatos do auto de infração, pior ainda, reconhecer que a infração dispensa maiores explicações, sem contudo, rechaçar a esdrúxula tributação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 14/03/2008 (AR de fls. 525). O recurso foi protocolado em 11/04/2008, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

I. Exigência mantida pela decisão de primeira instância

A decisão de primeira instância acolheu a preliminar de decadência do IRPJ relativo aos meses de janeiro a novembro de 2001, rejeitando-a em relação ao PIS, à COFINS, à CSLL e ao INSS.

No mérito, manteve parcialmente o lançamento, tendo excluído da tributação os valores com histórico “operação capital de giro”, por se tratarem de empréstimos bancários segundo a própria fiscalização (fls. 487).

Também foram excluídos alguns valores com histórico “devolução cheque depósito”, relativos ao mês de agosto, conforme tabela de fls. 488/489. Estes valores foram excluídos porque foram considerados omissão de receitas pela fiscalização, desde o início. Quanto aos demais valores, a decisão recorrida entendeu que não há prova nos autos de vinculação dos depósitos devolvidos com créditos considerados na autuação.

Por fim, a decisão recorrida reduziu a multa de ofício para 150%, tendo cancelado o agravamento por entender que a autuada atendeu, embora parcialmente, a algumas intimações.

II. Decadência e multa qualificada

A decisão recorrida rejeitou a preliminar de decadência em relação às contribuições sociais com base no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

O Supremo Tribunal Federal editou a súmula vinculante nº 8, cujo enunciado tem o seguinte teor:

“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.

Data de Aprovação Sessão Plenária de 12/06/2008

Fonte de Publicação DJe nº 112/2008, p. 1, em 20/6/2008. DO de 20/6/2008, p. 1.”

Por conseguinte, o art. 45 da Lei nº 8.212/19 não pode mais ser aplicado pela administração pública, nos termos do art. 2º da Lei nº 11.417/2006, que assim dispõe:

“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.”

Logo, acolho a preliminar de decadência do PIS, da COFINS, da CSLL e do INSS, relativos aos meses de janeiro a novembro de 2001, uma vez, que mesmo aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN, já teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir os créditos tributários.

Quanto às exigências relativas ao mês de dezembro de 2001, há necessidade de definirmos qual a regra a ser aplicada ao presente caso, a do art. 173, I, do CTN ou a do § 4º do art. 150.

A decisão recorrida aplicou a regra do art. 173, I, por entender que a conduta da contribuinte de omitir ingressos financeiros na escrituração fiscal e na declaração de bens revelou-se dolosa, por ter sido praticada inúmeras vezes durante o ano calendário.

Como a definição da regra decadencial a ser aplicada depende da análise da configuração de dolo, fraude ou simulação, passamos a analisar o cabimento da multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996.

Ao analisarmos os elementos constantes dos autos, destacamos os seguintes fatos:

- A contribuinte não contabilizou a conta Bancos em seus livros contábeis.
- Mesmo após as exclusões efetuadas pela decisão recorrida, a receita declarada correspondeu a apenas 12,95% dos depósitos efetuados em suas contas correntes.
- Em todos os meses do ano calendário a receita declarada ficou bem abaixo dos depósitos bancários.

Período	Depósitos sem origem	Receita declarada	Percentual
jan/01	66.629,83	8.889,76	13,34%
fev/01	67.961,72	15.584,13	22,93%
mar/01	71.681,56	6.993,76	9,76%
abr/01	88.853,92	13.498,68	15,19%
mai/01	93.610,18	8.345,50	8,92%
jun/01	107.313,89	6.331,96	5,90%
jul/01	112.461,75	18.676,50	16,61%
ago/01	115.448,02	20.588,31	17,83%
set/01	116.113,92	12.972,44	11,17%
out/01	119.407,28	14.551,10	12,19%
nov/01	119.464,10	19.203,62	16,07%
dez/01	130.991,28	10.992,00	8,39%
Total	1.209.937,45	156.627,76	12,95%

- Apesar de intimada diversas vezes a comprovar a origem dos depósitos com documentação hábil e idônea, a contribuinte não anexou aos autos nenhum elemento de prova.

Não há explicação lógica ou razoável para a falta de escrituração da movimentação financeira.

Os empresários têm o dever de manter a escrituração dos negócios de que participam, nos termos do art. 1.179 do Código Civil (lei nº 10.406/2002), e do art. 10 do Código Comercial (lei nº 556/1850, revogado pela Lei nº 10.406/2002):

“Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados:

1 - a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários;

2 - a fazer registrar no Registro do Comércio todos os documentos, cujo registro for expressamente exigido por este Código, dentro de 15 (quinze) dias úteis da data dos mesmos documentos (artigo nº. 31), se maior ou menor prazo se não achar marcado neste Código;

3 - a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e mais papéis pertencentes ao giro do seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas (Título. XVII);

4 - a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer.”

É oportuno citarmos um trecho da exposição de motivos do Código de Comércio Napoleônico, lembrado por Fábio Ulhoa Coelho, em sua obra “Curso de Direito Comercial”:

“A consciência do comerciante está escrita nos seus livros; neles é que o comerciante registra todas as suas ações; são, para ele, uma espécie de garantia (...). Quando surgem contestações, é preciso que a consciência do juiz fique esclarecida; e é então que os livros são necessários, pois que eles são os confidentes das ações do comerciante”.

Estes fatos, quais sejam, descumprimento do dever de manter a escrituração regular de seus negócios; falta de comprovação da origem dos depósitos bancários e incompatibilidade entre a movimentação financeira e as receitas declaradas durante todos os meses do ano calendário; são elementos suficientes para demonstrar o dolo do agente. Em outras palavras, o conjunto dos fatos apurados pela fiscalização revela que a recorrente teve a intenção de impedir ou retardar parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, não merecendo reparos a decisão recorrida.

Quanto à alegação de falta de motivação da multa qualificada, considero que a menção ao art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, aliada aos fatos trazidos pela fiscalização, é suficiente para possibilitar a análise da conduta da recorrente.

Tanto na impugnação quanto no recurso foi discutido o cabimento da multa qualificada, tendo sido o tema destacado em tópico próprio. Tal fato demonstra que a recorrente tem a exata compreensão dos fatos e do enquadramento efetuado no auto de infração.

Por conseguinte, deve ser rejeitada a preliminar de decadência do IRPJ e das contribuições reflexas relativas ao mês de dezembro de 2001, uma vez, que a Fazenda Nacional tinha prazo para constituir o crédito tributário até 31/12/2007.

III. Da possibilidade de aplicação da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/1996

Passemos a analisar o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, com as alterações da Lei nº 10.637/2002, abaixo reproduzido, foi aplicado corretamente:

“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).

§ 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.

§ 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."(NR)

O dispositivo legal em comento consiste numa presunção legal. As presunções legais, assim como as humanas, extraem, de um fato conhecido, fatos ou consequências prováveis, que se reputam verdadeiros, dada a probabilidade de que realmente o sejam. Se, presente “A”, “B” geralmente está presente; reputa-se como existente “B” sempre que se verifique a existência de “A”, o que não descarta a possibilidade, ainda que pequena, de provar-se que, na realidade, “B” não existe.

Como preleciona o insigne mestre José Luiz Bulhões Pedreira “o efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”

Na presente presunção legal, temos o seguinte:

A = existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

B = configuração de omissão de receitas ou de rendimentos.

A fiscalização anexou aos autos os extratos bancários da contribuinte e confrontou-a com sua escrituração contábil, verificando a incompatibilidade das receitas escrituradas com a movimentação financeira.

A partir destas constatações, intimou regularmente a contribuinte a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Não foi apresentada qualquer documentação até o presente momento, limitando-se a recorrente a afirmar que os depósitos são recebimentos a título de cobrança bancária.

A presunção legal contida no art. 42 permite reputar como fato existente a omissão de receitas (fatos ou consequências prováveis –B), determinando inclusive a sua forma de apuração e dispensando a autoridade fiscal de comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Nesta esteira, uma vez caracterizado o fato índice que dá suporte à presunção legal, cumpre ao contribuinte demonstrar a regular procedência dos valores depositados, mediante a apresentação de documentação que demonstre o liame lógico entre prévia operação

regular e o depósito dos recursos em conta de sua titularidade, sob pena de ser este reputado como receita omitida no mês do crédito efetuado.

IV. Da comprovação da origem dos depósitos bancários

A decisão recorrida entendeu que os depósitos com histórico “liquidação de cobrança”, “dep. Tranf, entre ag”, “tranf. Intercont”, “dep. Chq interag” não tiveram sua origem comprovada.

Quanto aos créditos decorrentes de liquidação de cobrança, a autoridade administrativa entendeu que caberia à contribuinte, por meio das notas fiscais e da escrituração demonstrar e identificar as operações que deram origem aos depósitos bancários.

No caso das transferências entendeu que elas podem se referir a créditos efetuados por pessoas diversas, não correspondendo necessariamente à movimentação de recursos financeiros entre contas de mesma titularidade.

Foram mantidos os depósitos com histórico “devolução cheque deposito”, quando não foi possível verificar pela documentação acostada aos autos a vinculação entre os depósitos devolvidos e os créditos considerados na autuação.

IV.1. Liquidação de cobrança

Afirma a recorrente que a origem dos depósitos vem estampada no próprio extrato.

Ocorre porém, que como a recorrente não escriturou a movimentação financeira em seus livros contábeis, não é possível fazer a correlação entre os serviços prestados, as notas fiscais emitidas e os valores recebidos.

Tal correlação seria muito simples de ser feita se a escrituração contábil refletisse todas as alterações ocorridas no patrimônio da recorrente, principalmente sua movimentação financeira. Com a correta escrituração das contas bancárias seria possível identificar facilmente quais operações foram liquidadas, uma vez que no histórico dos registros estariam descritas as notas fiscais que deram origem à cobrança.

Quanto ao regime de competência, a legislação é clara ao dispor que quando não comprovada a origem dos depósitos, o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

Logo, a decisão recorrida deve ser integralmente mantida pelos seus próprios fundamentos.

IV.2. Transferência bancária

Aduz a recorrente que as transferências entre agências bancárias devem ser excluídas nos termos do § 3º do art. 287 do RIR/99:

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

considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 3º, inciso I).”

Como muito bem salientado na decisão de primeira instância o histórico das transferências não demonstra de forma inequívoca que elas foram originadas de outras contas correntes da própria pessoa jurídica.

O ônus da prova é da decorrente em face do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

O Código de Processo Civil estabelece em seu art. 333, incisos I e II, a quem incumbe o ônus da prova:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

Arruda Alvim, em sua obra “Manual de Direito Processual Civil”, assim se manifesta sobre as consequências do descumprimento do ônus da prova:

“De um modo geral, podemos dizer que, recaindo sobre uma das partes o ônus da prova relativamente a tais e quais fatos, não cumprindo esse ônus e inexistindo nos autos quaisquer outros elementos, pressupor-se-á um estado de fato contrário a essa parte. Assim, quem devia provar e não o fez perderá a demanda.” (ALVIM, Arruda. Manual de direito processual civil, volume 2: processo de conhecimento, 11. ed.rev., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007).

No presente caso, a fiscalização aplicou corretamente a presunção, ao passo que a recorrente não trouxe aos autos elementos suficientes para demonstrar a origem das operações.

Logo, deve ser mantida a decisão de primeira instância com relação a este item.

IV.3. Devolução de cheques

A recorrente elaborou quadro demonstrativo informando na última coluna a data de inserção de créditos na autuação em relação aos quais houve devolução dos cheques (fls. 550).

A análise de sua argumentação fica prejudicada porque nenhum dos créditos refere-se ao mês de dezembro de 2001, o único período que não foi alcançado pela decadência. Ou seja, a discussão do mérito ficou prejudicada em face do acolhimento da preliminar de decadência em relação aos meses de janeiro a novembro de 2011.

O mesmo ocorre em relação à exclusão dos valores de R\$ 1.300,00 e R\$ 3.800,00, que foram debitados em 10/01/2001 e 03/08/2001, respectivamente.

V. Insuficiência de recolhimento

A recorrente argúi que houve cerceamento do direito de defesa, uma vez que não consegue identificar qual a irregularidade cometida neste tópico.

No entanto, a análise dos demonstrativos de apuração dos valores não recolhidos de fls. 149/153 (numeração digital), revela claramente que as diferenças não recolhidas foram resultantes da alteração dos percentuais a serem aplicados sobre a receita mensal, em decorrência das omissões de receita apuradas. Houve aumento da receita bruta acumulada, e conseqüentemente dos percentuais a serem aplicados, conforme “Demonstrativo de percentuais aplicáveis” de fls. 146, e aqueles originalmente utilizados pela contribuinte.

Por conseguinte, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, uma vez que no auto de infração foram cabalmente demonstrados os cálculos relativos à insuficiência de recolhimento apurada sobre os valores declarados.

Ressalte-se que apenas mantém-se a insuficiência de recolhimento relativa ao mês de dezembro de 2001, uma vez que os demais períodos foram alcançados pela decadência.

Ante todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para acolher a preliminar de decadência das contribuições reflexas – PIS, COFINS, CSLL e INSS – relativas aos meses de janeiro a novembro de 2001.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes

Voto Vencedor

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Redator Designado

Constata-se do presente processo que a fiscalização não verbalizou, em nenhum momento, os motivos que a levaram a qualificar a multa de ofício aplicada, impedindo, assim, os Conselheiros desta Turma de compartilhar do seu convencimento.

Por outro lado, e segundo o art. 50, inciso II, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, os atos administrativos devem ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos, quando - entre outras situações - imponham ou agravem sanções. Essa motivação, segundo o parágrafo 1º do mesmo dispositivo legal, deve ser “explícita, clara e congruente”, de modo a permitir o pleno exercício do direito de defesa, o que, como visto, não ocorreu no presente processo.

Provejo integralmente o Recurso, com a **desqualificação** da multa de ofício aplicada e a consequente **decadência**, também, das exigências relativas ao mês de dezembro de 2001, que haviam sido mantidas pelo voto vencido.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Sérgio Rodrigues Mendes