



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18471.001652/2006-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-006.828 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de junho de 2024  
**Recorrente** MARMORES E GRANITOS ROYAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2002

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não padece de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente, contra o qual o sujeito passivo pode exercer o contraditório e a ampla defesa, e em que constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

**NULIDADE. SIGILO BANCÁRIO.**

A requisição das informações bancárias do contribuinte junto às instituições financeiras está autorizada pelo art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001, sendo lícita a utilização dessas informações na fundamentação de exigência tributária.

**INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. OBTENÇÃO POR MEIO DE REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (“RMF”). OBEDIÊNCIA AO DECRETO Nº 3.724/2001.**

A Receita Federal poderá requisitar às instituições financeiras, por meio de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (“RMF”), informações da movimentação bancária de contribuintes, quando tal exame for considerado indispensável ao andamento do procedimento de fiscalização em curso.

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

A decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é contada, em regra, a partir da data do fato gerador e pelo prazo de cinco anos. Contudo, não havendo pagamento antecipado do tributo, essa contagem passa a se iniciar no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**LUCRO ARBITRADO. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO CONTABILIZADA.**

A apresentação de escrituração contábil contendo deficiências que impossibilitam identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, do contribuinte dá ensejo ao arbitramento do lucro a partir da receita

conhecida ou arbitrada.

**OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.**

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Assim, versando sobre idênticas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento da CSLL, do PIS e da COFINS, o que restar decidido no lançamento do IRPJ, reflexo que se forma ante as mesmas razões de decidir delineadas quanto a um e outro, haja vista decorrerem de iguais elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, sendo: (i) por unanimidade de votos, em (i.a) declarar a nulidade dos autos de infração de IRPJ, PIS e COFINS e por (i.b) manter a exigência de CSLL, nos termos do voto do relator, e (ii) pelo voto de qualidade, em declarar que a nulidade reconhecida na decisão tem natureza formal, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto que entenderam pela natureza material.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de lançamentos de ofício contra a interessada acima identificada.

Consta lançamento de IPI apartado para outros autos.

O relatório da decisão recorrida (fls.386 e ss) bem sintetiza os fatos ocorridos, merecendo a transcrição a seguir:

Trata o presente processo dos autos de infração de fls. 203/249, lavrados no âmbito da DEFIC/RIO DE JANEIRO, por meio do qual estão sendo exigidos da interessada acima identificada, o IRPJ no valor de R\$ 197.666,56 (fls. 203/209), o PIS no valor de R\$ 50.847,59 (fls. 210/217), a CSLL no valor de R\$ 99.749,95 (fls. 226/233), a COFINS no valor de R\$ 234.681,45 (fls. 218/225), o IPI no valor de R\$ 435.480,51

(fls.234/249), as multas proporcionais de 75% e os correspondentes acréscimos moratórios.

(...)

A autuação abrange fatos do ano-calendário de 2002.

Conforme descrição detalhada e correspondente enquadramento legal constantes do auto de infração de IRPJ (fls. 203/209) e do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 193/202), parte integrante do auto, a interessada teve o seu LUCRO ARBITRADO, com base no art. 530, inc. II, do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), nos períodos de 03/2002, 06/2002, 09/2002 e 12/2002, tendo em vista que a escrituração mantida pela interessada é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude de erros e falhas.

As infrações descritas no auto de IRPJ foram: 01- Receita Operacional Omitida (atividade não imobiliária)/Venda de Produtos; 02- Receitas Operacionais (atividade não imobiliária)/Venda de Produtos.

No Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls.193/202) e seus anexos (fls. 250/262), partes integrantes do auto de infração de IRPJ, a fiscalização constata os seguintes fatos:

(...)

i) Após análise das cópias dos extratos da movimentação bancária e financeira fornecidas pela interessada e os extratos bancários fornecidos pelo Unibanco, Bradesco e Banco do Brasil, a fiscalização excluiu da relação de fls. 144/163 os créditos/depósitos e débitos que a princípio considerou devidamente comprovados;

(...)

n) Intimada a apresentar o Livro Caixa relativo ao ano-calendário de 2002 (fl. 184), informou que não conseguiu encontrar (fl. 187);

o) A fiscalização constatou que as fls. 02/28 do Anexo V (extrato fornecido pelo Unibanco) são hábeis, idôneas e coincidentes em datas e valores e que identificou a origem e a que títulos foram recebidos os valores creditados e debitados no ano de 2002 (fl. 199) e que todos os outros elementos não forma comprobatórios e nem identificaram a origem e a que títulos foram recebidos os valores creditados/depositados de que tratam os termos de 28.08.2006 e 29.08.2006 (fls. 29 AnexoV a 76 do Anexo VI);

p) A interessada não mantém a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, escriturando apenas 18% da totalidade dos valores depositados/creditados em suas contas-correntes, com vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para a determinação do Lucro Real e por isso passível de arbitramento com base nos valores das receitas conhecidas (receitas declaradas e omitidas);

(...)

Os lançamentos relativos ao PIS, à CSLL e à COFINS decorrem da apuração da mesma infração apontada no auto de IRPJ.

Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 286/305, acompanhada dos documentos de fls.306/337, argumentando, em síntese, que:

1. Ou autos de infração ofendem o princípio do contraditório e preterem o direito de defesa, em razão da não identificação por parte da fiscalização da origem das bases de cálculo informadas nos autos, informando que estariam relacionadas nas planilhas anexadas aos autos;

2. As planilhas citadas acima e anexadas ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal, não possibilitam identificar, com precisão, quais os valores efetivamente considerados pela fiscalização como omissão de receita;

3. A fiscalização não se deu ao trabalho de totalizar os valores por período de apuração lançado (representa um obstáculo à perfeita identificação dos valores lançados) e apesar de várias tentativas, não conseguiu reconciliar os valores constantes das planilhas contra

os valores das bases de cálculo por ele inseridas nos Autos de Infração considerados como base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

4. Não foi entregue nenhum outro documento que demonstrasse de forma precisa a composição das bases de cálculo que constaram dos referidos autos de infração;

5. Viola as garantias constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, os termos e planilhas elaborados no curso da ação fiscal, com valores aleatoriamente dispostos, sem qualquer consolidação ou totalização de valores, totalmente divergentes das bases de cálculo apontadas nos autos de infração;

6. A ausência nos respectivos autos de infração, da identificação precisa das bases de cálculo (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS) e do imposto (no caso do IPI), além de cercear a garantia constitucional da ampla defesa, impede o exame da matéria também pela autoridade julgadora;

7. O lançamento deve ser considerado nulo de pleno direito porque a autoridade lançadora efetivamente não informou claramente de onde se originaram as bases de cálculo contidas nos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, bem como o valor do imposto apurado no auto de infração do IPI;

8. O auto de infração é um ato administrativo declaratório por meio do qual a autoridade administrativa formaliza as exigências fiscais, devendo o mesmo conter no seu corpo, a motivação desse ato;

9. Os tributos são sujeitos a lançamento por homologação, previstos no § 4º do art. 150 do CTN e aplica-se o prazo decadencial, tendo em vista a data da ciência no dia 28.02.2007;

10. Em nenhum momento a interessada foi intimada pela fiscalização a regularizar sua escrita contábil, nem tampouco recebeu qualquer comunicação ou aviso quanto à delegada imprestabilidade de sua escrituração;

11. Na mesma fiscalização resultou a lavratura do auto de infração de IRRF — Imposto de Renda Retido na Fonte (Doc. 3 de fls. 319/331) por supostos pagamentos efetuados a beneficiários não identificados e a escrita não foi desconsiderada;

12. O autuante por questão de comodidade, preferiu arbitrar o lucro ao invés de aprofundar sua análise visando à efetiva comprovação da ale da omissão de receita, através do poderoso arsenal tecnológico de dados que existe na Receita Federal;

13. Descabe o arbitramento do lucro efetuado apenas com base em extratos bancários, e ainda, mais especificamente, em razão da falta de contabilização de movimento bancário, quando não demonstrada, de forma inequívoca, a imprestabilidade da escrituração comercial;

14. O auditor fiscal considerou, como omissão de receita, diversos valores correspondentes a créditos efetuados em contas correntes bancárias da interessada e tais valores acham-se relacionados nas planilhas anexadas pelo fiscal autuante ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal;

15. O quadro de fl. 302 apresenta valores indevidamente considerados como omissão de receita pela fiscalização e que nunca poderiam ter sido considerados como tal, por serem valores correspondentes a créditos efetuados em contas correntes bancárias da interessada;

16. Os valores referidos na planilha de fl. 302 referem-se a recebimentos a título de cobrança bancária estampada no próprio extra: "Cobrança" e "Créd. Unicobrança", podendo se concluir que se trata de valores decorrentes de liquidação de cobrança, sendo óbvio, que se referem a venda pretéritas, portanto, relativos a receitas já ocorridas;

17. Não se pode admitir é que a autoridade autuante, a seu bel prazer, defina a ocorrência do fato gerador do tributo no momento em que a interessada efetivamente recebe os valores decorrentes da liquidação de suas duplicatas, sob pena de se estar procedendo a bi-tributação dos valores em questão;

18. O regime adotado pela interessada é o de competência e não o de caixa, devendo a fiscalização verificar a ocorrência do fato gerador, que no caso em tela, é a realização das vendas e não no momento do recebimento das mesmas;

(...)

O colegiado de primeira instância decidiu, por unanimidade de votos, negar provimento à impugnação. O julgado foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE. INOCORRÊNCIA - O atendimento aos preceitos estabelecidos no CTN e na legislação de processo administrativo tributário bem como a observância do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – O cerceamento ao direito de defesa somente se caracteriza pela ação ou omissão por parte da autoridade lançadora que impeça o sujeito passivo de conhecer os dados essenciais à sua defesa, restringindo tal direito. Não se configura cerceamento à defesa, quando o contribuinte apresenta impugnação contra os mesmos fatos que originaram a autuação.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE ANTERIOR PAGAMENTO HOMOLOGÁVEL - Inexistindo pagamento antecipado, não há que se falar em fato homologável, deslocando-se a norma de contagem do prazo decadencial para a regra geral prevista no art. 173 do CTN.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - A falta de apresentação, por parte da pessoa jurídica, à autoridade tributária, dos livros e documentos da sua escrituração contábil-fiscal a que estava obrigada enseja o arbitramento do lucro.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS - A Lei 9.430/1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LIVROS FISCAIS/ ÔNUS DA PROVA - Uma vez constituído o crédito tributário, instruído com dados extraídos da escrita contábil/fiscal levantados pela autoridade fiscalizadora, cabe ao contribuinte demonstrar, mediante provas contrárias, a improcedência do lançamento.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Contribuição para o PIS, Cotins e CSLL.

Subsistindo o lançamento principal, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência dos fatos que motivaram aquela autuação, na medida que inexistem outros fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

Irresignada com a decisão de primeira instância, da qual tomou ciência em 04/08/2010 (fls. 406), a recorrente interpôs, no dia 1º do mês seguinte, o recurso voluntário de fls. 407 e ss, pelo qual argumentou:

- que houve cerceamento do direito de defesa, em razão da não identificação das bases de cálculo dos tributos lançados, eivando os autos de infração de nulidade;
- que há nulidade formal, em razão da não inserção, nos autos, do relatório circunstanciado que serviu de base para a expedição da RMF;

- que decaíram os lançamentos de PIS e Cofins afetos a janeiro de 2002;
- que houve indevida quebra de sigilo bancário;
- que foi descabido o arbitramento do lucro, pois não houve intimação prévia para a regularização da escrituração;
- que é ilegal a utilização exclusiva de depósitos bancários para a formalização de lançamentos tributários;
- que houve majoração indevida dos valores apontados como receitas omitidas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Logo, dele conheço.

### Da nulidade do lançamento

Como visto, a recorrente argui a nulidade do lançamento, insurgindo-se contra inócurrenre falta de identificação das bases de cálculo dos lançamentos.

Sem embargos, tal fala revela-se mera retórica de defesa quando se constata que, nos autos de infração de fls. 204 e ss, consta expressa referência ao “valor tributável” de cada período de apuração, acompanhados de toda a memória de cálculo dos tributos lançados e respectivos encargos.

Não fosse suficiente, o anexo (fls. 251 e ss) ao TVF individualiza cada um dos ingressos em conta bancária relativamente aos quais, intimado e reintimado o sujeito passivo, não efetuou, no entendimento da autoridade fiscal, a devida comprovação dos valores lá relacionados.

A recorrente também alega vícios no acesso aos seus dados bancários, como indevida quebra de sigilo e não carreamento aos autos do relatório que fundamentou a emissão de RMF às instituições financeiras.

A Lei Complementar n.º 105/01 confere às autoridades fiscais o poder-dever de examinar os registros, livros e documentos de instituições financeiras, inclusive dados de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que atendidos dois requisitos: a) existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso; e b) imprescindibilidade do exame a juízo da autoridade administrativa competente. É o que estatui o seu artigo 6º, cujo teor é reforçado pelo artigo 2º, § 5º, do Decreto n.º 3.724/01:

Lei Complementar n.º 105/01:

**Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou**

**procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.**

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

Decreto n.º 3.724/01:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

(...)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de **Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.** (grifei)

Assim, de plano, observa-se que não cabe falar em quebra de sigilo bancário nos casos de RMF por autoridade fiscal. O § único do artigo 6º, transcrito acima, deixa claro que o que ocorre em casos como o destes autos é a transferência do sigilo, da instituição financeira para a Fazenda Pública.

Não por acaso, o Supremo Tribunal Federal já declarou a constitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar n.º 105, de 2001, ao julgar, em conjunto, as ações diretas de inconstitucionalidade n.º 2390, 2386, 2397 e 2859, de cujos acórdãos se extrai o seguinte trecho da ementa:

4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar n.º 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos n.º 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e n.º 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresso, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espeque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. **Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista**, exatamente como determina o art. 145, §1º, da Constituição Federal. (grifei)

Ademais, não se discute sobre o atendimento do primeiro requisito contido no caput daquele artigo 6º, haja vista que a requisição foi realizada no curso do procedimento fiscal.

A questão se controverte com relação ao segundo requisito, e encontra solução para o caso pelo regulamentado no artigo 4º do Decreto n.º 3.724/01:

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o TDPF.

§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

I - Presidente do Banco Central do Brasil, ou a seu preposto;

II - Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, ou a seu preposto;

III - presidente de instituição financeira, ou entidade a ela equiparada, ou a seu preposto;

IV - gerente de agência.

**§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do procedimento fiscal.**

(...)

§ 4º As informações prestadas pelo sujeito passivo poderão ser objeto de verificação nas instituições de que trata o art. 1º, inclusive por intermédio do Banco Central do Brasil ou da Comissão de Valores Mobiliários, bem assim de cotejo com outras informações disponíveis na Secretaria da Receita Federal.

**§ 5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encarregado da execução do procedimento fiscal ou pela chefia imediata.**

§ 6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade.

§ 7º Na RMF deverão constar, no mínimo, o seguinte:

I - nome ou razão social do sujeito passivo, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ;

II - número de identificação do TDPF a que se vincular;

III - as informações requisitadas e o período a que se refere a requisição;

IV - nome, matrícula e assinatura da autoridade que a expediu;

V - nome, matrícula e endereço funcional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela execução do procedimento fiscal;

VI - forma de apresentação das informações (em papel ou em meio magnético);

VII - prazo para entrega das informações, na forma da legislação aplicável;

VIII - endereço para entrega das informações;

IX - código de acesso à Internet que permitirá à instituição requisitada identificar a RMF.

**§ 8º A expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos deste Decreto. (grifei)**

No caso dos autos, ocorreram regulares intimações prévias ao contribuinte (§ 2º acima), tanto quanto é possível inferir que o relatório circunstanciado – documento cujo comparecimento aos autos não é obrigatório, por absoluta falta de previsão normativa (§§ 5º e 6º) – foi emitido, uma vez que a RMF foi regularmente expedida (com observância dos elementos do § 7º), do que decorre a presunção de sua indispensabilidade (§ 8º).

Neste ponto, frise-se: o relatório circunstanciado que embasa a expedição de RMF tem a finalidade única e exclusiva de convencer a autoridade administrativa responsável, a qual somente poderá expedir aquela requisição quando estiver convicta de que se trata de situação enquadrada nas hipóteses normativamente postas, observado o princípio da razoabilidade. Mas nem a lei, nem o decreto, preveem que deva ser o contribuinte cientificado da RMF ou do relatório que a antecede.

De tal modo, atendido, também, o segundo requisito do artigo 6º da LC n.º 105/01, para a requisição da movimentação financeira aos bancos.

Não obstante, e ainda que nada sobre a questão que se passa a discorrer tenha sido arguido pela defesa, este colegiado observou no curso da sessão de julgamento que parte dos autos de infração impugnados – ainda que tenham sido lavrados por autoridade administrativa

plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais previstos na legislação, e com a correta nomeação do sujeito passivo da obrigação tributária – incurreram em erro na identificação da infração imputada.

Na espécie, o auto de infração de IRPJ identificou o ilícito como “RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) VENDA DE PRODUTOS”, descrevendo a infração como “*Omissão de receitas da venda de produtos sem emissão das respectivas notas fiscais, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal que faz parte integrante deste Auto de Infração.*”. Em termos equivalentes, os autos de infração de PIS e Cofins foram lavrados.

Ocorre que o TVF alude à “*Omissão de receitas caracterizada por Depósitos/Créditos em instituições bancárias, financeiras ou de poupança no ano de 2002, cuja origem (e a que títulos) não foram comprovados*”.

E toda a narrativa do feito fiscal aponta que os fatos detectados são afetos à infração caracterizada no TVF, e não a outra descrita naqueles autos de infração.

Também quanto ao enquadramento legal incidiram em erro os autos de infração em comento. A peça referente ao IRPJ elencou os artigos 532 e 537 do RIR/99, então vigente à época dos fatos. Ocorre que o primeiro dispositivo faz referência ao arbitramento do lucro – providência efetivamente tomada no caso concreto – e o segundo alude apenas ao computo das receitas omitidas no lucro tributável. Ou seja, não foi relacionado nenhum dispositivo que tipifique a presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários sem comprovação de origem.

Situação semelhante se observa nos enquadramentos legais relacionados nos autos de infração de PIS e Cofins.

De outro bordo, indo ao auto de infração de CSLL, o ilícito foi suficientemente identificado como “*CSLL SOBRE O LUCRO ARBITRADO*”, cuja descrição preservou a coerência da fala acusatória, ante o emprego dos seguintes termos “*Valor apurado conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal que faz parte integrante deste Auto de Infração.*”.

De igual modo, a autoridade autuante também andou melhor quando empregou como enquadramento legal no lançamento da CSLL dispositivos que aludem ao paralelismo entre a base de cálculo dessa contribuição e a do IRPJ.

Considerando que o artigo 10 do Decreto 70.235/72 dispõe: “*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: (...) III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (...)*”, resta claro que os lançamentos de IRPJ, PIS e Cofins foram eivados de vício de forma, devendo, por conseguinte, serem anulados de ofício.

Tais vícios operam evidente cerceamento do direito de defesa, pois o contraditório deixa de ser regularmente instaurado quando há incongruência de tal monta na fala acusatória, fazendo incidir o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 (“*Art. 59. São nulos: (...)II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...)*”).

#### **Da decadência de parte dos lançamentos de PIS e Cofins. Inocorrência**

A recorrente afirma ter ocorrido a decadência do PIS e da Cofins lançadas, com referência ao mês de janeiro do ano-calendário objeto da auditoria. O faz com fundamento na contagem do prazo decadencial segundo as regras do artigo 150, § 4º, do CTN.

Ocorre que o dispositivo em que se funda a argumentação de defesa fala em considerar-se *“homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito”*. Não obstante, como bem assentado na decisão recorrida, *“não há fato homologável na hipótese de inexistência de pagamento anterior”*.

Ora, a reclamação de decadência é argumento trazido pelo recorrente, de modo que a ele incumbe apresentar as respectivas provas – no caso, a existência inequívoca de pagamentos –, o que não ocorreu na espécie.

Em situações como a presente, a regra de contagem do prazo decadencial desloca-se para aquela contida no artigo 173, I, daquele mesmo Código. E por tal dispositivo, não incide a decadência no caso concreto.

### **Do arbitramento do lucro. Cabimento**

A recorrente protesta contra o arbitramento do lucro, pela autoridade fiscal, sem sua prévia intimação para apresentar nova escrita contábil.

À época dos fatos, a matéria era regulamentada conforme o seguinte:

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

a) **identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária**; ou

b) **determinar o lucro real**;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. (grifei)

No caso dos autos, a fiscalização bem observou que *“Intimada a apresentar o Livro Caixa relativo ao ano-calendário de 2002 (fl. 184), informou que não conseguiu encontrar (fl. 187)”*. Também anotou que *“A interessada não mantém a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, escriturando apenas 18% da totalidade dos valores depositados/creditados em suas contas-correntes”*.

Por seu turno, a recorrente não contradiz a acusação. Ao contrário, reclama não ter sido intimada para apresentar nova escrituração, fala que, a toda evidência, corroborar a constatação fiscal de imprestabilidade da escrituração original.

Diante de tal quadro, consoante a inteligência do dispositivo acima, resta claro ser o lucro arbitrado o regime de tributação adequado ao caso.

Aliás, frise-se, a norma contida naquele artigo 530 não condiciona a utilização do lucro arbitrado a qualquer intimação prévia do contribuinte para refazer a sua escrita contábil e fiscal, quadro que, *mutatis mutandis*, se alinha ao que preconiza a súmula CARF nº 59, contrária à figura do arbitramento condicional.

### **Da base de cálculo do lançamento**

Conforme relatado, o lançamento cuida de omissão de receitas por presunção legal. De tal modo, uma vez constatada a existência de valores creditados em contas correntes mantidas em instituições financeiras – em relação aos quais a interessada, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem da totalidade dos recursos utilizados nessas operações –, afirma-se a existência de rendimentos omitidos.

No tocante à presunção legal de omissão de receitas, a partir de 01/01/1997, com a edição da Lei nº 9.430/96, a movimentação bancária relativamente aos depósitos cuja origem não foi comprovada pelo sujeito passivo regularmente intimado, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário, conforme disposição do seu artigo 42:

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

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

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

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

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

(...) (grifei)

Como se verifica, a lei determina que, ocorrida a situação fática (créditos em conta de depósito), presume-se, até prova em contrário (a cargo do sujeito passivo), a ocorrência do fato a ser provado (omissão de receita).

Trata-se de instituto cuja propriedade é a de inverter o ônus da prova contra o sujeito passivo, autorizando o fisco a presumir a ocorrência do fato gerador pela verificação da situação tipificada em lei, como, por exemplo, também ocorre com o saldo credor de caixa e o passivo fictício.

Faz-se necessário esclarecer que o que se tributa, no presente processo, não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de receitas por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de receitas objeto de tributação.

Depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de receitas. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão, quando o sujeito passivo, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo ou não o faz satisfatoriamente.

Corroborando com tal entendimento, nos ensinou José Luiz Bulhões Pedreira (em “Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas”, Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 806):

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.

Em situações como essa, o ônus da prova é do contribuinte fiscalizado que, devidamente intimado, deveria comprovar com documentação hábil e idônea a origem dos depósitos bancários indicados de forma individualizada pela autoridade fiscal, e não o fez nos casos especificados.

Nesse ponto, cabe destacar que a comprovação de origem, nos termos do disposto no caput do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, deve ser entendida como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente da pessoa jurídica autuada.

Outro ponto importante é que o vínculo desses documentos e do crédito bancário a que se refere deve ser estabelecido pelo sujeito passivo, não sendo admitida a indicação genérica e agregada de suposta comprovação.

Tais questões ganham maior relevância quando se verifica que no curso da ação fiscal a interessada foi intimada para comprovar a origem do numerário depositado em suas contas bancárias, indicados de forma individualizada nos demonstrativos fiscais, inclusive sendo orientada sobre a forma de comprovação em face das atividades por ela desempenhadas, tendo negligenciado diversas oportunidades que lhe foram oferecidas.

A autoridade fiscal relatou que, ao mensurar o valor da omissão presuntiva eliminou, inicialmente, entre os depósitos nas contas-correntes da empresa os valores que comprovadamente tinham origem definidas, como empréstimos bancários, transferências entre contas-correntes da própria empresa, baixas de aplicações financeiras etc.

Descontente com o feito, o sujeito passivo assim se manifestou em seu recurso voluntário:

A parte substancial da matéria autuada através dos autos de infração derivou do fato de que o auditor fiscal considerou, como omissão de receita, diversos valores correspondentes a créditos efetuados em contas correntes bancárias da Recorrente. Tais valores acham-se relacionados nas planilhas anexadas pelo fiscal autuante ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal.

Embora a Recorrente já tenha demonstrado à exaustão o descabimento do arbitramento efetuado, fato que por si só já justifica o cancelamento integral dos lançamentos efetuados, torna-se oportuno frisar, ainda, que **foram incluídos pela fiscalização, na relação acima mencionada, valores que, por sua natureza, nunca poderiam ter sido considerados como omissão de receita.** (grifei)

Em continuidade, a recorrente relacionou ingressos em suas contas bancárias, sob as rubricas “Cobrança” e “Cred. Unicobrança”, que totalizam R\$ 573.821,73.

Acerca de tais ingressos, a defesa prosseguiu afirmando:

Ora, Srs. Julgadores, os valores acima discriminados referem-se a **recebimentos a título de cobrança bancária**, conforme claramente exposto nos próprios extratos bancários a que teve acesso o auditor fiscal, e em momento algum por ele contestados.

Desta forma, jamais, poderiam ter sido tratados como depósitos sem comprovação de origem, uma vez que tal origem já vem estampada no próprio extrato: "COBRANÇA" e Cred. Unicobrança."

Neste plano, pode-se concluir facilmente que se trata de valores decorrentes de **liquidações de cobrança**, sendo óbvio, que se referem a **vendas pretéritas**, portanto, relativos a **receitas já ocorridas**.

O que não se pode admitir, é que a autoridade autante, a seu bel prazer, defina a ocorrência do fato gerador do tributo no momento em que a Recorrente efetivamente recebe os valores decorrentes da liquidação de suas duplicatas, sob pena de se estar procedendo à **bitributação** dos valores em questão.

O fato gerador do Imposto de renda, bem como das contribuições que foram objeto de tributação está bem definido na legislação de regência e, com certeza, não é o recebimento dos citados valores. Em outras palavras, o regime adotado pela Recorrente **É O DE COMPETÊNCIA E NÃO O DE CAIXA**, como faz supor o ilustre agente do Fisco. (destaques do original)

No ponto, percebe-se que a recorrente não ousa o que seria o improfícuo esforço de dizer que um ingresso a título de "cobrança" não seria receita própria. Mas tenta fazer crer que, necessariamente, os concernentes valores seriam receitas de competências afetas a períodos anteriores.

Mais uma vez, a recorrente ignora a dicção do já transcrito artigo 42.

O faz, tanto para ignorar a inversão do ônus da prova, legalmente estabelecido contra o sujeito passivo – já que promoveu alegação sem o respectivo carreamento de provas –, como para desconhecer que o regime estabelecido para as receitas presumidas consoante tal dispositivo é o de caixa, conforme expressamente consignado no § 1º ("*O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*").

Acertado, por conseguinte, o lançamento, também quanto ao montante apurado de depósitos bancários de origem não comprovada.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para declarar:

- a nulidade formal dos lançamentos de IRPJ, PIS e Cofins;
- a procedência do lançamento de CSLL nos exatos termos em que fora formulado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra

Fl. 14 do Acórdão n.º 1201-006.828 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 18471.001652/2006-84