



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

**Processo nº** 19515.002835/2007-15  
**Recurso nº** 174505 - Voluntário  
**Resolução nº** **1401-000.136 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 08 de maio de 2012  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** Parque Morumby Administração Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator), Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias, que davam provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmin Teixeira - Relator

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Alexandre Antonio Alkmin Teixeira, Mauricio Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 16-16.973, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP, que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança integral do crédito tributário.

Por descrever os fatos com a riqueza de detalhes necessária para a compreensão da controvérsia, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

*Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao estabelecimento do contribuinte acima identificado e, diante de irregularidades apuradas, foram lavrados 4 (quatro) Autos de Infração, por meio dos quais foram constituídos os seguintes créditos tributários:*

*01.01. IRPJ (fls. 338) R\$ 11.028.935,09 (onze milhões, vinte e oito mil, novecentos e trinta e cinco reais e nove centavos);*

*01.02. CSLL (fls. 346) R\$ 3.970.416,44 (três milhões, novecentos e setenta mil, quatrocentos e dezesseis reais e quarenta e quatro centavos);*

*01.03. PIS (fls. 359) R\$ 528.648,08 (quinhentos e vinte e oito mil, seiscentos e quarenta e oito reais e oito centavos),*

*01.04. COFINS (fs. 373) R\$ 1.325.706,44 (um milhão, trezentos e vinte e cinco mil, setecentos e seis reais e quarenta e quatro centavos).*

*01.05. Dessa forma, o crédito tributário consolidado totalizou a importância de R\$ 16.853.706,05 (dezesesseis milhões, oitocentos e cinquenta e três mil, setecentos e seis reais e cinco centavos), aí incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora (estes calculados até 31/08/2007).*

*02. Segundo o descrito no "Termo de Verificação Fiscal-IRPJ" (fls. 326/328), as irregularidades que motivaram mencionadas exigências consistiram em, verbis:*

*"(.....)"*

### *OS FATOS*

*1) - Nos anos de 2.002 e 2.003, a empresa apresentou nas suas Declarações de Informações Econômico Fiscais as receitas de R\$ 4.595,259,81 e R\$ 5.055.011,78, respectivamente, conforme itens 07 das Fichas 06A, de fls. 34 a 37 e 88 0 91.*

*2) - A empresa foi intimada a apresentar, entre outros livros e documentos, os extratos de suas conta bancárias movimentadas nos anos de 2.002 e 2.003, conforme documentos de fls. 7 e 8.*

*3) - Apresentou os extratos solicitados; conforme documentos de fls. 146 a 150, e extratos nos Anexos I e II deste processo.*

### *A ANÁLISE*

4) - Foi intimada a apresentar um demonstrativo das origens dos depósitos bancários não justificados, efetuados naqueles dois anos, e relacionados nas colunas "Não Justificado" nas planilhas de fls. (151 a 294).

5) - Não comprovou os valores intimados, conforme documentos de fls. 297.

6) - Os valores desses créditos bancários não comprovados são considerados receitas omitidas, sujeitas a tributação por meio de auto de infração, conforme previsto nos artigos 287, 288 e 850 do RIR/99, baixado pelo Decreto nº3.000 de 29.03.1999.

(.....)

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

8) - O enquadramento legal das infrações estão (sic) relacionados nas Folhas de Continuação dos autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

02.01. Foram lavrados, ainda, "Termo de Verificação Fiscal" específicos, em relação ao PIS (fls. 350/352) e à COFINS (fls. 363/365), de semelhantes teores ao acima.

02.02. Pela prática das irregularidades acima apontadas, foram dados por infringidos os seguintes dispositivos legais:

02.02.01. IRPJ art. 24, da Lei nº 9.249/1995; art. 42, da Lei nº9.430/1996, e; arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 282, 287 e 288, todos do RIR/1999 (fls. 339);

02.02.02. CSLL - art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988; arts. 19 e 24, da Lei nº 9.249/1995; art. 1º, da Lei nº9.316/1996; art. 28, da Lei nº9.430/1996; art. 6º da MP nº 1.858/1999 e reedições, e; art. 37, da Lei nº10.637/2002 (fls. 348);

02.02.03. PIS arts. 1º e 3º, da LC nº07/1970; arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I e 9º, da Lei nº 9.715/1998; arts. 3º e 3º, da Lei nº9.718/1998, e; arts. 2º, inciso I, alínea a, e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51, do Decreto nº 4.524/2002 (fls. 361), e;

02.02.04. COFINS = art. 1º, da LC nº 70/1991; arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/1998, com as alterações da MP nº 1.807/1999 e reedições, com as alterações da MP nº 1.858/1999 e reedições, e; arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10,22 e 51, do Decreto nº 4.524/2002.

3. O contribuinte foi cientificado, por meio de seu representante (fls. 16), dos teores dos referidos Autos de Infração em 28/09/2007 e, com os mesmos não se conformando, em 29/10/2007, por sua advogada (fls. 407/408), impugnou-os (fls. 383/2.088) - foram 3 (três) as Impugnações apresentadas, sendo a primeira delas voltada as exigências relativas ao IRPJ e à CSLL (fls. 383/439), enquanto que as demais reportam-se, especificamente, aos lançamentos efetuados a título de PIS (fls. 440/487) e de COFINS (fls. 488/536) - tendo alegado (em cada um delas), em síntese, o que segue:

**IRPJ e CSLL (fls. 383/439):**

4. ainda que tenha informado valores relativos as suas receitas, nas DIPJs 2003 e 2004, o contribuinte foi intimado a apresentar seus extratos bancários relativos a movimentação ocorrida nos anos-calendário de 2002 e 2003, tendo prestado o devido atendimento; foi, por igual, intimado a apresentar as origens de depósitos bancários não justificados, constantes de tais extratos, não logrando comprová-los; destes, foram deduzidos os valores constantes daquelas DIPJs, e a diferença considerada como receitas omitidas;

04.01. por uma superficial leitura, entretanto, dos fundamentos legais que embasaram a autuação, nota-se que laborou em erro o Sr. Fiscal, uma vez que não se utilizou de elementos precisos a respeito da omissão ou não veracidade dos dados informados. Isto é, as situações ocorridas não são albergadas por tal legislação, daí porque merecem reparo, conforme restara demonstrado;

04.02. sobre os valores dados como receitas omitidas, aplicou-se, diretamente, as alíquotas respectivas, tanto do IRPJ como da CSLL. No entanto, tal procedimento não deve prosperar, visto que a fiscalização, além dos depósitos não contabilizados, deveria verificar, por igual, o lucro do contribuinte, de maneira a não confundir rendimento com renda, como o fez;

04.03. e o lançamento decorreu de suposta omissão de receitas, que a fiscalização pretende tributar em sua íntegra, como se receita e renda tivessem o mesmo significado, o que é considerado ilegítimo. Ainda relativamente à omissão de receita, que foi tributada como se tratasse de renda, o que não é, tem-se que considerar que a receita poderá servir de base para o arbitramento do renda como base de cálculo do IRPJ. Traz jurisprudência a fundamentar seu entendimento;

04.04. dessa forma, o mais adequado seria o arbitramento do lucro, pois o Contribuinte se enquadra nas hipóteses que levariam a tal procedimento, na forma do art. 530 do RIR/99, devidamente reproduzido. Depreende-se, então, da simples leitura de tal dispositivo, para se concluir que o contribuinte deverá ser submetido ao arbitramento de seu lucro, com base na receita conhecida, que foi aquela verificada pela fiscalização;

04.04.01. levando em conta o lançamento efetuado, nos deparamos com uma empresa que apresenta lucros superiores a 64% de seu faturamento, o que não existe no mercado, o que torna evidente que o lucro real da empresa não é aquele que se pretende tributar no presente auto, evidenciando mais uma vez a imprestabilidade da (sic) contas efetuadas pelo Sr. Fiscal, data vênia. E a constatação da imprestabilidade da escrita comercial, quando ausente a contabilização de movimento bancário, foi verificada em várias decisões administrativas, cujos números de Acórdãos cita;

04.05. dessa forma, em seqüência a tal raciocínio, o autuante, ao proceder aos lançamentos, deveria fazer uso do disposto nos arts. 532 e 537, ambos do RJR/99, cuja análise determina que em casos de inutilidade da escrita contábil, o fisco deve arbitrar o lucro, pois como dito anteriormente, depósitos bancários (rendimento) não são a mesma

*coisa que renda (lucro tributado). Da mesma forma, o § 5º do artigo 6º da Lei 8.021/90 diz que o arbitramento de lucros poderá ser feito com base em depósitos bancários quando o Contribuinte não comprovar a origem. E, conhecida a receita bruta, como no caso, deve-se aplicar os percentuais previstos pelo art. 519 do RIR/99, acrescidos de 20%;*

*04.05.01. no caso presente, na condição de prestador de serviços, a base de cálculo do tributo corresponderia a 38,4% (32% + 20%) dos valores apurados. Com isso, os depósitos identificados que supostamente seriam o faturamento (receita) do Contribuinte deveriam sofrer a aplicação do percentual acima, que resultaria no lucro arbitrado e passível de tributação pelo imposto de renda pessoa jurídica.; aplica-se, ainda, à CSLL a mesma sistemática. Traz jurisprudência e doutrina e embasar tal juízo;*

*04.05.02. assim sendo, o lançamento encontra-se viciado, em razão de majorar de forma equivocada o suposto crédito tributário lançado em desfavor do Contribuinte, por considerar depósitos bancários (receita) como se fosse renda (lucro tributável), e não aplicando as determinações legais de arbitramento de lucros.*

*04.06. Dentre seus vários objetivos sociais, a empresa atua no ramo de prestação de serviços de administração e manutenção de imóveis e propriedades de terceiros, mais especificamente de cemitério e jazigos. Mantém, para tal fim, contrato com o Cemitério Morumby, em que sua remuneração advém de parte dos valores recebidos dos proprietários dos jazigos e dos serviços prestados no cemitério;*

*04.06.01. dessa forma, é de se considerar que parte dos depósitos bancários identificados, originam-se da cobrança de taxa de administração do imóvel, pagas pelos detentores de jazigos, sob a quota parte individual das despesas de manutenção, conservação, vigilância, limpeza e demais despesas relacionadas ao imóvel e aos jazigos. Trata-se de uma espécie de administração de condomínio, isso porque, o Contribuinte arrecada valores de todos os "co-proprietários" do cemitério e paga por conta e ordem destes as despesas inerentes aos imóveis, Parte, portanto, dos valores recebidos, não são receitas de suas atividades, mas, apenas, um reembolso de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros;*

*04.06.02. exemplifica, dizendo que paga despesas de manutenção e conservação de ruas, jardins, reformas, vigilância, incidentes sobre imóvel que não é de sua propriedade, sendo, posteriormente, reembolsado pelos detentores do uso do imóvel. Traz planilha a dizer que, ainda que despesas de terceiros, os valores ali constantes foram por ele pagos, restando evidente que parte dos depósitos identificados nas contas-correntes do Contribuinte não são em sua totalidade tributáveis, o que deveria ser considerado no cálculo efetivado pelo Fisco.*

*04.07. Traz, ainda, alegações no sentido da ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança de juros com base na taxa Selic, em sua integralidade. Que tal taxa, por sua natureza remuneratória, não pode ser utilizada como taxa de juros moratórios dos créditos fiscais federais, visto que seu cálculo baseia-se na variação do custo do*

*dinheiro, que é influenciado pela liquidez do mercado, não guardando qualquer correlação com a função moratória que deveria exercer;*

*04.07.01. além de que, não há previsão legal expresse para a aplicação da SELIC. O comando da lei restringe-se ao mandamento da aplicação referida (sic) taxa sem sequer indicar o percentual nem estabelecer qualquer padrão a ser seguido pelo executivo. Tal fato implica em delegação de competência ao Executivo, não aceita pela CF, visto ferir os princípios da legalidade e indelegabilidade;*

*04.07.02. assemelha-se à TR, que já teve sua inconstitucionalidade declarada pela STF, sob os argumentos de que não constituía índice que refletia a variação do poder aquisitivo da moeda, mutatis mutandis, situação idêntica é a da aplicação da SELIC. Além disso, viola o disposto no art. 161, § 1º, do CTN, evidenciando-se que somente a lei pode dispor sob a matéria, sob pena de violação ao princípio da estrita legalidade, visto instituída por mero ato administrativo (Resolução nº 1.124, do CMN), além de majorar o crédito tributário. Resta, portanto, ilegal e inconstitucional, de forma a macular o Auto de Infração, tornando-o improcedente em relação a tal parcela.*

*04.08. Além de que, a mencionada taxa Selic está, desde 02/2006, super avaliada em 20%, já que o Governo Federal, por meio de legislação pertinente, concedeu ao residente no exterior que adquirir títulos públicos federais isenção do imposto de renda (20%). Desenvolve raciocínio nesse sentido, concluindo por dizer que, caso seja aplicada SELIC como índice de remuneração dos tributos, esta deverá ser diminuída em 20% pelos motivos expostos.*

*04.09. Pede, ao final, seja dado provimento a impugnação apresentada, declarando-se improcedente, ou nulo, o lançamento, reconhecendo-se as insubsistências da pretensão fiscal, vez que nem todas as glosas realizadas pelos Srs. Fiscais correspondem efetivamente a receita bruta da Impugnante.*

***PIS e COFINS (fls. 440/487 e 488/536):***

*5. Cumpre salientar que, ainda que distintas, as impugnações apresentadas a cada um dos lançamentos acima, apresentam semelhantes dizeres, daí porquê, por economia processual, apenas os argumentos trazidos pela primeira delas será, a seguir, sintetizado.*

*6. Como não bastasse a perversidade do Sistema Tributário, com a incidência, em cascata, de vários tributos, o autuante considerou como omissão de receita parte dos valores constantes dos depósitos bancários identificados nos extratos das contas-correntes fornecidas pela Impugnante quando da fiscalização, deduzindo-se deste valor os valores lançados em Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.;*

*06.01. dessa forma, a diferença entre os valores declarados nas DIPJs e aqueles apurados nos extratos bancários, foram considerados como receita operacional, aplicando-se diretamente a alíquota referente ao PIS. Entretanto, nem todos os valores levados às contas-correntes da*

*Impugnante correspondem a receitas e, por óbvio não compõem a base de cálculo do PIS;*

*06.02. de se salientar que o lançamento decorreu de suposta omissão de receitas, sobre a qual pretende-se tributar integralmente todos os valores recebidos, como se correspondessem a sua receita operacional; assim, necessário demonstrar, dentre tais valores, aqueles que representam receitas não operacionais, pois estas não são tributadas pelo PIS, uma vez que as regras previstas nos artigos 3º, § 1º e 8 (sic) da Lei nº 9.718/98 foram consideradas inconstitucionais. Menciona os nºs dos RE onde considerado inconstitucional, especificamente, o referido art. 3º;*

*06.03. é de se ressaltar que a exclusão dos receitas não operacionais da base de cálculo do PIS já foi considerada pelo STF como matéria de Súmula Vinculante, nos moldes estabelecidos na sessão administrativa do C. STF, realizada no último dia 23 de abril de 2007. Resta evidenciada, portanto, a necessidade de se identificar a natureza dos valores depositados e, não considerá-los todos como operacionais, sob pena de se tributar algo que não deveria, ferindo o princípio da legalidade;*

*06.04. e a lei determina, como regra geral, que o PIS (e a COFINS) incide sobre o faturamento, ou seja, a receita bruta das pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as instituições financeiras. O fato gerador é a obtenção de faturamento, sendo a definição idêntica à de receita bruta adotada pela legislação da COFINS. Portanto, a base de cálculo, é o faturamento mensal da pessoa jurídica, correspondente a sua receita bruta.;*

*06.04.01. e, entende-se por esta Último, como sendo a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes tanto o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica, como a classificação contábil adotada para as receitas. Assim, no caso presente, restariam ser identificadas (dever do fisco) quais as naturezas dos depósitos bancários, se de origem operacional ou não, e quais, portanto, comporiam sua receita bruta/faturamento. Isto porque a presunção de que os depósitos bancários são receita operacional não possui respaldo legal.;*

*06.04.02. nem deve ser aplicado, ao caso, o art. 42 da Lei nº 9.430/96, que prevê a ocorrência de presunção legal de que os depósitos bancários são omissão de receita, independentemente de prova efetuada pela fiscalização, visto que tal dispositivo é próprio do IRPJ e da CSLL, não servindo ao PIS. Deveria, sim, ser provado o nexo causal entre cada valor depositado e o fato que represente omissão de receita, sob pena de se estar tributando algo que não representa o fato gerador do tributo, em detrimento ao princípio da legalidade. Traz jurisprudência a fundamentar tal entendimento;*

*06.04.03. dessa forma, a autoridade fiscal deveria, antes de proceder ao lançamento, considerando a totalidade dos depósitos como receita operacional, efetuar uma auditoria e perícia na contabilidade da empresa para verificar quais as naturezas dos depósitos bancários e se estes se caracterizam em receitas operacionais ou em receitas não operacionais, ou ainda em reembolso de despesas.;*

06.04.04. e a jurisprudência tem sido clara no sentido de que o arbitramento da omissão de receita deve ser precedido do esgotamento de todas as formas possíveis para se determinar a realidade dos fatos e a contabilidade da Impugnante, por se tratar de medida extrema e de última utilização pela fiscalização, como pode se verificar da decisão do 1º C.C. Ac. 103-18.743/97.;

06.04.05. assim, o presente auto de infração está viciado, por majorar de forma equivocada o suposto crédito tributário lançado em desfavor do Contribuinte, por considerar depósitos bancários (receita) como se fosse renda (lucro tributável), e não aplicando as determinações legais de arbitramento de lucros. Além de que, o processo administrativo tem por escopo a busca da verdade real, de forma a que sejam sanados, administrativamente, todos e quais equívocos cometidos, evitando-se a tributação excessiva e uma desnecessária busca ao Judiciário. Reproduz jurisprudência, a embasar sua tese;

06.04.06. e a autoridade fiscal preferiu lançar a totalidade dos depósitos bancários, antes mesmo de verificar aqueles que se relacionariam à receita bruta da Impugnante; foram, no caso, lançados tributos sem que se examinasse adequadamente se efetivamente seriam tributáveis os lançamentos contábeis. Traz, sobre o tema, jurisprudência;

06.04.07. dessa forma, indispensável a realização de encontro de contas a se apurar, diante da verdade material, se realmente a Impugnante está em débito para com este Estado. Opor-se, então, ao direito da Impugnante de não recolher quantias indevidas a título de PIS é claro afronte aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da tipicidade tributária e do não enriquecimento ilícito do Erário.

06.05. Repete, a partir de então, os mesmos argumentos expendidos na impugnação apresentada em relação as exigências formuladas a título de IRPJ e CSLL, que versam sobre: (1) suas atividades e receitas (item 04.06. e respectivos subitens), (2) a ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência relativa à taxa Selic (item 04.07. e subitens), e, (3) a aplicação de redutor de 20% nessa mesma taxa (item 04.08.). Seus pleitos finais são, por igual, os mesmos trazidos pela Impugnação anterior, de forma que, novamente aplicando-se o princípio da economia processual, deixam de ser sintetizados, novamente, os temas acima, muito embora venham a ser objeto de apreciação, pelo presente voto, como se aqui estivessem.

7. As Impugnações trazem, ainda, uma série de documentos, devidamente reprografados (fls. 538/2088), que integram os volumes de n's 3 (parte) a 11, constantes do presente processo, objetivando, com tal procedimento, possivelmente querer justificar os dados constantes das planilhas integrantes das defesas apresentadas (fls. 399, 457 e 505).

Inconformada com o acórdão proferido pela DRJ, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário, no qual reiterou os fundamentos da sua impugnação, e que, neste momento, passa a ser analisado por esta Turma Julgadora.

Processo nº 19515.002835/2007-15  
Resolução n.º **1401-000.136**

**S1-C4T1**  
Fl. 2.580

---

É o relatório.

CÓPIA

### Voto Vencido

Conselheiro Relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira.

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Como narrado nos fatos, trata-se de lançamento de IRPJ com fundamento na presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, em razão da omissão de receitas oriundas de vultosas movimentações bancárias de origem não comprovada pela Recorrente. Em decorrência, declarou-se também a insuficiência na determinação da base de cálculo da CSLL, do PIS e da COFINS.

Depreende-se do Termo de Verificação Fiscal que *“nos anos de 2002 e 2003, a empresa apresentou nas suas Declarações de Informações Econômico Fiscais as receitas de R\$ 4.595.259,81 e R\$ 5.055.011,78, respectivamente, conforme itens 07 das Fichas 06A, de fls. 34 a 37 e 88 a 91.”*

No desenvolver dos trabalhos fiscais foi constatado que, embora tenha oferecido à tributação das receitas acima mencionadas, a Recorrente não logrou comprovar a origem para movimentações financeiras equivalentes R\$13.459.666,09 e R\$14.085.326,29, nos anos de 2002 e 2003, respectivamente (*vide* planilha de fl. 332).

Ao analisar o valor dos lucros declarados pela Recorrente e o valor do lucro real encontrado pela Autoridade Fiscal ao aplicar a presunção de omissão de receitas a discrepância é ainda maior. O lucro declarado pela Recorrente em 2002 foi de R\$102.803,96 e em 2003 foi de R\$103.166,99; já o lucro tributável evidenciado pela Fiscalização foi de R\$8.872.208,33 – relativo ao ano calendário de 2002 – e R\$9.038.361,93 – relativo ao ano calendário de 2003.

Portanto, foi detectada omissão de receitas com a utilização da presunção relativa instituída pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, em montante vultoso e totalmente desproporcional às declarações efetuadas pelo contribuinte, restando evidenciada a imprestabilidade de sua escrita contábil para apurar a base de cálculo dos tributos.

Em um primeiro momento, a impressão que se passa é que estamos diante de uma presunção legal que inverte o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar a origem das movimentações financeiras. Comprovada a origem, ficaria afastada a presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Caso contrário, seria necessária a inclusão das receitas presumidamente omitidas e recálculo do lucro do contribuinte.

Contudo, entendo que não deve ser essa a conclusão para o presente caso. Isso porque, se os extratos bancários registram a movimentação de recursos muito superior às receitas declaradas, é de se concluir que, por vias transversas, a Autoridade Fiscal acabou por desconsiderar a contabilidade da Recorrente.

A análise numérica dos valores considerados pelo Fisco em comparação aos valores declarados pelo contribuinte evidencia que não estamos diante da simples aplicação da presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, mas sim perante a completa desconsideração da contabilidade da Recorrente. Vejamos os números que evidenciam o ocorrido

No ano calendário de 2002 a receita considerada pelo contribuinte em contraposição à receita considerada pelo Fisco gera uma diferença de 293%, sendo, portanto, a receita considerada na lavratura do Auto de Infração quase o triplo da receita escriturada pelo contribuinte. Já ao analisar os lucros, a divergência gerada é realmente absurda: a base de cálculo do IRPJ e da CSLL considerada pela Fiscalização corresponde a 8.730% do valor declarado pelo contribuinte. Confira-se:

Ano calendário de 2002	Receita considerada pelo contribuinte	Receita considerada pelo Fisco	Correspondência ao cálculo do contribuinte (%)
1º Trimestre	R\$ 1.040.229,31	R\$ 3.453.342,39	332%
2º Trimestre	R\$ 972.786,48	R\$ 3.210.288,65	330%
3º Trimestre	R\$ 1.262.107,07	R\$ 3.271.336,81	259%
4º Trimestre	R\$ 1.312.334,90	R\$ 3.524.698,24	269%
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 4.587.457,76</b>	<b>R\$ 13.459.666,09</b>	<b>293%</b>
Ano calendário de 2002	Base de cálculo do IRPJ e CSLL calculada pelo contribuinte	Base de cálculo do IRPJ e CSLL considerada pelo Fisco	Correspondência ao cálculo do contribuinte (%)
1º Trimestre	R\$ 27.779,48	R\$ 2.440.892,56	8787%
2º Trimestre	R\$ 13.695,40	R\$ 2.251.197,57	16438%
3º Trimestre	R\$ 33.428,45	R\$ 2.042.658,19	6111%
4º Trimestre	R\$ 27.900,63	R\$ 2.240.263,97	8029%
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 102.803,96</b>	<b>R\$ 8.975.012,29</b>	<b>8730%</b>

A mesma discrepância ocorre ao analisar os números relativos ao ano calendário de 2003. A receita considerada pelo contribuinte em contraposição à receita considerada pelo Fisco acarreta uma diferença de 279% - também quase o triplo da receita declarada. No mesmo sentido, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurada pelo Fisco equivale a 6.738% da base de cálculo apurada pelo contribuinte. Confira-se:

Ano calendário de 2003	Receita considerada pelo contribuinte	Receita considerada pelo Fisco	Correspondência ao cálculo do contribuinte (%)
1º Trimestre	R\$ 1.146.732,81	R\$ 3.851.332,51	336%
2º Trimestre	R\$ 1.165.459,20	R\$ 3.658.197,78	314%
3º Trimestre	R\$ 1.301.553,44	R\$ 3.831.668,60	294%
4º Trimestre	R\$ 1.433.218,91	R\$ 2.744.127,40	191%
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 5.046.964,36</b>	<b>R\$ 14.085.326,29</b>	<b>279%</b>
Ano calendário de 2003	Base de cálculo do IRPJ e CSLL calculada pelo contribuinte	Base de cálculo do IRPJ e CSLL considerada pelo Fisco	Correspondência ao cálculo do contribuinte (%)
1º Trimestre	R\$ 29.352,46	R\$ 2.733.952,16	9314%
2º Trimestre	R\$ 33.436,03	R\$ 2.526.174,61	7555%
3º Trimestre	R\$ 31.542,30	R\$ 2.561.657,46	8121%
4º Trimestre	R\$ 41.836,20	R\$ 1.352.744,69	3233%
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 136.166,99</b>	<b>R\$ 9.174.528,92</b>	<b>6738%</b>

Período de apuração	Base de cálculo do IRPJ e CSLL calculada pelo contribuinte (1)	Base de cálculo do IRPJ e CSLL considerada pelo Fisco (2)	Diferença (2/1)
Ano calendário de 2002	R\$ 102.803,96	R\$ 8.975.012,29	87 vezes
Ano calendário de 2003	R\$ 136.166,99	R\$ 9.174.528,92	67 vezes
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 238.970,95</b>	<b>R\$ 18.149.541,21</b>	<b>76 vezes</b>

Considerar que a base de cálculo declarada é 76 vezes inferior ao que realmente deveria ser tributado implica a total desconsideração da escrituração contábil da contribuinte, vez que restou evidenciado que a contabilidade da contribuinte é imprestável para espelhar a realidade dos fatos e fornecer informações seguras para a fiscalização.

Desse modo, tenho que a mera comprovação da omissão nos registros contábeis de tão vultosa movimentação bancária já é suficiente para justificar a imprestabilidade da escrituração contábil. Quando este fato, então, é contraposto com a absurda diferença entre a base de cálculo declarada e a base de cálculo considerada pela Fiscalização resta evidente que a escrituração contábil deve ser abandonada.

Como se percebe, não se trata de omissão de alguns depósitos o que, obviamente, seria insuficiente para tornar imprestável a escrituração da Recorrente. Entretanto, por se tratar de valores de elevada monta, é nítida a distorção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. E, ao se admitir a integral tributação das receitas omitidas como se lucro fossem, fica afastada a própria hipótese de incidência do tributo, que é a renda representada por um acréscimo patrimonial oriundo do confronto de receitas e gastos necessários à fonte produtora.

Sobre o tema, convém notar o conceito de renda definido pelo jurista Humberto Ávila (obra):

*Após essas considerações, pode-se conceituar a hipótese de incidência do imposto sobre a renda: produto líquido (receita menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) calculado durante o período de um ano. (Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais - p. 34)*

Na mesma linha, também é o entendimento dos Professores Roque Antônio Carrazza e Misabel Abreu Machado Derzi:

*[...] “renda” não é o mesmo que “rendimento”. De fato, este é qualquer ganho isoladamente considerado, ao passo que aquela é o excedente de riqueza obtido pelo contribuinte entre dois marcos temporais (geralmente um ano), deduzidos os gastos e despesas necessários à sua obtenção e manutenção. (Imposto sobre a Renda, 2009, p. 190)*

*Entretanto, o que não foi desmentido nessa corrente, quer nas teorias , quer nas mais expansionistas, é o fato de que renda não é rendimento. Rendimento é só a idéia de determinado ganho e sua noção independe do tempo. Já renda é, necessariamente, a livre disposição da parcela acrescida de riqueza, do excedente de que pode dispor alguém, pressupondo o abatimento dos gastos necessários para produzi-la e mantê-la. (Direito Tributário Brasileiro de Aliomar Baleeiro, 2003, 0. 289)*

No lançamento em questão, verifica-se que a Autoridade Fiscal comprovou a existência de vultosa movimentação bancária e considerou todos os depósitos bancários como receita omitida por parte da Recorrente. Em decorrência dos totais de depósitos identificados (conforme planilha de fl. 332), o Fisco apenas amortizou as receitas já declaradas e tributadas pela Recorrente em sua declaração, sendo a diferença integralmente oferecida à tributação, com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, resultando em grave distorção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É importante destacar que o art. 42 institui apenas uma presunção relativa, na qual presume ser rendimento omitido os depósitos bancários cuja origem não for comprovada. Entretanto, apesar da presunção acima, a lógica da tributação continua sendo a mesma: a tributação da renda efetivamente auferida pelo contribuinte.

O propósito da referida presunção é apenas instituir a inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte, regularmente intimado, afastar a presunção instituída, demonstrando não se tratar o depósito de receita auferida.

Vê-se que a interpretação realizada pela Autoridade Fiscal deforma a lógica do sistema jurídico no qual o art. 42 foi inserido, resultando em tributação da receita omitida e não do lucro, afastando-se completamente do fato gerador dos mencionados tributos. O art. 42 está atrelado e é indissociável do contexto normativo em que ele está inserido, existindo todo um ordenamento jurídico que é anterior e superior à sua existência.

O citado dispositivo, entretanto, não autoriza o Fisco a fechar os olhos e ignorar toda a lógica de tributação do Imposto de Renda, tributando às cegas a integralidade das movimentações financeiras, determinando, por absurdo, a ilegal incidência direta do IRPJ e da CSLL sobre as receitas e não sobre o resultado da contribuinte, extrapolando os limites definidos pelo Código Tributário Nacional.

A base de cálculo do IRPJ é o lucro, definido conforme as suas três formas de apuração: real, arbitrado ou presumido, de acordo com o art. 44 do CTN. Segundo o art. 6º do Decreto-lei 1.598/72, o lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação própria. Por sua vez, o lucro líquido deve ser apurado com observância das disposições da lei comercial. A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido ajustado de acordo com as prescrições da legislação específica.

Em vista desse pano de fundo, conclui-se que o art. 42 não pode ser visto de forma isolada, aplicado às cegas pelo Fisco, de modo a tributar depósitos bancários vultosos que certamente não refletem os lucros auferidos com a atividade. Esse dispositivo deve ser interpretado dentro do contexto normativo no qual está inserido, nunca se esquecendo de que o fato gerador do IRPJ é a própria renda e não meras receitas/faturamento.

Assim, estando comprovado que a omissão de receitas efetivamente ocorreu e está inequivocamente comprovada nos autos, tenho que o caminho que deveria ter sido adotado pela Autoridade Fiscal seria o arbitramento do lucro, diante da sua impossibilidade de aceitar ou de apurar o lucro real da pessoa jurídica.

O regime de tributação pelo lucro arbitrado, no qual a parcela de custos e despesas é implícita e automaticamente computada mediante a aplicação dos coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica, revela-se apropriado, legal e mais realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e da CSLL, evitando a mera e ilegal incidência direta desses tributos sobre a receita e não sobre o lucro.

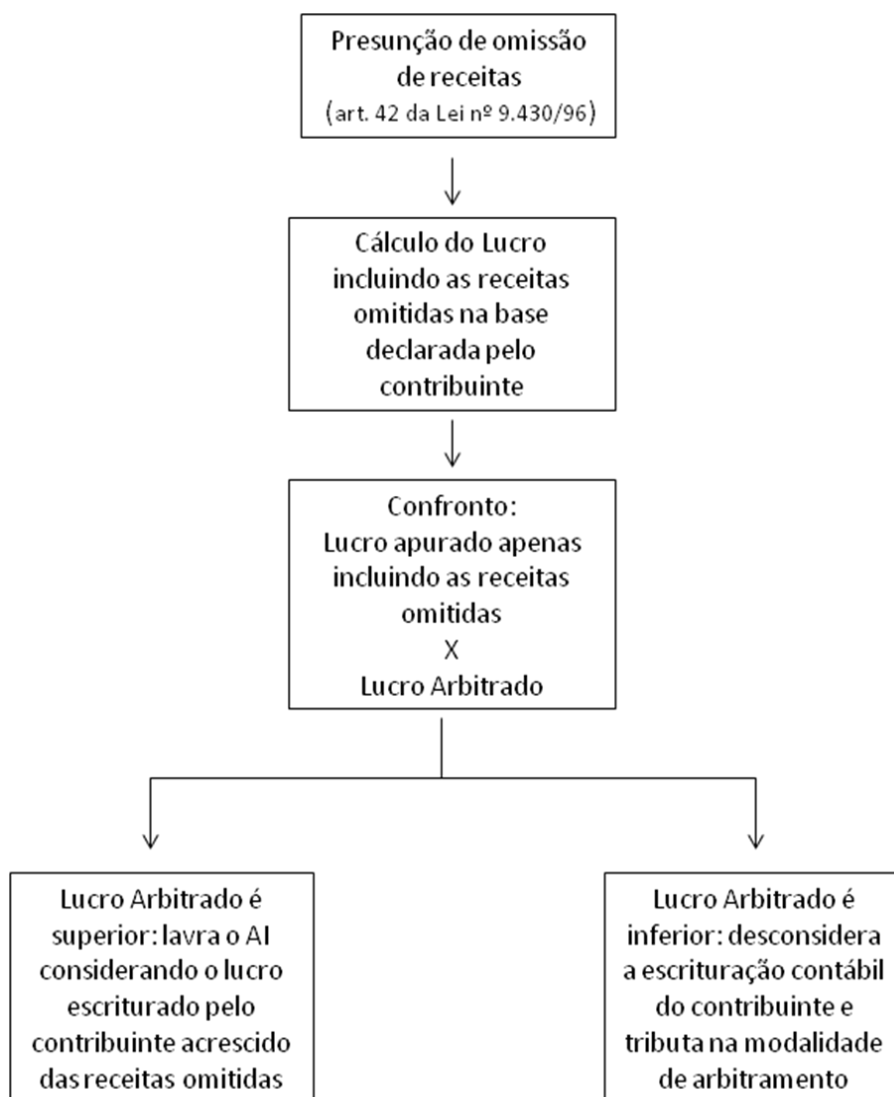
Isso porque, o que se visa tributar é a renda e o arbitramento do lucro cumpre essa função, eis que, conhecida a receita, presume-se as despesas incorridas na atividade, encontrando-se o lucro tributável, sobre o qual devem recair as exigências de IRPJ e CSLL.

O arbitramento nada mais é do que uma das formas de apuração do lucro tributável, quando da impossibilidade de utilização ou opção pelo Lucro Real ou Presumido, não tendo efeito de penalidade. Inclusive, é interessante destacar que, embora o arbitramento seja uma modalidade mais gravosa de apuração do lucro, o que se pretende, na verdade, é identificar com razoabilidade o lucro tributável, sobre o qual irá incidir o IRPJ e a CSLL.

É importante frisar que não se está afastando a possibilidade de aplicação da presunção de omissão de receitas estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96. O que se defende é, no caso de se evidenciar a total incoerência e discrepância entre a base de cálculo declarada e a base de cálculo apurada pela Fiscalização, estar-se-ia diante da desconsideração da escrituração contábil do contribuinte, devendo, portanto, calcular o lucro na modalidade de arbitramento.

Assim, caso a Autoridade Fiscal se depare com tamanha divergência, deve apurar o lucro arbitrado e verificar se este é superior ou inferior à base de cálculo calculada considerando as receitas omitidas. Caso o arbitramento seja inferior à base de cálculo encontrada com o acréscimo das receitas omitidas, aplica-se o lucro arbitrado, pelo fundamento de que estar-se-ia diante da desconsideração da escrituração fiscal do contribuinte, vez que os valores apurados evidenciaríamos tamanha divergência que aplicar cegamente a presunção de omissão de receitas, descontextualizando-a do sistema tributário, implicaria tributação de algo divergente da renda e, conseqüentemente, fora do alcance da tributação.

Neste contexto, a Autoridade Fiscal deveria agir segundo os passos elencados abaixo:



Caso, diante da divergência entre o valor apurado e o valor declarado, a Autoridade Fiscal tivesse desconsiderado a escrituração contábil do contribuinte e calculado o lucro por meio do arbitramento, chegar-se-ia aos seguintes valores:

Ano calendário de 2002	Base de cálculo do IRPJ e CSLL considerada pelo Fisco	Hipótese de Lucro Arbitrado considerando a presunção de omissão de receitas (art. 42 da Lei nº 9.430)	Diferença entre o critério adotado e o Lucro Arbitrado
1º Trimestre	R\$ 2.440.892,56	R\$ 1.326.083,48	R\$ 1.114.809,08
2º Trimestre	R\$ 2.251.197,57	R\$ 1.232.750,84	R\$ 1.018.446,73
3º Trimestre	R\$ 2.042.658,19	R\$ 1.256.193,34	R\$ 786.464,85
4º Trimestre	R\$ 2.240.263,97	R\$ 1.353.484,12	R\$ 886.779,85
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 8.975.012,29</b>	<b>R\$ 5.168.511,78</b>	<b>R\$ 3.806.500,51</b>
Ano calendário de 2003	Base de cálculo do IRPJ e CSLL considerada pelo Fisco	Hipótese de Lucro Arbitrado considerando a presunção de omissão de receitas (art. 42 da Lei nº 9.430)	Diferença entre o critério adotado e o Lucro Arbitrado
1º Trimestre	R\$ 2.733.952,16	R\$ 1.478.911,68	R\$ 1.255.040,48
2º Trimestre	R\$ 2.526.174,61	R\$ 1.404.747,95	R\$ 1.121.426,66
3º Trimestre	R\$ 2.561.657,46	R\$ 1.471.360,74	R\$ 1.090.296,72
4º Trimestre	R\$ 1.352.744,69	R\$ 1.053.744,92	R\$ 298.999,77
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 9.174.528,92</b>	<b>R\$ 5.408.765,30</b>	<b>R\$ 3.765.763,62</b>

Repare que, na hipótese de cálculo do Lucro Arbitrado considerando todas as presunções de omissão de receitas em conformidade com o art. 42 da Lei nº 9.430/96, chegar-se-ia a uma base tributável no montante de R\$7.572.264,14 menor que a base de cálculo considerada pelo Fisco (soma das diferenças de R\$3.806.500,51 + R\$3.765.763,62).

Neste contexto, não vejo como prosperar o Auto de Infração que exige os tributos em uma base de cálculo extremamente superior ao montante calculado com base no Lucro Arbitrado, cuja lógica é impor a tributação mais gravosa.

Faz-se necessário ressaltar que não se está impondo um critério discricionário por parte da Autoridade Fiscal. O que se impõe é que a Autoridade Fiscal tenha sempre em mira a busca pela tributação da renda. Sempre que a situação fática propicie uma dúvida em relação ao que está se alcançando com a autuação fiscal, que é o caso da extrema divergência entre a base de cálculo encontrada pela aplicação da presunção e a base de cálculo declarada pelo contribuinte, a Autoridade Fiscal deve calcular o lucro na fora arbitrada (onde se presume uma tributação mais gravosa) e compare com a base anteriormente calculada.

Caso a tributação mais gravosa (lucro arbitrado) seja inferior à base de cálculo encontrada pela Autoridade Fiscal com a simples adição das receitas presumidamente omitidas à base de cálculo do contribuinte, deve-se optar pela tributação na modalidade de arbitramento.

Longe de se impor um critério discricionário à Autoridade Fiscal, o procedimento ora defendido é decorrência lógica e fática da interpretação harmônica e coerente do sistema tributário, imputando ao contribuinte o regime tributário apropriado ao contexto narrado. Trata-se, portanto, de critério objetivo que não admite qualquer análise subjetiva pela Autoridade Fiscal.

Assim, verificada a omissão de receitas pela Autoridade Fiscal e evidenciada a imprestabilidade da escrituração contábil, resta como única opção para a fiscalização o arbitramento do lucro tributável nos períodos auditados. No mesmo sentido, seguem os precedentes deste E. Conselho:

*Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ. ANO-CALENDÁRIO 2000. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. Por força de presunção legal expressa, caracterizam omissão de receitas os valores dos depósitos em conta bancária cuja origem não restar comprovada mediante documentação idônea, por contribuinte intimada a fazê-lo, inclusive com relação a alegação de que a conta bancária pertence a terceiro.*

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

*PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO. Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins o que restar decidido no lançamento do IRPJ. (Processo nº 10980.010629/2005-48. Acórdão nº 1301-000.425. 3ª Câmara / 1ª Turma. Sessão de 11 de Novembro de 2010)*

*IRPJ/CSLL - ARBITRAMENTO - ART. 42 DA LEI 9430/96 - DESPROPORCIONALIDADE - Uma vez detectada omissão de receitas com uso da presunção relativa prevista no art. 42 da Lei 9430/96, e sendo tal omissão de receita em montante vultoso e que não seja proporcional para cômputo como lucro da pessoa jurídica, fica evidenciada a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSL conforme o Lucro Real. Nesse caso, a tributação deve ser apurada pelo Lucro Arbitrado (RIR/99, art. 530, II, "a" e "b"). (Processo n.º.: 16327.001706/2004-88. Recurso n.º.: 146.488. Sessão de 16 de agosto de 2006. Acórdão n.º.: 108-08.953)*

O posicionamento ora difundido decorre da mesma lógica de se aplicar o lucro arbitrado quando a autoridade fiscal se depara com a glosa quase total de custos ou despesas.

Da mesma forma que a comprovação da necessidade e usualidade dos custos/despesas é do contribuinte, não se admite que se utilize da inversão do ônus da prova de forma cega que acarrete a tributação das próprias receitas, uma vez que os custos e despesas foram amplamente glosados.

A lógica acima exposta resolveria também os casos de glosa excessiva de custos e/ou despesas. Caso a glosa seja de tal montante que a aplicação do arbitramento resultaria em uma base de cálculo menor, a Autoridade Fiscal deverá desconsiderar a escrituração contábil do contribuinte, aplicando-lhe o arbitramento.

Diante dessas situações, este Conselho se posiciona no sentido de aplicar o lucro arbitrado, uma vez que a glosa de tamanha desproporção acaba por evidenciar o desprezo da escrituração contábil do contribuinte. A este respeito, confira-se o posicionamento deste órgão:

*IRPJ — GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS — Incabível a preservação da tributação pelo mal, quando a autoridade fiscal procede à glosa de 100% dos custos e 99,97% das despesas operacionais da pessoa jurídica, em razão da não apresentação dos documentos comprobatórios reiteradamente solicitados. Nesse caso, deve o Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica, pois a tributação pelo lucro real pressupõe escrituração regular, assim entendida, aquela que tem seus lançamentos lastreados em documentos hábeis e idôneos. Recurso voluntário provido (Acórdão n.º CSRF/01-02.554, sessão de 07.12.1998)*

*IRPJ - GLOSA DE CUSTOS - PRESERVAÇÃO DA APURAÇÃO PELO LUCRO REAL - Incabível a preservação da tributação pelo lucro real quando a autoridade fiscal procede à glosa da quase totalidade dos custos dos serviços vendidos. Nesse caso, deve o Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica, pois a tributação pelo lucro real pressupõe a existência de escrituração regular, assim entendida aquela que tem seus lançamentos lastreados por documentos hábeis e idôneos, registrados em livros comerciais e fiscais, tendo como ponto de partida o lucro líquido, que é a soma algébrica de receitas, custos e despesas. (Acórdão nº 108-08.823, sessão de 24.05.2006)*

*IRPJ - GLOSA DE DESPESAS - PRESERVAÇÃO DA APURAÇÃO PELO LUCRO REAL - Incabível a preservação da tributação pelo lucro real quando a autoridade fiscal procede à glosa da quase totalidade das despesas operacionais lançadas. Nesse caso, deve o Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica, pois a tributação pelo lucro real pressupõe a existência de escrituração regular, assim entendida aquela que tem seus lançamentos lastreados por documentos hábeis e idôneos, registrados em livros comerciais e fiscais, tendo como ponto de partida o lucro líquido, que é a soma algébrica de receitas, custos e despesas. (Acórdão nº 108-08.184, sessão de 13.02.2005)*

Mas não é só: a Recorrente, em sede de impugnação, trouxe aos autos inúmeros documentos, pretendendo comprovar que as entradas financeiras que lhe foram imputadas como receita referiam-se a valores de terceiros – e não a recursos próprios. Segundo alega, recebia valores de terceiros, repassava-os parcialmente aos seus destinatários, retendo parcela dos valores. A se considerar a tese de defesa da Recorrente, teria que ser promovida, nessa fase processual, a recomposição da contabilidade da empresa, o que entendo não ser possível no curso do processo administrativo.

Surge, assim, uma controvérsia: a Recorrente tem direito de afastar a presunção relativa do art. 42 da lei nº 9.430/96, mas, para fazê-lo, seria necessário recompor as entradas e saídas financeiras da empresa, por meio do refazimento de toda sua escrituração, posto que esta mostrar-se-ia imprestável. Diante dessa situação, reafirmo que a única hipótese possível de o lançamento ser procedente seria por meio do arbitramento, o que não foi feito pela Autoridade Fiscal.

Processo nº 19515.002835/2007-15  
Resolução n.º **1401-000.136**

**S1-C4T1**  
Fl. 2.589

---

Feitas essas considerações, voto pelo cancelamento dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, pois deveria ter sido aplicado o arbitramento do lucro a fim de evitar distorções na apuração da base de cálculo dos citados tributos, sendo o método mais apropriado e realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No que toca ao PIS e a COFINS, também entendo que essa exigência não merece prosperar.

Uma vez determinado que o lucro tributável deveria ser apurado por meio do arbitramento e, sendo cediço que as pessoas jurídicas de direito privado que apuram o IRPJ com base no lucro arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa das citadas contribuições, é de se concluir pelo cancelamento dos referidos autos de infração, haja vista que lavrados para a exigência do PIS e da COFINS na modalidade não cumulativa.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

### Voto vencedor

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

Trata o referido julgado de lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em razão da omissão de receitas, constatada com base em vultosas movimentações bancárias de origem não comprovada, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Conforme declarações DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, a contribuinte submeteu-se, nos anos-calendário de 2002 e 2003, ao regime de tributação com base no **lucro real trimestral**.

Assim, a autoridade fiscal, com observância do disposto no art. 24 da Lei nº 9.249/95 (RIR/99, art. 288), partindo da base de cálculo apurada pela contribuinte em cada período de apuração, adicionou à mesma o valor da receita omitida para fins de determinação do lançamento de ofício do imposto de renda e das contribuições CSLL, PIS e COFINS.

Ao apreciar o presente processo, o ilustre conselheiro Relator reconheceu **expressamente** a possibilidade, no caso concreto, de aplicação da presunção de omissão de receitas estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Não obstante este fato, o ilustre Relator entendeu que, em face de se ter evidenciado, no caso concreto, “*total incoerência e discrepância entre a base de cálculo declarada e a base de cálculo apurada pela Fiscalização*”, dever-se-ia proceder a desconsideração da escrituração contábil do contribuinte, devendo, portanto, tributar o contribuinte com base no lucro arbitrado.

Visando identificar o “*tamanho da discrepância*”, a partir da qual as autoridades autuantes deveriam tributar a contribuinte com base no lucro arbitrado, o ilustre conselheiro Relator propôs o seguinte critério (grifado):

*Assim, caso a Autoridade Fiscal se depare com tamanha divergência, deve apurar o lucro arbitrado e verificar se este é superior ou inferior à base de cálculo calculada considerando as receitas omitidas. Caso o arbitramento seja inferior à base de cálculo encontrada com o acréscimo das receitas omitidas, aplica-se o lucro arbitrado, pelo fundamento de que estar-se-ia diante da desconsideração da escrituração fiscal do contribuinte, vez que os valores apurados evidenciariam tamanha divergência que aplicar cegamente a presunção de omissão de receitas, descontextualizando-a do sistema tributário, implicaria tributação de algo divergente da renda e, conseqüentemente, fora do alcance da tributação.*

Discordo completamente deste entendimento, por quatro razões principais:

1) por considerar que a construção hermenêutica operada pelo Relator escapa à alçada do julgador administrativo em face de “lei dada” (*lege lata*), e adentra o campo do legislador positivo - da lei a ser criada (*lege ferenda*);

2) mesmo que se fosse possível aceitar tal tipo de construção hermenêutica pelo julgador administrativo, iríamos esbarrar em premissa falsa que conduzirá necessariamente a

uma conclusão também falsa (necessidade de se arbitrar o lucro, sempre que, no caso concreto, o lucro real superar o montante do lucro arbitrado);

3) na prática, a tese proposta pelo contribuinte produziria situações flagrantemente anti-isonômicas, tendo em vista diversos aspectos, dentre os quais destaco a previsão de percentuais de arbitramento de lucro muito diferentes para distintas atividades (variando entre 1,92% para a atividade de revenda de combustíveis até 38,4% para prestadores de serviços em geral);

4) por fim, ainda que pudesse ser aceita a tese apresentada pelo Relator, não seria o caso de se cancelar integralmente os lançamentos, mas simplesmente de se dar parcial provimento ao recurso, tão somente para reduzir o montante das exigências aos valores que seriam devidos segundo as regras do lucro arbitrado.

A seguir discorrerei brevemente sobre estes quatro aspectos, esclarecendo que pretendo me aprofundar na análise destas questões por ocasião do julgamento definitivo do presente processo, após a realização da diligência que ora estou propondo.

#### 1) Afastamento de dispositivo literal de lei

Vejamos a redação do art. 42 da Lei nº 9.430/96 (grifado):

*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.*

Vejamos, também, o que dispõe o *caput* do art. 24 da Lei nº 9.249/95:

*Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária 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-base a que corresponder a omissão.*

Não é necessário gastar muita tinta para se perceber que a hipótese dos autos se subsume exatamente ao disposto nos artigos supratranscritos: a) o contribuinte movimentou vultosos valores em contas bancárias de sua titularidade; b) o contribuinte deixou de contabilizar tais movimentações; c) regularmente intimado, o contribuinte absteve-se de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações; d) a contribuinte optou pelo regime de tributação do lucro real trimestral, razão pela qual a receita omitida deve ser tributada de acordo com este mesmo regime.

Qualquer interpretação que fuja desse entendimento, a meu ver, estaria afastando a aplicação dos retrocitados dispositivos de lei, o que nos é vedado.

Não se pode, a pretexto de interpretar uma determinada lei, simplesmente declarar a sua ineficácia. Isso equivaleria a declarar sua inconstitucionalidade, invadindo desta forma a seara do Poder Judiciário.

2) Raciocínio de *lege ferenda* — Interpretação Sistemática — Falsa Premissa

Eis, em seus exatos termos, a equivocada premissa geral, a partir da qual partiu o relator (grifado):

*Caso a tributação mais gravosa (lucro arbitrado) seja inferior à base de cálculo encontrada pela Autoridade Fiscal com a simples adição das receitas presumidamente omitidas à base de cálculo do contribuinte, deve-se optar pela tributação na modalidade de arbitramento.*

Em resumo, o relator partiu da tese principal de que o lucro arbitrado é sempre a **forma de tributação “mais gravosa”** que pode ser aplicada a qualquer contribuinte.

Em outras palavras, segundo a distorcida visão do relator, o percentual previsto em lei para o arbitramento de lucros constitui o teto, ou seja, o limite máximo de tributação a que os contribuintes podem se sujeitar.

A partir desta falsa premissa, o relator passa a desenvolver o seu raciocínio, no sentido de tentar demonstrar que, mesmo se verificadas as hipóteses que autorizam a presunção de omissão de receitas, devem as autoridades fiscais comparar o montante do tributo devido pela sistemática do lucro real com o montante do tributo devido pela sistemática do lucro arbitrado.

No tocante à omissão de receita, ratifico o entendimento do julgado de primeira instância, fundamentado no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, de que "evidencia omissão de receita 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".

Ratifico, também, o entendimento de que "a presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas".

Ratifico, por fim, o entendimento de que, uma vez verificada a omissão de receita, a autoridade tributária deve lançar os tributos devidos **de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.**

**A legislação não prevê exceções a esta regra.** Não pode a autoridade administrativa, de qualquer instância, a pretexto de interpretar essa norma, criar exceções à sua aplicação, sob pena de invadir a seara do legislador positivo.

O aludido art. 530 do RIR/99, que tem como matriz legal o art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, e o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece as hipóteses taxativas em que a **autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, quais sejam:**

*I - o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real não manter 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 manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir ou totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.*

Deve-se levar em conta que, no presente caso, não ocorreu nenhuma das hipóteses estabelecidas no referido artigo 530 do RIR/99, que justificasse ou autorizasse o arbitramento do lucro da contribuinte.

Atendendo às intimações fiscais, a contribuinte apresentou a sua escrituração contábil, a qual foi examinada pela autoridade tributária. Não restou demonstrado nos autos que a falta de contabilização dos depósitos bancários tenha tornado a escrituração contábil da contribuinte imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ (lucro real) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido — CSLL, bem como para a apuração dos valores dos lançamentos de ofício que originaram o presente processo.

A “forçada” interpretação adotada pelo ilustre conselheiro relator equivaleria, em última análise, à criação de uma nova hipótese de arbitramento dos lucros, cujo dispositivo legal (não escrito) poderia assumir a seguinte redação:

*O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, também será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, optante pelo lucro real, omitir receitas em montante vultoso, de tal forma que a tributação com base no lucro arbitrado seja inferior à tributação calculada com base no lucro real, após a adição do montante das receitas omitidas.*

Analisando-se o inteiro teor desta norma hipotética, facilmente se constata a total impossibilidade de a mesma, uma dia, vir a ser incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro.

Em resumo: a tese defendida pelo ilustre relator exige a criação de uma norma, e tal procedimento é inválido, por invadir o campo de competência privativa do legislador positivo.

Se isso já não fosse bastante, a norma criada pelo ilustre relator, quando vazada em termos jurídicos, revela evidente **caráter casuístico**, não reunindo as mínimas condições de ser incorporada ao ordenamento jurídico pátrio.

### 3) Indesejáveis consequências anti-isonômicas

Uma das melhores formas de se avaliar o mérito de uma determinada tese consiste em avaliar as suas consequências. Se as consequências da citada tese se mostrarem razoáveis, coerentes e consistentes, em princípio esta tese poderá ser aceita. Por outro lado, se a aludida tese trazer consequências desproporcionais, injustas, inconsistentes e anti-isonômicas, então a mesma deve ser sumariamente rejeitada.

Com a devida vênia, é fácil demonstrar que a tese defendida pelo ilustre relator pertence ao segundo grupo, ou seja, ao grupo das teses que, malgrado sua inofensiva aparência, traz em seu bojo nefastas e indesejáveis consequências, que merecem ser energicamente repudiadas.

Visando demonstrar este fato, por ora limitar-me-ei a apresentar um único exemplo. Caso necessário, por ocasião do julgamento definitivo do presente processo (após a realização da diligência que ora estou propondo), discutirei diversas outras consequências indesejáveis que seriam produzidas pela estranha tese apresentada pelo relator.

Passo à apresentação do exemplo, de maneira bastante resumida.

Inicialmente, vamos considerar dois contribuintes hipotéticos, **A (comerciante de combustíveis)** e **B (prestador de serviços)**, ambos optantes pelo lucro real no ano-calendário 2002.

Vamos considerar que o **lucro real** declarado pelos dois contribuintes tenha sido equivalente a **1% da receita declarada**.

Consideremos que o contribuinte A tenha **omitido receitas em percentual equivalente a 1% da sua receita total declarada**. Consideremos, outrossim, que não tenha havido nenhuma outra irregularidade em sua escrituração, além da omissão de receitas no percentual de 1% das suas receitas declaradas.

Por outro lado, consideremos que o contribuinte B tenha **omitido receitas equivalentes a 59% da sua receita declarada**. Consideremos, igualmente, que não tenha havido nenhuma outra irregularidade em sua escrituração, além da omissão de receitas no percentual de 59% das suas receitas declaradas.

Considerando os percentuais aplicáveis para o cálculo do lucro presumido **acrescidos de 20%**, temos que o percentual de arbitramento do lucro deve ser de **1,92% da**

**receita conhecida para a atividade de revenda de combustíveis e de 38,4% da receita conhecida para a atividade de prestação de serviços.**

Neste caso hipotético, utilizando-se as regras estabelecidas pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 c/c art. 24 da Lei nº 9.249/95 (lucro real), a nova base de cálculo do IRPJ para o contribuinte A seria equivalente a 2% da sua receita declarada. Este valor é determinado pela soma do lucro declarado pelo contribuinte (equivalente a 1% da receita declarada) com a totalidade da sua receita omitida (também equivalente a 1% da receita declarada).

Utilizado-se as mesmas regras (lucro real), a nova base de cálculo do IRPJ para o contribuinte B seria equivalente a 60% da sua receita declarada. Este valor é determinado pela soma do lucro declarado pelo contribuinte (equivalente a 1% da receita declarada) com a totalidade da sua receita omitida (equivalente a 59% da receita declarada)

Agora, cumpre indagar: em qual desses dois casos hipotéticos (A ou B) poderíamos considerar a escrituração imprestável para fins de determinar o lucro real?

A resposta correta, obviamente, consiste em afirmar que **em nenhum desses casos a escrituração deve ser considerada imprestável**, uma vez que a partir dos dados contabilizados é perfeitamente possível reconstituir o lucro real dos contribuintes A e B (base tributável do IRPJ).

No entanto, supondo que fosse **necessário** escolher uma dessas situações para desconsiderar a escrituração da contribuinte, qual das duas situações deveria ser escolhida?

Ora, a razoabilidade, a proporcionalidade, a coerência e o próprio bom senso nos levaria a afirmar que somente se poderia se cogitar de desprezar a escrituração no caso do contribuinte B, que omitiu receitas equivalentes a 59% da sua receita declarada.

Absolutamente ninguém, em sã consciência, cogitaria de desprezar a contabilidade do contribuinte A, que omitiu receitas no ínfimo percentual de 1% das suas receitas declaradas.

Pois bem. Para espanto de todos, devo afirmar que **o estranho critério proposto pelo ilustre relator levaria a conclusões diametralmente opostas ao bom senso e ao mais elementar sentimento de justiça.**

Vejamos:

Aplicando-se a tese defendida pelo ilustre relator, a contabilidade do contribuinte A (que omitiu apenas 1% das receitas declaradas) deveria ser considerada **imprestável** para fins de apuração do lucro real.

De acordo com a tese do relator, o contribuinte A deveria ser tributado com base no **lucro arbitrado**, pois a base de cálculo do IRPJ seria equivalente apenas a **1,9392% da receita declarada** (1,92% da receita total, sendo esta equivalente a 101% da receita declarada). Segundo a legislação de regência (**lucro real**), a base de cálculo do IRPJ para o contribuinte A seria de **2%** da sua receita declarada.

Uma vez que a **tributação pelo lucro presumido seria mais favorável ao contribuinte**, a estranha tese do conselheiro relator preconizaria a desconsideração da

escrituração do contribuinte A (que omitiu míseros 1% de sua receita declarada), aplicando-se-lhe as regras do lucro arbitrado.

Em contraste com esta situação, a contabilidade do contribuinte B (que omitiu expressivos 59% de sua receita declarada) continuaria sendo aceita pelo relator para fins de apuração do lucro real.

Aplicando-se as regras do **lucro arbitrado**, teríamos que a nova base de cálculo do IRPJ da contribuinte B seria equivalente a **61,056% da receita declarada** (38,4% da receita total, sendo esta equivalente a 159% da receita declarada). Por outro lado, segundo a legislação de regência (**lucro real**), a nova base de cálculo do IRPJ seria equivalente a **60% da receita declarada**.

Uma vez que **a tributação pelo lucro real continuaria sendo mais favorável ao contribuinte**, de acordo com a estranha tese do conselheiro relator deveria ser mantida esta forma de tributação (lucro real), não obstante o expressivo índice de omissão de receitas.

A situação acima descrita fere mortalmente os mais comezinhos princípios de justiça, de equidade, de razoabilidade e de proporcionalidade. Consequentemente, é forçoso reconhecer que o **critério casuístico** defendido pelo ilustre relator não resiste ao mais simples teste de validação prática, razão pela qual merece ser energicamente combatido.

#### 4) Impossibilidade de cancelamento integral do lançamento

Ainda que pudesse ser aceita a tese apresentada pelo Relator, não seria o caso de cancelar integralmente os lançamentos.

Afinal, é inegável que, no presente caso, a contribuinte cometeu uma grave infração, que consistiu na omissão de expressiva parcela de suas receitas. Inegável, também, que a legislação de regência determina, expressamente, que a referida parcela de omissão de receitas seja tributada **de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão**.

Como facilmente se percebe, no presente caso as normas legais foram rigorosamente observadas pelas autoridades autuantes ( e ratificadas pelo colegiado julgador de primeira instância).

Revela-se despropositada a ideia do relator, com base numa tese altamente duvidosa (para dizer o mínimo), pretenda desconstituir inteiramente o crédito tributário regularmente constituído, sob a controvertida alegação de inobservância dos critérios legais aplicáveis à espécie.

As resumidas considerações anteriormente apresentadas são suficientes para demonstrar as graves falhas da tese sustentada pelo ilustre conselheiro relator.

Assim, na remota hipótese deste colegiado vir a acatar tal tese, certamente não seria o caso de se cancelar integralmente os lançamentos, mas tão somente de dar parcial provimento ao recurso, para reduzir o montante das exigências aos valores que seriam devidos segundo as regras do lucro arbitrado.

Esclareço que aprofundarei a análise dessa questão por ocasião do julgamento definitivo do presente processo, após a realização da diligência que ora estou propondo.

### **A diligência proposta**

Não obstante as razões acima expendidas, considero que o presente processo ainda não reúne condições de ser julgado.

Muito embora reconheça a plena correção do raciocínio utilizado pelas autoridades autuantes, verifico que após a lavratura dos autos de infração foram trazidos aos autos milhares de documentos que, em tese, podem ser hábeis a comprovar a origem de alguns dos depósitos bancários encontrados pelo Fisco.

Para maior clareza, transcrevo os trechos da decisão recorrida, nos quais se procedeu a análise dos aludidos documentos, fls. 2.146:

*[...] como atestar que a série de documentos, devidamente reprografados (fls. 538/2088, que compõem parte do volume de nº 3, até o volume de nº 11), apresentados pela impugnação, não teriam sido, já, objeto de escrituração (6 de se presumir que sim) e, devidamente deduzidos (em se presumindo sua escrituração/certamente o foram) como despesas suas no decorrer daqueles anos-calendário, de maneira a que seus resultados fossem, segundo a contabilidade, os "corretos", ou seja, aqueles levados as DIPJs respectivas???*

*[...]. em relação, entretanto, àqueles valores apurados como omissão de receitas - advindos de depósitos bancários, cuja origem o contribuinte não logrou justificar - não há que se falar em despesas (e/ou custos) deles decorrentes: não tendo se dado as escriturações correspondentes, não há que se cogitar da possibilidade de se considerar a existência de despesas (e/ou custos) atreladas a valores de receitas omitidas.*

Como facilmente se percebe, o colegiado julgador *a quo* equivocou-se, ao considerar que os documentos trazidos aos autos pela contribuinte visavam a consideração de custos ou despesas supostamente omitidos em sua escrituração.

Na realidade, a recorrente simplesmente alegou que uma parte dos valores que circulou em suas contas bancárias não representava receitas de suas atividades, mas tão somente reembolso de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros.

Para maior clareza, transcrevo parte das alegações da recorrente, fls. 456 (grifado):

*A Impugnante exerce a atividade de administração de bens, negócios e interesses próprios ou de terceiros e a participação em empreendimentos gerais ou em outras empresas, como sócia ou acionista.*

*Atua no ramo de prestação de serviços de administração e manutenção de imóveis e propriedades de terceiros, mais especificamente de cemitério e jazigos.*

*De fato, a Impugnante tem um contrato de prestação de serviços de administração do Cemitério Morumby, de propriedade de uma Comunidade Religiosa, em que sua remuneração advém de parte dos valores recebidos dos proprietários dos jazigos e dos serviços prestados no cemitério.*

*Assim, sucessivamente ou no caso de não ser considerado nulo o presente auto de infração pela não demonstração pelo fisco da natureza dos depósitos bancários, alternativamente, deve-se apurar que parte dos depósitos identificados nas contas-correntes da Impugnante e glosados pelos Srs. Fiscais, são originários da cobrança de taxa de administração do imóvel (Cemitério) de todos os seus proprietários (detentores dos jazigos) e parte da arrecadação das despesas relativas a cada um destes proprietários (detentores dos jazigos), sob a quota parte individual das despesas de manutenção, conservação, vigilância, limpeza e demais despesas relacionadas ao imóvel e aos jazigos.*

*Desta forma, tem-se que a atividade exercida pela Impugnante nada mais é do que uma espécie de administração de condomínios.*

*Isso porque a Impugnante arrecada valores de todos os "coproprietários" do cemitério e paga por conta e ordem destes as despesas inerentes aos imóveis.*

*Desta forma, parte dos valores recebidos pela Impugnante em sua contabilidade não são receitas de suas atividades sendo apenas um reembolso de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros. Exemplificativamente, a Impugnante paga despesas sobre o imóvel do cemitério, que não é de sua propriedade, a título de manutenção e conservação de ruas, jardins, reformas no imóvel, serviços de vigilância do imóvel, etc. **que não são despesas suas mas sim de terceiros, sendo tais despesas reembolsadas pelos detentores do uso do imóvel.***

Às fls. 457 a contribuinte apresenta um demonstrativo no qual discrimina alegadas “despesas de terceiros” cujos valores supostamente teriam transitado em suas contas correntes. Segundo a recorrente, tais valores não corresponderiam a receitas de suas atividades, sendo apenas reembolsos de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros.

Por ora, não descarto completamente a possibilidade de que alguns dos valores que transitaram nas contas correntes da contribuinte efetivamente correspondam a simples reembolsos de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros, conforme alegado pela recorrente.

No entanto, em diversas oportunidades, este colegiado já se pronunciou no sentido de que “*a prova de uma alegação não pode ser feita mediante a simples juntada de milhares de documentos, sem nenhuma organização interna e sem a devida argumentação que contextualize tais elementos de prova*”.

Em outras palavras, é necessário que a contribuinte demonstre, com argumentos sólidos, de que forma os milhares de documentos por ela trazidos aos autos são capazes de demonstrar a verdade dos fatos por ela alegados.

Por todo o exposto, em homenagem à busca pela verdade material, julgo necessário realização de **diligência**, visando dar nova oportunidade ao contribuinte para demonstrar, com argumentos lógicos e concatenados, que parte dos valores omitidos que transitaram em sua conta corrente não correspondem a receitas de suas atividades.

Para tanto, deve a autoridade diligenciante seguir os seguintes passos:

1) Intimar o contribuinte a apresentar, no prazo de 20 dias, os esclarecimentos que entender pertinentes, relativos aos documentos trazidos aos autos na fase impugnatória (fls. 538/2088), visando demonstrar que parte dos valores omitidos que transitaram em sua conta corrente não correspondiam a receitas de suas atividades, mas a simples reembolsos de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros.

2) A seguir, deverá a autoridade diligenciante emitir um relatório conclusivo, manifestando-se acerca dos argumentos e elementos de prova trazidos aos autos pela contribuinte. Caso aceite a comprovação da origem de alguns depósitos bancários, deverá a autoridade diligenciante elaborar um quadro demonstrativo detalhado, indicando os valores remanescentes nos diversos lançamentos que compõem o presente processo;

3) Por fim, deve-se dar ciência à contribuinte sobre o aludido relatório conclusivo, reabrindo-lhe prazo para manifestação, dentro de novo prazo de 20 dias.

Cumprida a diligência, retornem os autos para julgamento do recurso voluntário.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos – Redator Designado