



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

Processo n° 19515.004065/2003-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.587 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente FALSI & FALSI COMERCIO DE PECAS DIESEL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE EXAME DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL APRESENTADA À FISCALIZAÇÃO. PRESUNÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

Inexistindo análise da escrituração mantida pela contribuinte, desconstituindo os fatos nela narrados ou atestando a ausência de registro da movimentação bancária, é insuficiente, para inversão do ônus da prova, o não atendimento de intimação para comprovação da origem de depósitos bancários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos, vencidos o Relator e os Conselheiros Marco Rogério Borges e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Os Conselheiros Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio participaram do julgamento unicamente na sessão de 21/11/2018, sendo o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira substituído pelo Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira na sessão de 18/10/2018. Não participou do julgamento nesta data o Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF).

Lavrou-se em 12/06/2012, o **Acórdão de Recurso Voluntário nº 1402-01.050** – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, contudo essa decisão teve a sua nulidade reconhecida, em 03/10/2017, por meio do Acórdão de Recurso Especial do Contribuinte nº 9101003.129 – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que determinou o retorno dos autos ao colegiado de origem, para novo julgamento com apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário.

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Recurso Voluntário nº **140201.050** – **4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

"FALSI & FALSI COM. DE PEÇAS DIESEL LTDA recorreu a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente a exigência de IRPJ e Reflexos, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

O recurso foi apreciado pela 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes na sessão de 17/08/2008, tendo sido convertido em diligência mediante resolução Nº 107-00.716, juntada às fls. 3176 a 3181 dos autos, cujo relatório, abaixo transcrito, adoto e procedo a leitura em plenário.

Autos de Infração

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (fls. 1718/1783), cujo crédito tributário, composto pelo principal, multa de ofício e juros de mora, totaliza R\$ 61.638.235,42.

Conforme a descrição dos fatos constante do auto de infração de IRPJ e do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1714), o lançamento foi motivado por omissão de receitas, caracterizada pela falta de comprovação da origem dos recursos depositados em contas bancárias de titularidade da empresa, nos anos-calendário 1998, 1999, 2000 e 2001.

Os autos de infração de CSLL, PIS e Cofins são decorrentes da mesma omissão de receitas que motivou o lançamento de IRPJ.

Impugnação do Contribuinte

Não se conformando com o lançamento, a empresa apresentou a impugnação de fls. 1790/1872, em que, em apertada síntese, alega o seguinte:

- Aponta irregularidade nos autos de infração, por estarem apoiados em informações bancárias obtidas em conformação com as regras da CPMF, implicando indevida quebra de sigilo bancário;

- Alega que o contribuinte tem o direito de permanecer calado, e que, no caso, a Fiscalização não efetuou qualquer ato de investigação junto aos documentos da empresa, preferindo transferir a esta sua responsabilidade de fiscalizar;

- Entende que a não-realização de fiscalização por parte do Agente Fiscal, que não praticou qualquer ato tendente a aferir o crédito tributário, fere frontalmente os princípios constitucionais da moralidade e da vinculação da Autoridade Administrativa;

- Assevera que, em face do princípio da irretroatividade das leis, a Lei Complementar n.º. 105/2001, que veio permitir a inusitada forma de quebra do sigilo bancário por decisão exclusiva da autoridade administrativa, independentemente de autorização judicial, não pode ser utilizada para atingir fatos anteriores a 09/01/2001;

- Alega que, mesmo havendo previsão legal, a quebra do sigilo bancário dos contribuintes constitui evidente desrespeito ao princípio da legalidade, por contrariar princípios constitucionais, que obrigatoriamente devem ser observados pelas autoridades administrativas;

- Procura demonstrar que o ato de quebra do sigilo bancário também fere os princípios constitucionais da Indelegabilidade de Atribuições, da Separação Orgânica dos Poderes e da Reserva Constitucional de Jurisdição;

- Assevera ser ilegítimo o lançamento de imposto de renda com base exclusivamente em extratos bancários, por inexistência do nexo causal entre os depósitos e o fato que represente omissão de rendimentos;

- Diz que, tendo em vista as inúmeras irregularidades praticadas a partir da quebra do sigilo bancário das contas da empresa, o processo administrativo está completamente viciado, sendo, portanto, nulos todos os atos praticados;

- Por fim, assevera inexistir crédito tributário, por não ter havido formalização do lançamento, estando a se falar simplesmente de arrecadação da CPMF.

- Conforme documento de fl. 1965, foi declarada a intempestividade da impugnação. Porém, após questionamento da contribuinte, houve a revisão do despacho, reconhecendo que a peça de defesa foi apresentada no prazo legal (fl. 2.399).

Aditamento da Impugnação

Às fls. 1973/2046 consta aditamento da impugnação - acompanhada dos documentos de fls. 1990/2046 na qual a contribuinte, em síntese, **alega possuir todos os livros fiscais e contábeis exigidos pela legislação tributária, e que os valores dos depósitos objeto do lançamento estão devidamente contabilizados nos livros Diário e Razão, de forma englobada, com a individualização dos lançamentos em livro auxiliar denominado de Extrato.** Esclarece não ter podido atender à intimação fiscal, explicitando cada número da relação bancária apresentada, em face da quantidade de documentos, mas que os livros contábeis e fiscais, incluindo os livros auxiliares, fazem prova a seu favor.

Por meio da petição de fls. 2.349/2364, a empresa alega a tempestividade da impugnação apresentada em 05/01/2004 e requer a realização de perícia contábil, além de discorrer sobre a obrigatoriedade de arbitramento do lucro, no caso de a escrituração não identificar a efetiva movimentação financeira.

Acórdão de Impugnação

Analisando o Feito, a 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Brasília julgou procedente o lançamento, conforme Acórdão n.º. 03-18.484, de 08 de setembro de 2006 (fls. 2329/2441), cuja ementa tem a seguinte dicção:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2003

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA — Em conformidade com o artigo 332 do CPC, todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, são hábeis para provar a verdade dos fatos. Nesse sentido, nada obsta a que extratos bancários sejam utilizados como um meio de provar o cometimento de qualquer ilícito fiscal.

Caracteriza-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

SIGILO BANCÁRIO - Não configura quebra de sigilo o fornecimento ao Fisco de informações sobre a movimentação bancária do contribuinte, as quais permanecem protegidas sob o manto do sigilo fiscal.

CONSTITUCIONALIDADE É o administrador um mero executor de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA Lançamentos reflexos. Ao se decidir de forma exaustiva a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espraia seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas.

Lançamento Procedente

Recurso Voluntário

Cientificada em 03/11/2006 (fl. 2442v), a empresa apresentou, em 04/12/2006, o Recurso de fls. 2454/2506, articulado da seguinte forma, em síntese:

-Alega que a movimentação de recursos nas contas bancárias objeto da autuação está devidamente escriturada nos livros Diário e Razão, de modo sintético, e no livro auxiliar denominado "Bancos - Extrato", de forma analítica, mas que, apesar de estar de posse dos referidos livros - assim como da resposta à intimação fiscal para comprovar a origem dos depósitos, na qual a empresa informou não estar legalmente obrigada a realizar o trabalho da Fiscalização, mas sim a esclarecer quaisquer dúvida quanto a qualquer lançamento, bem como comprová-los documentalmente mesmo assim o Fisco efetuou o presente lançamento, considerando como receita omitida o valor dos depósitos e créditos nas referidas contas bancárias;

-Levanta preliminar de nulidade da decisão a quo, por incompetência da DRJ/Brasília para decidir o litígio;

-Reclama de não ter o Fisco efetuado auditoria fiscal-contábil nos livros e documentos da empresa, optando simplesmente por intimá-la a comprovar a origem de aproximadamente 16.200 registros bancários, o que demandaria a vinculação dos respectivos valores com uma quantidade de documentos que facilmente chegariam à quantidade de 50.000 ou 60.000. Assim, e sendo que toda a movimentação bancária estava devidamente contabilizada, entende que caberia ao Fisco aplicar os

procedimentos de auditoria por meio de amostragem e testes, intimando a Recorrente a comprovar, documentalmente, as operações selecionadas para exame, no número que julgasse conveniente para sua convicção;

-Argui no sentido de que a tributação com base na presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada só pode ser realizada com base no lucro arbitrado, uma vez que desconsidera a existência de regular escrituração;

-Reclama de que não foram excluídas as receitas declaradas nos respectivos anos-calendário, as quais estão incluídas nos montantes depositados nas contas bancárias;

-Alega que o entendimento de que a quebra do sigilo bancário pode ser aplicado a período anterior à vigência da Lei nº. 10.174, de 2001, não é correto, posto que calcado na falsa premissa de que as normas instituídas tanto pelo § 3º do art. 11 da Lei nº. 9.311, de 1996, quanto pela Lei nº. 10.174, de 2001, são normas de Direito Formal, quando, inquestionavelmente, correspondem a normas de Direito Material;

- Diz que a Lei nº. 10.174, de 2001, não preenche os requisitos estabelecidos no art. 144, § 1º, do CTN para ser aplicada retroativamente, e que, de qualquer forma, ela não teria o condão de atingir situações já consolidadas anteriormente à sua vigência;

-Tem por fundamento o artigo 142 do CTN e doutrina e jurisprudência, procura demonstrar ser possível a análise, em fase de recurso, de argumentos sobre matéria de direito não levantados na impugnação;

-Assevera que o disposto no § 3º do artigo 11 da Lei nº. 9.311, de 1996, em sua antiga redação, caracterizava uma isenção tributária, e que, assim, a Lei nº. 10.174, de 2001, que veio revogar a referida isenção, só pode ser aplicada para períodos posteriores, por ser absolutamente proibida, pelo disposto no art. 104 do CTN, a revogação retroativa de isenção anteriormente concedida;

-Alega que a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, prevista no art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, não se aplica ao Pis e à Cofins, posto que a referida norma legal não desceu ao detalhe de caracterizar como "receita da atividade normal da pessoa jurídica", limitando-se a fazê-lo em caráter geral, restando evidente a impossibilidade de se tributar a totalidade dos depósitos bancários como se "faturamento" fossem.

1ª Diligência

Resolução

No voto condutor da aludida Resolução, da lavra do ilustre conselheiro Jayme Juarez Grotto, que me antecedeu na relatoria deste processo, porem não mais compõe este Conselho, extrai-se:

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos para prosseguimento. Dele tomo conhecimento.

Analisadas as peças do processo, entendo não reunir ele as informações necessárias para a apreciação da matéria na profundidade recomendada e suficiente para a perfeita solução da lide.

A autuação refere-se a omissão de receitas representada por valores creditados em contas de depósito mantidas pela autuada nos anos calendário 1998 a 2001, cuja origem dos recursos utilizados não foi comprovada.

No Termo de Verificação Fiscal **não foi informado se as referidas contas foram ou não contabilizadas, embora o Fisco tenha estado de posse dos livros Diário e Razão, como dá conta o Termo de Devolução de Documentos nº. 002** (fl. 1708).

Tendo a impugnante sustentado que as contas bancárias em questão foram devidamente escrituradas em sua contabilidade, a Turma Julgadora que proferiu a decisão de primeira instância não aceitou a alegação, ao argumento de falta de comprovação.

No Recurso a este Conselho de Contribuintes, a interessada traz aos autos cópias de folhas dos livros Diário e Razão, **onde se verifica que todas as contas bancárias que dão respaldo à autuação foram objeto de contabilização.**

Assim, e tendo em vista que, na análise dos lançamentos relativos a omissão de receitas caracterizada por depósitos de origem não comprovada, como no presente caso, tem sido relevante para os Conselheiros dessa Câmara saber se as contas bancárias foram ou não contabilizadas, entendo prudente **a realização de diligência a fim de verificar a autenticidade e regularidade da escrituração da interessada juntada aos autos por cópias dos livros Diário e Razão.**

Pelo exposto, voto no sentido de ser baixado o processo em diligência para a verificação acima, podendo, para isso, serem utilizados todos os documentos, informações e argumentos contidos no presente processo, além de solicitação e de exames de

outras informações e documentos que se mostrarem necessários, devendo, antes do processo retornar a esta Câmara, ser aberto prazo de 30 dias para que a interessada se manifeste sobre o resultado da diligência, se o quiser.

Conclusões da 1ª Diligência

O Auditor-Fiscal Ciro Rocha foi encarregado da diligência e na conclusão dos trabalhos lavrou o relatório de fls.:3190 a 3198, no qual assevera que a exceção do livro Diário de 1998, todos os demais (1999, 2000 e 2001), bem como os livros Razão apresentados pela contribuinte foram registrados na junta comercial apenas em 28/07/2009.

Registra, ainda, que nos 4 anos fiscalizados a contribuinte contabilizou e tributou receitas totais no valor de R\$ 24.272.961,34, porém os depósitos bancários somaram R\$ 69.506.806,02.

Ao final propugnou pela manutenção da exigência.

Manifestação do Contribuinte

Cientificada do aludido relatório, a contribuinte apresentou manifestação em 09/11/2009, fls. 3199 a 3203, no qual **reforça sua alegação de dupla tributação de valores e anteriormente declarados haja vista que 24 milhões dos depósitos estavam contabilizados**, pelo que os lançamentos devem ser cancelados. Propugna, ainda pela exclusão dos valores das transferências bancárias, comprovadas no anexo da peça recursal.

A seguir os autos foram encaminhados a este Conselho para prosseguimento.

2ª Diligência

Resolução nº 1402-000.28

Mediante resolução nº 1402-000.28, de 14/12/2010 o processo foi volvido em diligência nos seguintes termos do voto condutor:

"(...)

Conforme relatado, este processo retorna ao julgamento após cumprida a diligencia fiscal solicitada pela antiga 7ª Câmara do 1CC (conselheiro Jayme Juarez Grotto).

Aludida diligencia centrou-se em verificações quanto as receitas consideradas omitidas pelo contribuinte. Todavia, **nada foi solicitado/verificado quanto aos custos dos produtos vendidos**

(peças de veículos), **que este colegiado reputou relevante, haja vista que a apuração do lucro tributável foi realizada pela sistemática do lucro real.**

Ao somar as receitas omitidas ao resultado da empresa, mesmo após certas exclusões, observa-se uma certa desproporção entre as receitas e os custos. É possível que tenha havido equívocos na apuração dos custos pela contribuinte.

Assim, partindo-se da premissa que, à luz do art. 3º. do Código Tributário Nacional, tributo não pode constituir sanção de ato ilícito, ou seja, não é penalidade. Considerando também que, consoante art. 29 do PAF (Decreto 70.235/1972), que rege o Processo Administrativo Fiscal), "Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias", **o colegiado entendeu que é cabível uma nova diligência, desta feita centrada na verificação dos custos das mercadorias vendidas.**

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a fiscalização:

- a) Intime a contribuinte a apresentar demonstrativos e comprovantes (notas fiscais de aquisição) das mercadorias adquiridas para revenda nos anos objeto da fiscalização, bem como reapure o CMV a cada ano.
- b) Oficie a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, com o intuito de obter o montante das compras de mercadorias efetuadas pela empresa nos anos objeto da autuação, seja por meio das declarações do ICMS, ou dos sistemas de gerenciamento do trânsito de mercadorias que aquele órgão possuir.

A Fiscalização pode fazer outras verificações e procedimentos, em estrita consonância com o escopo da diligência visando seu êxito, qual seja, apurar o CMV real do Contribuinte. Ao final, deverá lavrar termo consubstanciado e cientificar a contribuinte para, caso deseje, manifestar-se no prazo de 30 dias.

(...)"

Conclusões da 2ª Diligência

A diligência resultou na juntada dos documentos de fls. 3277 a 3392, bem como na elaboração do relatório de fls. 3393 a 3401, que apresenta a seguinte conclusão:

O contribuinte intimado por diversas vezes (25/05/2011, 18/10/2011 e 21/11/2011, deixou de apresentar os Livros de Entrada, Livros Razão e/ou Livros Auxiliares, com a escrituração individualizada e obedecendo à ordem cronológica das operações, que permitissem a verificação de sua escrituração mensal resumida dos seus Livros Diário, sob a alegação que não os escriturou ou já foram apresentados à época da fiscalização.

Constatamos que os Livros Razão Analítico, de fls. 2879 a 3048, ao apresentar os saldos anterior/atual e o valor total lançado no mês, não , respaldam com exatidão os lançamentos mensais efetuados nos Livros Diário.

Portanto, conforme foi visto, a escrituração comercial do contribuinte contraria o disposto no art. 259 do RIR/99.

Conclui-se, assim, que os valores dos Custos das Mercadorias Vendidas, considerados nas bases de cálculo do valor tributável dos tributos que originaram os autos de infração, ao não refletirem com exatidão os valores lançados nos livros comerciais e fiscais, devem ser reajustados tomando como base as informações disponíveis nas GIAS/ICMS, cujos valores deverão servir para o cálculo do novo valor tributável dos tributos, conforme abaixo:

Ano calendário 1998	CMV = RS 5.976.365,40
Ano calendário 1999	CMV = RS 4.967.687,46
Ano calendário 2000	CMV = RS 3.599.076,15
Ano calendário 2001	CMV = RS 6.050.037,87

"Diante de todo o exposto, propomos seja dada ciência do inteiro teor deste Termo ao contribuinte para que, caso deseje, se manifeste sobre o resultado desta diligência, no prazo de 30 (trinta) dias, conforme determinado na Resolução n.º 1402-00028 do CARF.

Manifestação do Contribuinte

Cientificado da nova diligência, em 02/03/2012, o contribuinte apresentou manifestação de fls. 3407 e seguintes, ao final requerendo (*verbis*):

DO PEDIDO

Por tudo isto, por ser injusta e indevida a pretensão do Fisco Federal, por absoluta falta de base legal e, por todas as

considerações e razões já declinadas, como condição mais favorável a contribuinte, se assim entender os Doutos Conselheiros, seja determinado o cancelamento dos autos de infração e o lançamento de ofício de outro(s) auto(s) de infração(ões) por arbitramento de lucros, nos termos dos artigos 529 e 530 do RIR/99, por ser medida de inteira JUSTIÇA !

Termos em que,

Pede Deferimento.

É o relatório."

Complementa-se o relatório do Acórdão de Recurso Voluntário nº **140201.050 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**, com as pertinentes atualizações processuais.

No julgamento do recurso voluntário interposto pelo contribuinte acima qualificado foi proferido por esta Câmara o acórdão nº 1402-01.050, que está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DURANTE O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. É inadequada a postulação de matéria relativa à inconstitucionalidade na esfera administrativa, na forma prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235/ 72, acrescido pela Lei 11.941/09.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS ARTIGO 42 DA LEI 9.430/1996 - Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte ou seu representante, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Outrossim, devem ser corrigidos os equívocos cometidos pelo fisco na determinação da base de cálculo, apontados no recurso voluntário.

CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE DESCLASSIFICADA. ARBITRADO O LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Assim verificado quem a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela

empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para subtrair das receitas omitidas, levadas a tributação, os valores de R\$ 554.399,43 (1998), R\$ 2.080.093,75 (1999), R\$ 88.490,00 (2000) e R\$ 270.191,70 (2001) e reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a base de cálculo do lucro arbitrado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Destaca-se os seguinte trechos do voto do relator:

Todas as contas bancárias da empresa foram identificadas, logo, a base de calculo do lançamento de oficio deve ser ajustada para excluir a totalidade das receitas já tributadas pelo contribuinte, em face da evidente duplicidade, nos seguintes valores: R\$ 6.584.860,19 (1998), 5.190.236,45 (1999), 4.870.053,69 (2000) e 7.627.811,01 (2001). (grifo nosso)

Há também que ser excluído da tributação os valores das transferências bancárias entre as contas-correntes objeto de tributação, conforme demonstrativos apresentados pelo contribuinte, fls. 3207 a 3218, nos valores totais de R\$ 554.399,43 (1998), 2.080.093,75 (1999), 88.490,00 (2000) e 270.191,70 (2001).

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: 1) subtrair das receitas omitidas, levadas a tributação, os valores de R\$ 554.399,43 (1998), 2.080.093,75 (1999), 88.490,00 (2000) e 270.191,70 (2001), 2) **reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a base de cálculo do lucro arbitrado.**

Dos Embargos da Unidade

A DERAT - SP, Unidade de Origem da RFB, responsável pela execução do acórdão 1402.-001.050, de 12/6/2012, apresentou embargos de declaração (imagens 3470 a 3473), apontando contradição (omissão) na conclusão do voto condutor, bem como no dispositivo do acórdão (decisão do Colegiado), quanto aos valores a serem excluídos da base de cálculo.

Verifica-se que, de fato, não foram somados no montantes a exonerar os valores de R\$ 6.584.860,19 (1998), 5.190.236,45 (1999), 4.870.053,69 (2000) e 7.627.811,01 (2001), **que foram oferecidos a tributação pelo contribuinte**, mas que também foram incluídos nas receitas omitidas (objeto do lançamento de ofício).

Superou-se os embargos, diante dos seguintes esclarecimentos acerca da decisão do Colegiado no Acórdão 1402-001.050:

"Em verdade, inexistente qualquer contradição ou erro material no acórdão embargado. Isso porque, à medida que o Colegiado determinou a redução da base de cálculo tributada à sistemática do lucro arbitrado, a exclusão da duplicidade quanto as receitas anteriormente tributadas não mais poderia ser feita. Explico: a base de cálculo do lucro arbitrado é a receita conhecida (soma das receitas declaradas/contabilizadas com as receitas omitidas. Logo, na base de cálculo cuja tributação foi mantida pelo acórdão, sobre a qual deve ser aplicado o percentual do lucro arbitrado, somente devem ser excluídas as transferências entre as contas correntes.

Em síntese: a receita bruta conhecida do contribuinte passa a ser o montante líquido dos depósitos bancários.

Outrossim, diante da possibilidade do acórdão ser objeto de recurso especial à CSRF, seja pela Fazenda Nacional, seja pela contribuinte (apesar de o recurso ter sido quase integralmente provido), na eventualidade do acórdão 1402-001.050 ser reformado, era preciso deixar registrada a duplicidade no valor originalmente tributado. É certo que essa redução também afeta as apurações do PIS e da Cofins.

Registre-se, ainda, que em face da redução das bases de cálculo à sistemática do lucro arbitrado, os valores eventualmente recolhidos/confessados pelo contribuinte devem ser considerados na apuração dos valores remanescentes dos tributos devidos."

Dos Embargos do Contribuinte

O sujeito passivo apresentou embargos de declaração contra o Acórdão 140201.050 que, segundo alega teria incorrido em contradição ao decidir pelo ajuste das bases de cálculo do lançamento ao lucro arbitrado, quando a fundamentação da autuação mencionou apenas dispositivos inerentes ao lucro real. Assim, teria havido prejuízo à defesa que não se preparou para contestar um lançamento com base no lucro arbitrado.

Acrescentou questionamentos em relação à planilha de débitos apresentada pela DERAT/SPO e contestou a afirmativa da inexistência de pagamentos para efeito de contagem do prazo decadencial.

Conforme despacho de admissibilidade, o recurso foi admitido apenas em relação à questão da decadência, pois teriam sido localizados recolhimentos efetuados em 1998, não considerados pela decisão recorrida, e que poderiam afetar a contagem do prazo decadencial.

Deu-se provimento aos embargos do sujeito passivo, por meio do **Acórdão nº 1402001.547 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**, na parte em que foram admitidos, para **retificar o Acórdão nº 1402-01.150** na parte em que foi rejeitada a decadência, acolhendo a caducidade para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1998, em relação ao IRPJ e CSLL; e para os fatos geradores ocorridos até 30/11/1998, inclusive, para o PIS e a Cofins.

Transcreve-se a seguir a ementa e resultado do Acórdão nº 1402001.547:

DECADÊNCIA. PRAZO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTOS.

No caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na existência de recolhimentos prévios a contagem do prazo decadencial deve ser feita sob as regras do § 4º, do art. 150, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento aos embargos de declaração na parte em que foram admitidos para retificar o Acórdão 140201.150 apenas em relação à decadência, acolhendo a caducidade para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1998, no que se refere ao IRPJ e CSLL; e para os fatos geradores ocorridos até 30/11/1998, inclusive, em relação ao PIS e a Cofins.

Do Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do acórdão de embargos em 17/03/2014, a recorrente interpôs recurso especial em 31/03/2014, alegando divergência jurisprudencial da decisão proferida que entendeu reconheceu que o lançamento, que fora realizado com base no regime de apuração pelo Lucro Real, deveria ter sido realizado com base em arbitramento do lucro, tendo em vista a imprestabilidade da escrituração do contribuinte; porém ao invés de cancelar o lançamento, procedeu à sua adequação com base nas normas do lucro arbitrado.

Admitindo-se o recurso especial, cientificou-se a Fazenda Nacional, que apresentou contrarrazões, trazendo os seguintes fundamentos:

- Não merece qualquer censura a conclusão bem fundamentada adotada no acórdão recorrido;
- Ainda que não merecesse prosperar a conclusão exposta na decisão recorrida, o que se admite para argumentar, impõe-se registrar, tal como consignado pela DRJ de origem que **o contribuinte, ora recorrente, somente se valeu do argumento de que o lançamento deveria ter sido feito com base no lucro arbitrado em petição apresentada após a protocolização da impugnação. Ou seja, trata-se de argumento alcançado pela preclusão temporal e consumativa;**

No julgamento do recurso especial interposto pelo contribuinte acima qualificado foi proferido o **acórdão nº 9101003.129 – 1ª Turma da Câmara de Recursos Fiscais**, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. ARBITRAMENTO. ALTERAÇÃO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As Turmas ordinárias de julgamento não têm competência para alterar o critério jurídico do lançamento realizado, devendo verificar apenas a correção ou incorreção do lançamento efetuado, de modo a mantê-lo ou rechaçá-lo do mundo jurídico.

Decisão que altera o critério jurídico do lançamento é decisão nula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer a nulidade da decisão recorrida, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para novo julgamento com apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que lhe negou provimento.

Destaca-se os seguintes trechos da conclusão do voto do relator:

Por tais razões compreendo que a decisão a quo foi equivocada, já que alterou os critérios jurídicos do lançamento.

Vale destacar, a Turma a quo deveria decidir se o lançamento deve permanecer no mundo jurídico ou ser cancelado, ela não tem a competência de alterar os critérios jurídicos do lançamento realizado.

Nesse contexto, voto por dar parcial provimento ao Recurso do Contribuinte, para **reconhecer a nulidade da decisão recorrida, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para novo julgamento.**

Tendo em vista a determinação da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferida no acórdão n.º 9101-003.129, no sentido de anular a decisão recorrida pelo contribuinte, retornou-se os autos ao colegiado de origem, para novo julgamento com apreciação das demais questões constantes do Recurso Voluntário, encaminhou-se os autos a este colegiado par novo julgamento.

Por entender pertinente, colaciona-se de forma detalhada os procedimentos realizados e conclusões obtidas nas diligências fiscais, assim como as razões de fato e de direito trazidas pelo Recorrente em suas manifestações.

1ª DILIGÊNCIA - VERIFICAÇÃO DAS RECEITAS OMITIDAS

Analisou-se a escrituração do Recorrente, conforme solicitado através da resolução CARF n.º 107-00.716 de 31/10/2008. Os procedimentos realizados e as conclusões obtidas encontram-se no Termo de Informação Fiscal (fls. 3234 a 3237). Transcreve-se a seguir excertos do referido termo.

"Os livros fiscais e comerciais escriturados pelo contribuinte atendem às formalidades intrínsecas e extrínsecas; todavia, excetuado o Livro Diário relativo ao ano-calendário de 1998, todos os demais (a/c 1999, 2000 e 2001) foram levados à autenticação na Junta Comercial do Estado de São Paulo em 28/07/2009, data posterior até mesmo ao início da presente diligência fiscal.

Foram pesquisadas na supracitada escrituração todas as possíveis origens de receitas contabilizadas, tendo sido identificados, conforme demonstrativos anexos, ingressos nas contas Empréstimos, Juros Ativos (receitas financeiras), Vendas de Mercadorias e Outras Receitas. A partir de tais contas, buscou-se demonstrar um fluxo de receitas efetivamente recebidas em cada ano sob análise, partindo-se dos saldos iniciais de Duplicatas a Receber, adicionando-se os ingressos citados e subtraindo-se as vendas canceladas e os saldos finais de Duplicatas a receber. O resultado de tal fluxo encontra-se também anexo ao presente relatório.

Do exposto, concluímos que as receitas contabilizadas pelo contribuinte em sua escrituração correspondem ao demonstrado no quadro a seguir. Cabe observar que tais valores são próximos ao informado pelo mesmo na Demonstração de Resultado ao final de cada exercício:

Ano-calendário:	Receitas contabilizadas:	Receita Bruta (D.R.E):
1998	6.584.860,19	6.853.748,80
1999	5.190.236,45	4.967.411,29
2000	4.870.053,69	5.128.123,92
2001	7.627.811,01	7.494.286,65

Do comparativo entre as supracitadas receitas contabilizadas e os ingressos/créditos bancários identificados no curso do procedimento fiscal do qual resultou o lançamento tributário de que trata o processo administrativo nº 19515.004065/2003-11, constatamos as diferenças a seguir demonstradas:

Ano-calendário:	Depósitos/créditos bancários:	(-) Receitas contabilizadas:	(=) Receitas omitidas:
1998	13.078.500,05	6.584.860,19	6.493.639,86
1999	15.061.901,62	5.190.236,45	9.871.665,17
2000	18.100.455,08	4.870.053,69	13.230.401,39
2001	23.265.949,27	7.627.811,01	15.638.138,26
TOTAL:	69.506.806,02	24.272.961,34	45.233.844,68

MANIFESTAÇÃO QUANTO ÀS CONCLUSÕES DA 1ª DILIGÊNCIA

Em 09/11/2009, a Recorrente apresentou Contestação (fls. 3244 a 3250) ao "Termo de Informação Fiscal", com as seguintes razões de fato e de direito.

1. O Recorrente em manifestação ao referido Termo de Constatação alega que tais assertivas corroboram, em grande parte, os argumentos da REQUERENTE expendidos no recurso interposto, no sentido de que, não obstante a existência de valores contabilizados, no importe total de R\$ 24.272.961,34, foi promovida a tributação daquele total de R\$ 69.506.806,02, o que, por certo, nulifica a autuação.

2. Afirma que, como demonstrado no SUBITEM 3.3 do recurso interposto (sob o título "DA DUPLA TRIBUTAÇÃO DE VALORES ANTERIORMENTE DECLARADOS"), a REQUERENTE arguiu a nulidade da autuação, visto que, nos autos de infração lavrados, não foram excluídas as receitas declaradas, e agora corroboradas pela diligência realizada (v. item 1, supra), valores esses que, por certo, estão incluídos naqueles montantes depositados, com o que foram duplamente tributados, consoante se vê na iterativa jurisprudência administrativa reproduzida no SUBITEM 3.3.2 do recurso.

3. Alega que ainda que se admita que não tenha escriturado os depósitos bancários, como afirmado na autuação, resta evidente que não poderia aquele total depositado, de R\$ 69.506.806,02, ser tributado como se lucro real fosse:

Quer porque a sua não escrituração levaria, fatalmente, ao arbitramento do lucro, nos termos do artigo 530, II, a, do RIR/99 (por força do disposto no § único do artigo 142 do CTN),

Quer porque o artigo 42 da LEI Nº 9.430/96 estabelece uma presunção legal de "omissão de receita" e não de "lucro real", tudo como amplamente demonstrado no SUBITEM 3.2 do recurso ("DA IMPOSSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO, COMO LUCRO REAL, DA TOTALIDADE DOS DEPÓSITOS/CRÉDITOS BANCÁRIOS VERIFICADOS. DO OBRIGATÓRIO ARBITRAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL").

4. Adiciona, à jurisprudência mencionada no aludido SUBITEM 3.2 do recurso, o que ficou decidido pelo E. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES, no ACÓRDÃO Nº 108-09.230 (RECURSO Nº 153.766), publicado no DOU de 17/01/2008, cuja ementa contém:

"PAF - AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - LUCRO ARBITRADO-A falta de apresentação dos Livros e documentos fiscais, bem como a falta de contabilização de movimentação bancária, representam motivos suficientes para arbitramento dos lucros.

IRPJ-ARBITRAMENTO DO LUCRO - FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO - O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real parte do lucro líquido do exercício que ajustado fornece o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável.

IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - BASE DE CÁLCULO - O art. 51, caput, da Lei n" 8.981/95, determina que a incidência do percentual de arbitramento recairá sobre o somatório das receitas, declaradas e omitidas, quando prescreve que o lucro arbitrado será determinado com base na receita bruta conhecida." (o sublinhado é nosso)

5. Salaria que na autuação, a D. Fiscalização deixou de cumprir o que determina o § 3o do artigo 42 da LEI Nº 9.430/96 ("Para efeito da 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"), porquanto não considerou as transferências bancárias ocorridas, constantes dos "DEMONSTRATIVOS" (anexos docs. n.ºs. 01/04), nos importes de R\$ 554.399,43 (1998), R\$ 2.080.093,75 (1999), R\$ 88.490,00 (2000), e R\$ 270.191,70 (2001).

6. Considera que o resultado da diligência ora examinada levaria, no mínimo, à modificação do lançamento tributário impugnado, o que, evidente não pode ser realizado na fase de julgamento, cabe seja ele anulado integralmente.

Colaciona à sua manifestação doutrina de HIROMI HIGUCHI, FÁBRIO HIROSHI HIGUCHI e CELSO IROYUKI HIGUCHI, transcrita a seguir:

"ALTERAÇÃO DE LANÇAMENTO NO JULGAMENTO.

Antes da criação das Delegacias da Receita Federal de Julgamento pela Lei n" 8.748/93, o 1º C.C. aceita a inovação do lançamento nas decisões dos Delegados da Receita Federal, desde que reabrisse o prazo para impugnação do lançamento. Com isso, antes da decisão o julgador de primeira instância podia inovar o fundamento legal do lançamento ou aumentar o valor do auto de infração.

Com a separação das funções, os lançamentos de tributos são efetuados pelas Delegacias da Receita Federal enquanto os julgamentos dos processos em primeira instância são procedidos pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Após a separação das funções, o 1º C.C. vem decidindo pela **nullidade das decisões de primeira instância quando houver qualquer inovação no lançamento, seja de inovação nos fundamentos legais ou de**

alteração no valor do tributo lançado. Vide os ac. 101-92.109/98 (DOU de 12-08-98), 107-04.207/97 (DOU de 10-0298) e 108-05.134/98 (DOU de 27-07-98).

Desconstituindo a autoridade julgadora o lançamento inicial, não tem a mesma competência ao decidir, **exigir valores não reclamados no Auto de Infração, sob nova acusação, uma vez que o lançamento é ato de competência privativa da autoridade lançadora.** Recursos provido (ac. n" 104-17.444/00 no DOU de 13-09-00). Vide ainda os ac. n.ºs. 10193.089/00 no DOU de 12-09-00, 104-17.268/99 e 104-17.267/99 no DOU de 25-02-00)."

2ª DILIGÊNCIA - VERIFICAÇÃO CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS (CMV)

Analisou-se os custos das mercadorias vendidas, conforme solicitado através da resolução 1402-00028 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária . Os procedimentos realizados e as conclusões obtidas encontram-se no Termo de Informação Fiscal (fls. 3399 a 3407). Transcreve-se a seguir excertos do referido termo.

"Em atendimento parcial apresentou os seguintes livros e documentos:

- Livro Registro de Apuração do ICMS nº 03 - 1999,
- Livro Registro de Apuração do ICMS nº 04 - 2000,
- Livro Registro de Apuração do ICMS nº 05 - 2001,
- Diário Geral nº 04 - 1998,(de fls. 0001 a 0060),
- Diário Geral nº 05 - 1999 (de fls. 000001 a 000094),
- Diário Geral nº 06 - 2000 (de fls. 000001 a 000092),
- Diário Geral nº 07 - 2001 (de fls. 000001 a 000097),
- Livro Registro de Inventário nº 02.

Como **não foi apresentada a totalidade dos documentos** e/ou livros fiscais solicitados naquela Intimação (**Livros de Entrada e Livros Razão Analítica e Sintético**), foram feitas REINTIMAÇÕES em 18/10/2011 e 21/11/2011, não sendo atendidas em sua totalidade até a data do encerramento dos trabalhos desta diligência fiscal.

Conforme solicitado, na Resolução n.º 1402-00028, enviamos, por via postal, o Ofício n.º 116/2011, de 08/11/2011, à Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, solicitando as GIAs/ICMS, relativos aos anos-calendário de 1998, 1999, e 2000. ; ' .

A Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, por meio de sua Coordenadoria da Administração Tributária - Diretoria de Informações -DI, em atenção a nossa solicitação, encaminhou-nos o Ofício DI nº 232/2011, de

08/12/2011,. recebida na DEFIS/SPO-COMÉRCIO, em 03/01/2012, contendo . informações sobre a movimentação relativa aos anos-calendário de 1998 a 2000.

À vista dos documentos e/ou livros fiscais entregues foi feita a análise documental, com os recursos disponíveis, constatando-se o seguinte:

- Os Livros Diário não espelham com exatidão os valores escriturados nos Livros "Apuração do ICMS (modelo n.º07) e Livro Inventário (modelo n.º 09);
- Os Livros Diário se encontram escriturados, em sua maioria, por partidas mensais, e os lançamentos da movimentação bancária não refletem as movimentações contidas nos extratos bancários;
- Os Livros Diários 1999, 2000 e 2001 foram autenticados na Junta Comercial do Estado de São Paulo apenas em 28/07/2009.
- Não foram apresentados Livros Auxiliares que permitam a perfeita verificação dos lançamentos escriturados mensal e resumidamente nos Livros Diário.
- Não foram apresentados Livros de Entrada, Livros Razão Analítico ou Sintético que nos permitissem verificar os lançamentos escriturados resumidamente no Livro Diário.
- Os Livros Registro de Apuração do ICMS não refletem com exatidão os valores informados nas GIAs/ICMS entregues.

Com base nos livros fiscais e comerciais apresentados, verificou-se a divergência de valores, conforme descrito abaixo:

[...]

Oportuno mencionar, que os quadros demonstrativos do CMV escriturados nos Livros Diários, não foram aproveitados pela fiscalização, pois não refletem com exatidão os valores lançados nos livros fiscais (Apuração de ICMS - mod. 07 e Inventário - mod. 09), como também o contribuinte não os transportou para as DIPJs, a saber:

[...]

Em que pese a desproporção entre as receitas ajustadas, com a inclusão da movimentação financeira, e os custos, o contribuinte em atendimento à intimação, apresentou notas fiscais de aquisição apenas dos períodos "08/1999, 12/2000, 01/2001 e 06/2001, sob alegação de que estas não foram registradas nos, livros fiscais e contábeis, pois "a empresa passou por

diversos problemas financeiros que a obrigaram a diminuir o pessoal administrativo, acarretando a mudança de contador e de pessoal que concorreu para o extravio de documentos", vindo a acrescer ao valor lançado como custos das mercadorias revendidas, os seguintes valores:

-Agosto/1999	-R\$ 53.550,64
- Dezembro/2000	- R\$ 42.336,64
-Janeiro/2001	- R\$ 275.510,64
-Junho/2001	-R\$ 65.051,28
TOTAL	- RS 436.449,02

A razão alegada pelo contribuinte, de que as notas fiscais de aquisição, ora apresentadas, não foram objeto de escrituração nos livros fiscais e comerciais, corroboram a dificuldade desta diligência em verificar a sua escrituração, já que não foram apresentados os Livros Registro de Entradas de Mercadorias (mod. 01), Livros Razão ou Livros Auxiliares, que dessem respaldo aos lançamentos contábeis, resumidos por partidas mensais. Por esta razão, os valores das notas fiscais apresentadas não foram considerados, nesta diligência, no novo cálculo do CMV.

Com as informações obtidas pelas GIAs/ICMS podemos aproveitar apenas as informações relativas ao ano-calendário de 1999, onde apuramos o montante de R\$ 5.121.459,13 (1) como entrada de mercadorias para aquele ano, cujo valor foi transferido para o QUADRO 02 - CALCULO DO CMV REAJUSTADO - Linha - ; COMPRAS A PRAZO.

Com base nas informações coletadas no Livro Inventário e nas GIAs/ICMS, os valores dos Custos das Mercadorias Revendidas informados nas / DIPJs, relativos aos exercícios de 1999, 2000, 2001 e 2002, anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001, foram reajustados, conforme o quadro 02, a saber:

DEMONSTRATIVO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS

[...]

Assim sendo, devem ser considerados como Custo de Mercadorias Vendidas os seguintes valores reajustados:

Exercício 1999 - ano-calendário 1998: CMV = R\$ 5.976.365,40

Exercício 2000 - ano-calendário 1999: CMV = R\$ 4.967.687,46

Exercício 2001 - ano-calendário 2000: CMV = R\$ 3.599.076,15

Exercício 2002 - ano-calendário 2001: CMV = R\$ 6.050.037,87

Deste trabalho fiscal desenvolvido no contribuinte FALSI & FALSI COMÉRCIO DE PEÇAS DIESEL LTDA - CNPJ n.º 68.899.962/0001-68,

constatou-se a total irregularidade e imprestabilidade de sua escrita contábil, decorrentes da divergência dos lançamentos contábeis do Livro Diário com os valores escriturados nos Livros Fiscais e Gias-ICMS; da autenticação dos Livros Diário 1999, 2000 e 2001 apenas em 28/07/2009; da não contabilização integral da movimentação financeira, bem como de lançamentos contábeis feitos por partidas mensais nos anos-calendário de 1998 e 1999, sem que fosse observada a individualização dos mesmos em Livros Auxiliares.

Nos anos-calendário de 2000 e 2001, constatou-se que, embora tivessem ocorrido alguns lançamentos em data diversa do último dia do mês. (partidas mensais), estes eram escriturados contra a conta CAIXA preponderantemente, sem que houvesse os correspondentes lançamentos no Livro Razão.

Os suprimentos da conta CAIXA, nos anos-calendários 2000 e 2001 (que apresentam escrituração diária), foram realizados mensalmente, em um único lançamento, no último dia de cada mês, contra a conta BANCOS, cujos lançamentos (em valores expressivos) também não são escriturados no único Livro Auxiliar apresentado, denominado EXTRATOS.

O contribuinte apresentou o Livro Auxiliar EXTRATOS apenas para os períodos de 12/1998, 12/1999, 12/2000 e 12/2001. Todas as irregularidades aqui apontadas, podem ser constatadas nos Livros Diário e Razão, de fls. 2525 a 3048, e nos Livros Auxiliar Extratos, fls. 3051 a 3136.

Conforme disposto nos arts. 251, 258 e 259, do RIR/99, a escrituração do contribuinte, que optou pelo regime de tributação com base no Lucro Real, deve ser feita em observância as leis comerciais e fiscais, a seguir descrito:

[...]

O contribuinte intimado por diversas vezes (25/05/2011, 18/10/2011 e 21/11/2011), deixou de apresentar os Livros de Entrada, Livros Razão e/ou Livros Auxiliares, com a escrituração individualizada e obedecendo à ordem cronológica das operações, que permitissem a verificação de sua escrituração mensal resumida dos seus Livros Diário, **sob a alegação que não os escriturou ou já foram apresentados à época da fiscalização.**

Constatamos que os Livros Razão Analítico, de fls. 2879 a 3048, ao apresentar os saldos anterior/atual e o valor total lançado no mês, não respaldam com exatidão os lançamentos mensais efetuados nos Livros Diário.

Portanto, conforme foi visto, a escrituração comercial do contribuinte contraria o disposto no art. 259 do RIR/99.

Conclui-se, assim, que os valores dos Custos das Mercadorias Vendidas, considerados nas bases de cálculo do valor tributável dos tributos que originaram os autos de infração, ao não refletirem com exatidão os valores lançados nos livros comerciais e fiscais, devem ser reajustados tomando

como base as informações disponíveis nas GIAs/ICMS, cujos valores deverão servir para o cálculo do novo valor tributável dos tributos, conforme abaixo:

Ano calendário 1998	CMV = R\$ 5.976.365,40
Ano calendário 1999	CMV = R\$ 4.967.687,46
Ano calendário 2000	CMV = R\$ 3.599.076,15
Ano calendário 2001	CMV = R\$ 6.050.037,87

MANIFESTAÇÃO QUANTO ÀS CONCLUSÕES DA 2ª DILIGÊNCIA

Em 02/03/2012, a Recorrente apresentou Contestação (fls. 3412 a 3445) ao "Termo de Informação Fiscal", com as seguintes razões de fato e de direito.

DAS PRELIMINARES

1) DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIA PELA OCORRÊNCIA DO PRAZO DECADENCIAL

O Recorrente alega a extinção do crédito tributário pela ocorrência do prazo decadencial sobre os valores relativos aos meses de janeiro a novembro de 1998, visto que os autos de infração foram lavrados em dezembro/2003.

DO DIREITO

1) DO RECONHECIMENTO DA IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL PELO FISCO

O Recorrente alega que a própria fiscalização da Receita Federal do Brasil em trabalho de diligência fiscal empreendida na sede da empresa encontrou divergências no confronto dos lançamentos registrados no Livro Diário versus Livros Fiscais.

Afirma que por ocasião da fiscalização era imprescindível que o ilustre Auditor-Fiscal autuante tivesse observado o disposto no inciso I e II, do artigo 530 do RIR/99.

Argüi que nessa linha, o Fisco deveria desclassificar a escrita fiscal, com o conseqüente arbitramento do lucro pela imprestabilidade da escrituração comercial, como também, pela não contabilização da movimentação financeira, inclusive bancária, o que se roga que seja feito pelos Doutos Conselheiros.

Lembra o fato que por ocasião da ação fiscal, o nobre Auditor Fiscal autuante mencionou em seu Termo de Reintimação nº 003, de 08/102/003 (de fls. 1712) de que "Vencido o prazo, e não tendo a empresa apresentado a esta fiscalização nenhuma documentação solicitada no Termo de Intimação Fiscal n. 001, de 06/12/2002, estamos procedendo a reintimação presente ..."

Declara que **a bem da verdade, embora reintimada a contribuinte deixou de apresentar os livros fiscais e contábeis exigidos por não tê-los.** (grifo nosso)

Afirma que **com o intuito exclusivo de atender a fiscalização, escriturou o livro Diário de forma genérica e por partidas mensais, contrariando a legislação comercial, conforme foi verificado pelo nobre Auditor Fiscal na última diligência fiscal.** (grifo nosso)

Alega que a escrituração feita em desacordo com a legislação comercial, com lançamentos resumidos, por partidas mensais, não individualizados, sem a correta identificação dos compradores e vendedores, como também, a falta de apresentação dos documentos, inviabilizou a apuração do lucro real, restando como medida extrema a desclassificação da escrita fiscal e o arbitramento do lucro, conforme determinado pelo Egrégio Conselho de Contribuintes.

Argumenta que comprovada a omissão de receita, pela não contabilização da movimentação bancária, a autoridade tributária deveria ter arbitrado a receita do contribuinte, tomando por base o valor dos depósitos bancários, apuradas em procedimento fiscal, aplicando-se o disposto nos artigos 529 e 530 do RIR/99.

Argüi que, de fato, o Fisco Federal pode presumir a existência de renda omitida em montante compatível a um percentual dos depósitos bancários e créditos bancários de origem não comprovada, mas deveria ter observado que as deficiências na escrita comercial, verificada pela não escrituração de livros auxiliares que possam suportar os lançamentos resumidos em partidas mensais no Livro Diário, bem como a falta de escrituração da movimentação bancária, inviabilizou a correta apuração do lucro real.

Defende que, neste contexto, comprovado o vício insanável da contabilidade, resta como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

2) DO ÔNUS DA PROVA

O Recorrente alega que o ônus da prova da existência material e fática dos pressupostos exigidos no Código Tributário Nacional, que embasam a cobrança de qualquer tributo, cabe única e exclusivamente ao fisco. Não se pode transferir a contribuinte o dever de prova.

Afirma que da mesma forma, o fisco não pode exigir do contribuinte a produção de prova negativa. Caberia a inversão do ônus *probandi* se a contribuinte admitindo, reconhecendo, confessando a alegação do fisco, outro lhe oponha, fato impeditivo, modificativo ou extintivo. Mas, não é o caso dos autos.

Cita que o Código de Processo Civil - CPC, dispõe que "o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito." (CPC, art. 333, inciso I).

Da mesma forma, o Código de Processo Penal - CPP, também exige que "a prova deve ser feita por quem alega o fato, a causa ou circunstância."(art. 156 do CPP).

Lembra o ensinamento de nosso saudoso mestre HELY LOPES MEIRELLES no sentido de que:

"Com o Direito Processual (Civil e Penal) o Direito Administrativo mantém intercâmbio de princípios aplicáveis a ambas as disciplinas, na regulamentação de suas respectivas jurisdições. Se, por um lado, a jurisdição administrativa se serve de princípios tipicamente processuais para nortear o julgamento de seus recursos. Não raro são as próprias leis administrativas que determinam a aplicação das normas processuais comuns e princípios gerais do Direito Judiciário, aos casos análogos da Administração." (Direito Administrativo Brasileiro, Revista dos Tribunais, 8a Edição, pág. 9).

Cita o julgado do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (*Habeas Corpus* nº 82.788-8-RJ, Relator Ministro CELSO DE MELLO, publicado no Diário da Justiça de 02/06/2006), em cuja EMENTA, dentre outros, consta o seguinte:

Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional.

A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei" (CF, art. 145, § 1o), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado.

A ação persecutória do Estado, qualquer que seja a instância de poder perante a qual se instaure, para revestir-se de legitimidade, não pode apoiar-se em elementos probatórios ilicitamente obtidos, sob pena de ofensa à garantia constitucional do "due process of law", que tem, no dogma da inadmissibilidade das provas ilícitas, uma de suas mais expressivas projeções concretizadoras do plano do nosso sistema de direito positivo.

A Constituição da República, em norma revestida de conteúdo vedatório (CF, art. 5º LVI), desautoriza, por incompatível com os postulados que regem uma sociedade fundada em bases democráticas (CF, art. 1o), qualquer prova cuja

obtenção, pelo Poder Público, derive de transgressão a cláusulas de ordem constitucional, repelindo, por isso mesmo, quaisquer elementos probatórios que resultem de violação de direito material (ou, até mesmo, do direito processual), não prevalecendo, em consequência, no ordenamento normativo brasileiro, em matéria de atividade probatória, a forma autoritária do "*male captum, bene retentum*". Doutrina. Precedentes.

A circunstância de a administração estatal achar-se investida de poderes excepcionais que lhe permitem exercer a fiscalização em sede tributária não a exonera do dever de observar, para efeito do legítimo desempenho de tais prerrogativas, os limites impostos pela Constituição e pelas leis da República, sob pena de os órgãos governamentais incidirem em frontal desrespeito às garantias constitucionais asseguradas aos cidadãos em geral e aos contribuintes em particular.

Os procedimentos dos agentes da administração tributária que contrariem os postulados consagrados pela Constituição da República revelam-se inaceitáveis e não podem ser corroborados pelo Supremo Tribunal Federal, sob pena de inadmissível dos postulados constitucionais que definem, de modo estrito, os limites - inultrapassáveis - que restringem os poderes do Estado em suas relações com os contribuintes e com terceiros."

Menciona que a Lei nº 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), também expressamente prevê em seu art. 30, o seguinte:

"São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos."

Argumenta que, em suma, o princípio do livre convencimento da autoridade fiscal sofre limitações decorrentes da garantia constitucional do sistema contraditório e da observância das prescrições legais na obtenção de prova. E a questão da legalidade da prova é de ser considerada com referência aos meios empregados para obter elementos de convicção relacionados com o fato apurado.

Ressalta que a prova desempenha no processo, quer civil, quer criminal, quer administrativo, papel fundamental. E a necessidade de prova é evidente. A prova segundo Teixeira de Freitas é "a alma do processo". Provar o fato, segundo Jônatas Milhomens, é verificar certas ações que realizam uma operação, que passa para a matéria externa e que se distingue do próprio ato (Ed. Forense, 1982, pág. 43).

Por fim, ressalta que o art. 112 do CTN é claro no sentido de que, em caso de dúvida, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado. Assim dispõe esse dispositivo:

"A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

3) OUTROS FATOS NÃO CONSIDERADOS NA AUTUAÇÃO

O Recorrente argumenta que na autuação não ficou demonstrado com planilhas os cheques devolvidos, as transferências bancárias entre contas do mesmo titular, os resgates de aplicações financeiras e etc.

Afirma que o que se pode ver pelos autos é que a FALSI & FALSI COMÉRCIO DE PEÇAS DIESEL LTDA., habitualmente, como qualquer empresa comercial, coloca suas duplicatas em cobrança bancária e à medida que seus clientes as liquidam esses valores são creditados agrupadamente em lotes em suas contas bancárias.

Alega que o Fisco considerou esses depósitos como OMISSÃO DE RECEITA, os quais se referem a duplicatas em cobrança, cujos valores já foram tributados quando de seu faturamento.

Menciona que no ramo varejista de peças, com o intuito exclusivo de manter as vendas em pleno vapor, deve se proporcionar a seus clientes um atendimento primoroso, onde, devido à precária situação financeira, talvez por problemas trabalhistas ou inadimplência, estejam impossibilitados de efetuar movimentação financeira junto à rede bancária. Para tanto, muitas vezes, esses clientes solicitam que seus títulos sejam colocados em cobrança bancária, em nome da FALSI & FALSI e, depois de recebidos, os valores sejam devolvidos a eles.

Declara que essa prática, a de receber títulos de terceiros e colocar em cobrança em nome da FALSI & FALSI, ocorreu nos anos-calendário de 1998/1999/2000/2001, os quais foram considerados, também, pelo Fisco como OMISSÃO DE RECEITA, como se vê, injustamente.

Aduz que houve, *in casu*, flagrante desrespeito ao princípio da legalidade, uma vez que a simples desconfiância não tem o condão de gerar obrigação tributária. A lei exige a existência concreta de um FATO (CTN, art. 113, § 1º: "A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador...).

Ressalta que a fiscalização deve observar, sempre, o princípio da TIPICIDADE (ou legalidade tributária específica), em que o fato ocorrido concretamente no mundo real (FATO IMPONÍVEL) deve corresponder, integralmente, ao fato descrito hipoteticamente na norma jurídica (HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA). É o fenômeno da subsunção em que o conceito do fato se encaixa, perfeitamente, ao conceito da norma, que se harmoniza, perfeitamente, com o princípio constitucional da legalidade tributária.

Alega que uma autuação fiscal baseada em mera presunção é um procedimento execrado pelo Poder Judiciário, pelos Julgadores administrativos e pela doutrina, que entendem prevalecer, no processo administrativo, o PRINCÍPIO DA VERDADE REAL ou MATERIAL e nunca a verdade ficta ou presumida.

Aduz que a Administração Pública não pode nunca aplicar o princípio da verdade presumida. A doutrina há muito tempo vem insistindo que se deve aplicar o princípio da verdade material ou real no processo administrativo. Eis as lições do saudoso prof. HELY LOPES MEIRELLES, in Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, 22.ed., p.594, sobre a aplicação da VERDADE MATERIAL:

"Verdade material: o princípio da verdade material, também denominado da liberdade na prova, autoriza a Administração valer-se de qualquer prova de que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto que nos processos judiciais o juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo."

Cita o prof. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, in Curso de Direito Administrativo, Malheiros, 5a. Ed., p.258, tem doutrina similar sobre o princípio da verdade material:

"Princípio da verdade material. Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado ... Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial. O autor citado (Hector Jorge Escola) escora esta assertiva no dever administrativo de realizar o interesse público."

Afirma que, com base em tais doutrinas, no processo administrativo, NÃO se aplica, como ocorre no processo civil, o princípio da verdade ficta, mas, sim, o princípio da material ou real.

Aduz que analisando exatamente essa postura fiscalista, que fecha os olhos para a verdadeira realização da justiça tributária, com o objetivo único de arrecadar tributos a qualquer custo, mesmo à margem da legislação. Oportunas as considerações do jurista FÁBIO KONDER COMPARATO:

"O que a análise marxista, porém, deixou na sombra -mas foi depois recuperado por Max Weber, entre outros -é que existe, sim, um interesse particular dos órgãos estatais, de índole corporativa ou burocrática, em oposição ao interesse comum do povo. Atualmente, por exemplo, sob a influência preponderante da ideologia neoliberal, a máquina estatal é levada a trabalhar, no mundo todo, no sentido de transformar as finanças de atividade-meio em pura atividade-fim, como se o Estado existisse não para garantir o desenvolvimento nacional e a realização dos direitos humanos, mas sim para arrecadar tributos e manter o serviço da dívida". (Fábio Konder Comparato, in Estudos de Direito Público em homenagem a Celso Antônio Bandeira de Mello, Editora Malheiros, São Paulo, p. 325).

Argumenta que se o processo administrativo fiscal deve ser pautado pelo princípio da verdade material, é esta que deve ser perseguida pelos agentes fiscais, que não podem se apegar tão somente à forma de demonstração dos fatos ao Fisco.

Afirma que o princípio da verdade material é um dos mais importantes princípios do Direito Administrativo; reza tal princípio que no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade pura, os reais fatos ocorridos, independente de

quaisquer formalidades ou ficções estabelecidas pela norma, mesmo que para tanto o agente administrativo use elementos alheios ao processo ou a ele trazidos de forma inusitada.

Cita os renomados juristas SÉRGIO FERRAZ e ADILSON ABREU DALLARI, ao discorrerem sobre esse princípio, definiram situação hipotética que pode ser aplicada de forma precisa ao presente processo, *in verbis*:

"Por força do Princípio da Verdade Material, mesmo no silêncio da lei, e até mesmo contra alguma esdrúxula disposição nesse sentido, nem há que se falar em confissão ficta e revelia, como ocorre no processo judicial. Até a própria confissão real do acusado não põe fim ao processo, pois sempre será necessário verificar, pelo menos, sua verossimilhança, **pois o que interessa, em última análise, é a verdade, pura e completa.**" (negritei e sublinhei)

Cita JOSE ARTUR LIMA GONÇALVES, que socorrendo-se os ensinamentos de ALFREDO AUGUSTO BECKER acerca do princípio da verdade material, afirma:

"Em outras palavras, como assevera Alfredo a Becker, desde que ocorra o fenômeno da subsunção, a incidência da regra de tributação é absolutamente automática, incumbindo à autoridade administrativa, única e exclusivamente, verificar a ocorrência do referido fenômeno da subsunção e zelar pela aplicação da norma jurídica, nos exatos e precisos termos em que posta pelo legislador competente. Nada além e nada aquém.

Cita estudo específico de GERALDO ATALIBA sobre o tema, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES leciona nos seguintes termos:

"Como desdobramento do princípio da ampla defesa, salienta GERALDO ATALIBA, no citado estudo, a ótica a partir da qual deve a questão do ônus da prova ser analisada: 'Não pode ser aplicado qualquer tipo de punição com base em presunções'. Por outro lado, também não pode -sem ampla comprovação, convincente aos olhos do julgador - ser reconhecida a existência ou autoria de qualquer fato ilícito. Na verdade, em matéria punitiva, todo ônus da prova incumbe à Administração, ficando ao acusado simplesmente a prova da circunstâncias ou fatos que sejam excludentes, elidentes ou de quaisquer atenuadores das circunstâncias que o prejudicam (...).

Lembra que o princípio da segurança jurídica possui seu fundamento legal insculpido no art. 5o, XXXVI, da Constituição Federal, e está intimamente ligado à confiança que o cidadão possui em um ordenamento que está sempre em mutação.

Cita que de acordo com o doutrinador Lucas Rocha furtado in Curso de Direito Administrativo, Belo Horizonte, Ed. Fórum, 2007, p. 125, preleciona que:

"por mais contraditório ou sem sentido que possa parecer, o princípio da segurança jurídica surge para conter ou limitar a aplicação do princípio de legalidade administrativa, sobretudo em relação à possibilidade de a

Administração Pública anular atos ilegais que tenham, todavia, gerado benefícios favoráveis a terceiros".

Destaca que a Administração Pública deve primar pela observância de um ponto de equilíbrio entre três princípios quase sempre associados: segurança jurídica, legalidade e proteção da confiança, para que o cidadão possa ter a segurança de confiar nos atos e decisões públicas incidentes sobre os seus direitos e nas posições jurídicas emanadas da Administração, afastando-se a idéia de que estas são modificadas por motivos circunstanciais.

Aduz que com o princípio da segurança jurídica é resultado de uma construção que ocorre a partir da interpretação sistemática da Constituição Federal obtida com fulcro em dispositivos que garantem a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade, presume-se que tem o condão de garantir ao cidadão o amparo que ele necessita para poder esboçar a confiança que, teoricamente, deveria ter na Administração que conduz seus interesses.

Cita o ensino do magistrado Mauro Nicolau Júnior, in Segurança jurídica e certeza do direito: realidade ou utopia num Estado Democrático de Direito:

"A segurança jurídica é o mínimo de previsibilidade necessária que o estado de Direito deve oferecer a todo cidadão, a respeito de quais as normas de convivência que ele deve observar e com base nas quais pode travar relações jurídicas válidas e eficazes.

As pedras fundamentais em que se assenta toda a organização política do Estado Democrático de Direito são a dignidade humana e o respeito aos direitos individuais e sociais dos cidadãos, conforme destacado no preâmbulo e no artigo primeiro de nossa Carta Magna."

Cita-se que, dentre tantas normas inseridas no ordenamento jurídico pátrio, o artigo 2º, inciso XIII, da Lei n.º 9.784/99, que dispõe estar a Administração sujeita, dentre outros, ao princípio da segurança jurídica. Tal dispositivo é taxativo ao expressar que:

"nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de (...) interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação."

Pondera que, o princípio da segurança jurídica é um vetor na busca pela justiça e prima pela observância de institutos consubstanciados, principalmente, no respeito aos direitos adquiridos, no devido processo legal e na irretroatividade da lei, ensejando, desta maneira, imposição de limites e a segurança, propriamente dita, do cidadão ao deparar-se com as invalidações dos atos administrativos considerados ilegais ou inconstitucionais, como o apresentado no caso presente, **onde o Fisco Federal autou a contribuinte por supostos depósitos bancários, que por si só não caracterizam omissão de receita.** (grifo nosso)

Voto Vencido

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

DAS PRELIMINARES

O Recorrente repisa suas alegações quanto a nulidade do lançamento, já enfrentadas e afastadas na decisão de primeira instância.

Verifica-se, de plano, que o auto de infração guereado não apresenta qualquer vício material ou formal em sua constituição, haja vista que foi lavrado por autoridade fiscal competente com observância das disposições dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972 (PAF).

Verifica-se que não ocorreu nenhuma das hipótese de nulidade previstas no art. 59 do PAF: lavratura por servidor incompetente ou com preterição ao direito de defesa.

O Recorrente compreendeu plenamente as infrações que lhe foram imputadas, tanto assim que apresentou defesa administrativa abordando vários aspectos dessa acusação.

Esclarece-se que as alegações do Recorrente, se pertinentes e acatadas, ensejam o cancelamento da respectiva parcela da exigência e não a nulidade dos lançamentos.

A decisão recorrida não merece reparos, por ter deixado de apreciar alegações quanto a legalidade ou constitucionalidade de dispositivo legal em vigor. Esta matéria é objeto da Súmula nº 2 deste Conselho, que dispõe: "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Ressalta-se que o Recorrente teve ampla oportunidade de apresentar no curso do procedimento fiscal (e mesmo na fase impugnatória), os documentos, informações e esclarecimentos requisitados pela Fiscalização. Ainda na fase impugnatória, poderia ter trazido aos autos as provas documentais que lhe foram solicitadas, nos termos facultados pelo artigo 16, inciso III, e § 4º, do Decreto nº 70.235/1972.

O Recorrente possuía a prerrogativa de anexar aos autos todas as provas que julgasse relevantes para elidir o lançamento e teve pleno conhecimento do ilícito tributário que lhe foi imputado, podendo exercer, sem qualquer restrição, o seu direito de defesa, como se constata, facilmente, pelo extenso arrazoado apresentado.

Verifica-se que não se configurou a ocorrência do alegado cerceamento ao direito de defesa. O Recorrente teve assegurado os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa preceituados no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal.

Contata-se que não se vislumbra do exame dos autos qualquer falta ou violação aos princípios e critérios elencados no art. 2º e parágrafo único da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Destaca-se que o processo administrativo fiscal é regido, fundamentalmente, pelo Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993 e alterações introduzidas pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, sendo que somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

Conclui-se que a alegada preterição do direito de defesa não ocorreu, devendo a preliminar de nulidade argüida ser rejeitada.

Afasta-se a suscitada nulidade do auto de infração amparada na tese de indevida aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001. Isto porque tal matéria já está sumulada de forma contrária ao entendimento do recorrente, pela Súmula CARF nº 35, transcritas a seguir:

Súmula CARF nº 35 - O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.

1. DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

O Recorrente em manifestação ao referido Termo de Constatação alega a extinção do crédito tributário pela ocorrência do prazo decadencial sobre os valores relativos aos meses de janeiro a novembro de 1998, visto que os autos de infração foram lavrados em dezembro/2003.

Transcreve-se a seguir trechos do voto condutor do Acórdão nº 1402-001.547 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária que retificou o Acórdão 1402-01.150 apenas em relação à decadência, acolhendo a caducidade para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1998, no que se refere ao IRPJ e CSLL; e para os fatos geradores ocorridos até 30/11/1998, inclusive, em relação ao PIS e a Cofins.

Na análise da decadência a decisão recorrida assim se pronunciou:

Também não há que se falar em decadência do crédito tributário, isso porque não há provas de recolhimentos de tributos nos autos, pelo que a contagem do prazo decadencial do ano de 1998 iniciou-se no 1º dia do ano de 1999, encerrando-se em 31/12/2003, à luz dos art. 150 e 173 do Código Tributário Nacional - CTN.

Pelo exame dos autos constata-se que, na verdade, foram trazidos pelo sujeito passivo documentos de arrecadação demonstrando o recolhimento do IRPJ e CSLL (a título de estimativas), PIS e Cofins, no ano-calendário de 1998.

Em relação à contagem do prazo decadencial assim se pronunciou o STJ em decisão na sistemática do recurso repetitivo. Os destaques foram acrescidos (AgRg no AgRg no Ag 1395402 / SC, Segunda Turma, Ministra Eliana Calmon, julgamento em 15/10/2013, Dje 24/10/2013):

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PAGAMENTO A MENOR - INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN - FATO GERADOR COMPLEXIVO - DECADÊNCIA AFASTADA.

1. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador. Aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4º, do CTN, sem a possibilidade de cumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC).

No presente caso, a ciência da autuação ocorreu em 03/12/2003. Assim, na contagem do prazo pelo § 4º, do art. 150, do CTN, estariam atingidos pela caducidade fatos geradores anteriores a 03/12/1998.

A apuração do IRPJ e da CSLL foi trimestral e a decadência foi caracterizada para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1998. Em relação ao PIS e à Cofins, com apuração mensal, foram atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até 30/11/1998, inclusive.

Do exposto, voto por dar provimento aos embargos, na parte em que foram admitidos, para retificar o Acórdão 1402-01.150 na parte em que foi rejeitada a decadência, acolhendo a caducidade para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1998, em relação ao IRPJ e CSLL; e para os fatos geradores ocorridos até 30/11/1998, inclusive, para o PIS e a Cofins."

Por concordar com os argumentos e com a conclusão a respeito da decadência, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário em relação à decadência, acolhendo a caducidade para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1998, no que se refere ao IRPJ e CSLL; e para os fatos geradores ocorridos até 30/11/1998, inclusive, em relação ao PIS e a Cofins.

2. DA COMPETÊNCIA DA DRJ / BRASÍLIA PARA DECIDIR O LITÍGIO

A jurisprudência do CARF é no sentido que é válida a decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de localidade diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo, de acordo com a Súmula CARF nº 102, portanto rejeita-se as razões do Recorrente quanto à nulidade da decisão por incompetência da DRJ - BRASÍLIA para decidir o litígio.

DO MÉRITO

1. DA TRIBUTAÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/1997, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. *In verbis*:

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. (grifo nosso)

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

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

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

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

Constata-se que o diploma legal acima citado passa a caracterizar omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações. Não se inquirir o titular da conta bancária sobre o destino dos saques, cheques emitidos e outros débitos, ou se foram utilizados para consumo, aquisição de patrimônio, viagens etc. A presunção de omissão de rendimentos decorre da existência de depósito bancário sem origem comprovada.

No presente caso, o Recorrente foi intimado a comprovar a origem dos depósitos/créditos bancários, relacionados nos anexos e relativos aos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001, apresentando documentos comprobatórios. Não tendo a pessoa jurídica logrado comprovar as origens dos recursos depositados/creditados, ficou caracterizado a omissão de Receitas, de acordo com o Art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Em seu recurso voluntário, o Recorrente afirma que possuía todos os livros contábeis e fiscais exigidos pela legislação, os quais foram apresentados à Autoridade Fiscal em momento anterior à intimação para comprovar a origem dos depósitos bancários. Os livros entregues foram:

- a) o "LIVRO DIÁRIO", N.ºs. 04 a 07, dos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001;
- b) O "LIVRO RAZÃO", e O "LIVRO RAZÃO AUXILIAR - BANCOS - EXTRATO", referente aos mesmos anos-calendário;
- c) as DCTF correspondentes aos 04 (quatro) trimestres desses mesmos anos-calendário;
- d) O "LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS", O "LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS" e o "LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS", também referentes aos mencionados anos-calendário.

Alega que a movimentação de recursos nas contas bancárias objeto da autuação está devidamente escriturada nos livros Diário e Razão, de modo sintético, e no livro auxiliar denominado "Bancos - Extrato", de forma analítica, mas que, apesar de estar de posse dos referidos livros - assim como da resposta à intimação fiscal para comprovar a origem dos depósitos, na qual a empresa informou não estar legalmente obrigada a realizar o trabalho da Fiscalização, mas sim a esclarecer quaisquer dúvida quanto a qualquer lançamento, bem como comprová-los documentalmente mesmo assim o Fisco efetuou o presente lançamento, considerando como receita omitida o valor dos depósitos e créditos nas referidas contas bancárias;

Argüi que seria absolutamente improcedente a autuação realizada (e, por decorrência, a decisão ora impugnada), porquanto:

- a) tributou, como se lucro real fosse, a totalidade dos depósitos/créditos bancários realizados pela RECORRENTE, que considerou com "receita omitida", quando, se observada a legislação de regência, deveria ter promovido o arbitramento do lucro (v. SUBITEM 3.2, a seguir), e
- b) tributou duplamente valores anteriormente declarados (v. SUBITEM 3.3, adiante).

Analizou-se a escrituração do Recorrente, conforme solicitado através da resolução CARF n.º 107-00.716 de 31/10/2008. Os procedimentos realizados e as conclusões obtidas encontram-se no Termo de Informação Fiscal (fls. 3234 a 3237). Transcreve-se a seguir excertos do referido termo.

"Os livros fiscais e comerciais escriturados pelo contribuinte atendem às formalidades intrínsecas e extrínsecas; todavia, excetuado o Livro Diário relativo ao ano-calendário de 1998, todos os demais (a/c 1999, 2000 e 2001) foram levados à autenticação na Junta Comercial do Estado de São Paulo em 28/07/2009, data posterior até mesmo ao início da presente diligência fiscal.

Foram pesquisadas na supracitada escrituração todas as possíveis origens de receitas contabilizadas, tendo sido identificados, conforme demonstrativos anexos, ingressos nas contas Empréstimos, Juros Ativos (receitas financeiras), Vendas de Mercadorias e Outras Receitas. A partir de tais contas, buscou-se demonstrar um fluxo de receitas efetivamente recebidas em cada ano sob análise, partindo-se dos saldos iniciais de Duplicatas a Receber, adicionando-se os ingressos citados e subtraindo-se as vendas canceladas e os saldos finais de Duplicatas a receber. O resultado de tal fluxo encontra-se também anexo ao presente relatório.

Do exposto, concluímos que as receitas contabilizadas pelo contribuinte em sua escrituração correspondem ao demonstrado no quadro a seguir. Cabe observar que tais valores são próximos ao informado pelo mesmo na Demonstração de Resultado ao final de cada exercício:

Ano-calendário:	Receitas contabilizadas:	Receita Bruta (D.R.E):
1998	6.584.860,19	6.853.748,80
1999	5.190.236,45	4.967.411,29
2000	4.870.053,69	5.128.123,92
2001	7.627.811,01	7.494.286,65

Do comparativo entre as supracitadas receitas contabilizadas e os ingressos/créditos bancários identificados no curso do procedimento fiscal do

qual resultou o lançamento tributário de que trata o processo administrativo nº 19515.004065/2003-11, constatamos as diferenças a seguir demonstradas:

Ano-calendário:	Depósitos/créditos bancários:	(-) Receitas contabilizadas:	(=) Receitas omitidas:
1998	13.078.500,05	6.584.860,19	6.493.639,86
1999	15.061.901,62	5.190.236,45	9.871.665,17
2000	18.100.455,08	4.870.053,69	13.230.401,39
2001	23.265.949,27	7.627.811,01	15.638.138,26
TOTAL:	69.506.806,02	24.272.961,34	45.233.844,68

O Recorrente em manifestação ao referido Termo de Constatação alega que tais assertivas corroboram, em grande parte, os argumentos da REQUERENTE expendidos no recurso interposto, no sentido de que, não obstante a existência de valores contabilizados, no importe total de R\$ 24.272.961,34, foi promovida a tributação daquele total de R\$ 69.506.806,02, o que, por certo, nulifica a autuação.

Argüiu a nulidade da autuação, visto que, nos autos de infração lavrados, não foram excluídas as receitas declaradas, e agora corroboradas pela diligência realizada (v. item 1, supra), valores esses que, por certo, estão incluídos naqueles montantes depositados, com o que foram duplamente tributados, consoante se vê na iterativa jurisprudência administrativa reproduzida no SUBITEM 3.3.2 do recurso."

Nota-se que o Recorrente não se insurge contra os procedimentos efetuados e as conclusões da Autoridade Fiscal na diligência realizada. Argumenta que pelo fato de não terem sido excluídas as receitas contabilizadas dos depósitos bancários na apuração da receita omitida, causaria a nulidade da autuação.

Ressalta-se que o referido fato não se caracteriza como nulidade nos termos do 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.(grifo nosso)

Verifica-se que, embora não se caracteriza como nulidade, entende-se que as receitas contabilizadas, devem ser excluídas na apuração da receita omitida, pois na diligência fiscal restou evidente que o recorrente incluiu em sua contabilidade os depósitos bancários. Ocorre que o montante das receitas contabilizadas pelo contribuinte nos 4 anos fiscalizados foi da ordem de 24 milhões enquanto dos depósitos atingiram o montante de 69 milhões.

Nota-se que todas as contas bancárias da empresa foram identificadas, logo, a base de cálculo do lançamento de ofício deve ser ajustada para excluir a totalidade das receitas já tributadas pelo recorrente, em face da evidente duplicidade, nos seguintes valores: R\$ 6.584.860,19 (1998), 5.190.236,45 (1999), 4.870.053,69 (2000) e 7.627.811,01 (2001).

Entende-se também que devem ser excluído da tributação os valores das transferências bancárias entre as contas-correntes objeto de tributação, conforme demonstrativos apresentados pelo Recorrente, fls. 3207 a 3218, nos valores totais de R\$ 554.399,43 (1998), 2.080.093,75 (1999), 88.490,00 (2000) e 270.191,70 (2001). O elevado montante das transferências em 1999, parece-me que se deve ao fato do Recorrente manter a época duas contas corrente no Banco Itaú.

O Recorrente alega que ainda que se admita que não tenha escriturado os depósitos bancários, como afirmado na autuação, resta evidente que não poderia aquele total depositado, de R\$ 69.506.806,02, ser tributado como se lucro real fosse:

Quer porque a sua não escrituração levaria, fatalmente, ao arbitramento do lucro, nos termos do artigo 530, II, a, do RIR/99 (por força do disposto no § único do artigo 142 do CTN),

Quer porque o artigo 42 da LEI Nº 9.430/96 estabelece uma presunção legal de "omissão de receita" e não de "lucro real", tudo como amplamente demonstrado no SUBITEM 3.2 do recurso ("DA IMPOSSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO, COMO LUCRO REAL, DA TOTALIDADE DOS DEPÓSITOS/CRÉDITOS BANCÁRIOS VERIFICADOS. DO OBRIGATÓRIO ARBITRAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL").

Transcreve-se a seguir o Art. 530, II, a, do RIR/99 que disciplina uma das hipóteses de Arbitramento:

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):

[...]

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

Pelos fatos verificados em diligência, contata-se que não se aplica ao caso a hipótese de arbitramento prevista no Art. 530, II, a, do RIR/99, pois identificar não é equivalente a comprovar.

O Recorrente apresentou o livro "LIVRO RAZÃO AUXILIAR - BANCOS - EXTRATO", no qual identifica-se a sua movimentação financeira, contudo intimado a comprová-la, no curso do procedimento fiscal, não se manifestou e portanto não apresentou documentação comprobatória dos depósitos efetuados em suas contas bancárias. Como já relatado, a Autoridade Fiscal, através de diligência, analisou a escrituração do Recorrente e apurou que as receitas contabilizadas eram inferior aos seus depósitos/créditos efetuados nos anos-calendário de 1998 a 2001.

O Recorrente argumenta que o artigo 42 da LEI Nº 9.430/96 estabelece uma presunção legal de "omissão de receita" e não de "lucro real", tudo como amplamente demonstrado no SUBITEM 3.2 do recurso ("DA IMPOSSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO, COMO LUCRO REAL, DA TOTALIDADE DOS DEPÓSITOS/CRÉDITOS BANCÁRIOS VERIFICADOS. DO OBRIGATÓRIO ARBITRAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL").

Tem razão o Recorrente quando diz que o artigo 42 da LEI Nº 9.430/96 estabelece uma presunção legal de "omissão de receita", contudo está equivocado quanto à impossibilidade da tributação como lucro real da totalidade dos depósitos, pois 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**, de acordo com o Art. 24 da Lei nº 9.249/1995.

No presente caso o Recorrente estava submetido ao Lucro Real no período-base que correspondia a omissão, portanto correto a apuração do valor do imposto e do adicional a partir da receita omitida nesse regime.

O Recorrente adiciona, à jurisprudência mencionada no aludido SUBITEM 3.2 do recurso, o que ficou decidido pelo E. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES, no ACÓRDÃO Nº 108-09.230 (RECURSO Nº 153.766), publicado no DOU de 17/01/2008, cuja ementa contém:

"PAF - AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - LUCRO ARBITRADO-A falta de apresentação dos Livros e documentos fiscais, bem como a falta de contabilização de movimentação bancária, representam motivos suficientes para arbitramento dos lucros.

IRPJ-ARBITRAMENTO DO LUCRO - FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO - O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real parte do lucro líquido do exercício que ajustado fornece o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável.

IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - BASE DE CÁLCULO - O art. 51, caput, da Lei nº 8.981/95, determina que a incidência do percentual de arbitramento recairá sobre o somatório das receitas, declaradas e omitidas, quando prescreve que o lucro arbitrado será determinado com base na receita bruta conhecida." (o sublinhado é nosso)

Vê-se que o citado acórdão trata da **ausência de escrituração contábil**, portanto inaplicável ao presente caso.

O Recorrente salienta que na autuação, a D. Fiscalização deixou de cumprir o que determina o § 3º do artigo 42 da LEI Nº 9.430/96 ("Para efeito da 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"), porquanto não considerou as transferências bancárias ocorridas, constantes dos "DEMONSTRATIVOS" (anexos docs. n.ºs. 01/04), nos importes de R\$ 554.399,43 (1998), R\$ 2.080.093,75 (1999), R\$ 88.490,00 (2000), e R\$ 270.191,70 (2001).

Nota-se que o Recorrente, durante o procedimento fiscal, não apresentou o demonstrativo de transferência entre contas.

Verifica-se que, embora não se caracteriza como nulidade o fato alegado, os créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica devem ser excluídos dos valores apurados de omissão receita, de acordo como o Art. 42, §3º, inciso I, da Lei 9430/96.

O Recorrente considera que o resultado da diligência ora examinada levaria, no mínimo, à modificação do lançamento tributário impugnado, o que, evidente não pode ser realizado na fase de julgamento, cabe seja ele anulado integralmente.

Pisa-se que a ausência de exclusão das receitas contabilizadas na apuração de omissão de receitas não tem o condão de causar a nulidade do lançamento. É evidente que se foi apurado receitas contabilizadas durante a diligência, essas podem levar à redução da apuração da receita omitida na fase de julgamento, sem causar a alegada nulidade.

O Recorrente colaciona à sua manifestação doutrina de HIROMI HIGUCHI, FÁBRIO HIROSHI HIGUCHI e CELSO IROYUKI HIGUCHI, transcrita a seguir:

"ALTERAÇÃO DE LANÇAMENTO NO JULGAMENTO.

Antes da criação das Delegacias da Receita Federal de Julgamento pela Lei nº 8.748/93, o 1º C.C. aceita a inovação do lançamento nas decisões dos Delegados da Receita Federal, desde que reabrisse o prazo para impugnação do lançamento. Com isso, antes da decisão o julgador de primeira instância podia inovar o fundamento legal do lançamento ou aumentar o valor do auto de infração.

Com a separação das funções, os lançamentos de tributos são efetuados pelas Delegacias da Receita Federal enquanto os julgamentos dos processos em primeira instância são procedidos pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Após a separação das funções, o 1º C.C. vem decidindo pela **nulidade das decisões de primeira instância quando houver qualquer inovação no lançamento, seja de inovação nos fundamentos legais ou de alteração no valor do tributo lançado.** Vide os ac. 101-92.109/98 (DOU de

12-08-98), 107-04.207/97 (DOU de 10-0298) e 108-05.134/98 (DOU de 27-07-98).

Desconstituindo a autoridade julgadora o lançamento inicial, não tem a mesma competência ao decidir, **exigir valores não reclamados no Auto de Infração, sob nova acusação, uma vez que o lançamento é ato de competência privativa da autoridade lançadora**. Recursos provido (ac. n" 104-17.444/00 no DOU de 13-09-00). Vide ainda os ac. n" s. 10193.089/00 no DOU de 12-09-00, 104-17.268/99 e 104-17.267/99 no DOU de 25-02-00)."

Não se aplica ao presente caso, a jurisprudência colacionada pelo Recorrente que traz hipótese de inovação do lançamento, quando desconstituindo a autoridade julgadora o lançamento inicial, não tem a mesma competência ao decidir, exigir valores não reclamados no Auto de Infração, sob nova acusação, uma vez que o lançamento é ato de competência privativa da autoridade lançadora.

Analisou-se os custos das mercadorias vendidas, conforme solicitado através da resolução 1402-00028 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária . Os procedimentos realizados e as conclusões obtidas encontram-se no Termo de Informação Fiscal (fls. 3399 a 3407). Transcreve-se a seguir excertos do referido termo.

Como **não foi apresentada a totalidade dos documentos** e/ou livros fiscais solicitados naquela Intimação (**Livros de Entrada e Livros Razão Analítica e Sintético**), foram feitas REINTIMAÇÕES em 18/10/2011 e 21/11/2011, não sendo atendidas em sua totalidade até a data do encerramento dos trabalhos desta diligência fiscal.

À vista dos documentos e/ou livros fiscais entregues foi feita a análise documental, com os recursos disponíveis, constatando-se o seguinte:

- Os Livros Diário não espelham com exatidão os valores escriturados nos Livros "Apuração do ICMS (modelo n.º07) e Livro Inventário (modelo nº 09);
- Os Livros Diário se encontram escriturados, em sua maioria, por partidas mensais, e os lançamentos da movimentação bancária não refletem as movimentações contidas nos extratos bancários;
- Os Livros Diários 1999, 2000 e 2001 foram autenticados na Junta Comercial do Estado de São Paulo apenas em 28/07/2009.
- Não foram apresentados Livros Auxiliares que permitam a perfeita verificação dos lançamentos escriturados mensal e resumidamente nos Livros Diário.
- Não foram apresentados Livros de Entrada, Livros Razão Analítico ou Sintético que nos permitissem verificar os lançamentos escriturados resumidamente no Livro Diário.

- Os Livros Registro de Apuração do ICMS não refletem com exatidão os valores informados nas GIAs/ICMS entregues.

Deste trabalho fiscal desenvolvido no contribuinte FALSI & FALSI COMÉRCIO DE PEÇAS DIESEL LTDA - CNPJ n.º 68.899.962/0001-68, constatou-se a total irregularidade e imprestabilidade de sua escrita contábil, decorrentes da divergência dos lançamentos contábeis do Livro Diário com os valores escriturados nos Livros Fiscais e Gias-ICMS; da autenticação dos Livros Diário 1999, 2000 e 2001 apenas em 28/07/2009; da não contabilização integral da movimentação financeira, bem como de lançamentos contábeis feitos por partidas mensais nos anos-calendário de 1998 e 1999, sem que fosse observada a individualização dos mesmos em Livros Auxiliares.

Nos anos-calendário de 2000 e 2001, constatou-se que, embora tivessem ocorrido alguns lançamentos em data diversa do último dia do mês. (partidas mensais), estes eram escriturados contra a conta CAIXA preponderantemente, sem que houvesse os correspondentes lançamentos no Livro Razão.

Os suprimentos da conta CAIXA, nos anos-calendários 2000 e 2001 (que apresentam escrituração diária), foram realizados mensalmente, em um único lançamento, no último dia de cada mês, contra a conta BANCOS, cujos lançamentos (em valores expressivos) também não são escriturados no único Livro Auxiliar apresentado, denominado EXTRATOS.

O contribuinte apresentou o Livro Auxiliar EXTRATOS apenas para os períodos de 12/1998, 12/1999, 12/2000 e 12/2001. Todas as irregularidades aqui apontadas, podem ser constatadas nos Livros Diário e Razão, de fls. 2525 a 3048, e nos Livros Auxiliar Extratos, fls. 3051 a 3136.

Conforme disposto nos arts. 251, 258 e 259, do RIR/99, a escrituração do contribuinte, que optou pelo regime de tributação com base no Lucro Real, deve ser feita em observância as leis comerciais e fiscais, a seguir descrito:

O contribuinte intimado por diversas vezes (25/05/2011, 18/10/2011 e 21/11/2011), deixou de apresentar os Livros de Entrada, Livros Razão e/ou Livros Auxiliares, com a escrituração individualizada e obedecendo à ordem cronológica das operações, que permitissem a verificação de sua escrituração mensal resumida dos seus Livros Diário, **sob a alegação que não os escriturou ou já foram apresentados à época da fiscalização.**

Constatamos que os Livros Razão Analítico, de fls. 2879 a 3048, ao apresentar os saldos anterior/atual e o valor total lançado no mês, não respaldam com exatidão os lançamentos mensais efetuados nos Livros Diário.

Portanto, conforme foi visto, a escrituração comercial do contribuinte contraria o disposto no art. 259 do RIR/99.

Conclui-se, assim, que os valores dos Custos das Mercadorias Vendidas, considerados nas bases de cálculo do valor tributável dos tributos que originaram os autos de infração, ao não refletirem com exatidão os valores lançados nos livros comerciais e fiscais, devem ser reajustados tomando como base as informações disponíveis nas GIAs/ICMS, cujos valores deverão servir para o cálculo do novo valor tributável dos tributos, conforme abaixo:

Ano calendário 1998	CMV = R\$ 5.976.365,40
Ano calendário 1999	CMV = R\$ 4.967.687,46
Ano calendário 2000	CMV = R\$ 3.599.076,15
Ano calendário 2001	CMV = R\$ 6.050.037,87

O Recorrente, em manifestação ao referido Termo de Informação Fiscal, alega que a própria fiscalização da Receita Federal do Brasil em trabalho de diligência fiscal empreendida na sede da empresa encontrou divergências no confronto dos lançamentos registrados no Livro Diário versus Livros Fiscais.

Afirma que por ocasião da fiscalização era imprescindível que o ilustre Auditor-Fiscal atuante tivesse observado o disposto no inciso I e II, do artigo 530 do RIR/99.

Argüi que nessa linha, o Fisco deveria desclassificar a escrita fiscal, com o conseqüente arbitramento do lucro pela imprestabilidade da escrituração comercial, como também, pela não contabilização da movimentação financeira, inclusive bancária, o que se roga que seja feito pelos Doutos Conselheiros.

Lembra o fato que por ocasião da ação fiscal, o nobre Auditor Fiscal atuante mencionou em seu Termo de Reintimação nº 003, de 08/102/003 (de fls. 1712) de que "Vencido o prazo, e não tendo a empresa apresentado a esta fiscalização nenhuma documentação solicitada no Termo de Intimação Fiscal n. 001, de 06/12/2002, estamos procedendo a reintimação presente ..."

Declara que a bem da verdade, embora reintimado o contribuinte deixou de apresentar os livros fiscais e contábeis exigidos por não tê-los. (grifo nosso)

Afirma que com o intuito exclusivo de atender a fiscalização, escriturou o livro Diário de forma genérica e por partidas mensais, contrariando a legislação comercial, conforme foi verificado pelo nobre Auditor Fiscal na última diligência fiscal. (grifo nosso)

Alega que a escrituração feita em desacordo com a legislação comercial, com lançamentos resumidos, por partidas mensais, não individualizados, sem a correta identificação dos compradores e vendedores, como também, a falta de apresentação dos documentos, inviabilizou a apuração do lucro real, restando como medida extrema a desclassificação da escrita fiscal e o arbitramento do lucro, conforme determinado pelo Egrégio Conselho de Contribuintes.

Argumenta que comprovada a omissão de receita, pela não contabilização da movimentação bancária, a autoridade tributária deveria ter arbitrado a receita do contribuinte, tomando por base o valor dos depósitos bancários, apuradas em procedimento fiscal, aplicando-se o disposto nos artigos 529 e 530 do RIR/99.

Argüi que, de fato, o Fisco Federal pode presumir a existência de renda omitida em montante compatível a um percentual dos depósitos bancários e créditos bancários de origem não comprovada, mas deveria ter observado que as deficiências na escrita comercial, verificada pela não escrituração de livros auxiliares que possam suportar os lançamentos resumidos em partidas mensais no Livro Diário, bem como a falta de escrituração da movimentação bancária, inviabilizou a correta apuração do lucro real.

Defende que, neste contexto, comprovado o vício insanável da contabilidade, resta como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

Da análise dos procedimentos realizados e conclusões da diligência frente aos às razões de fato e de direito trazidos pelo Recorrente em sua manifestação verifica-se as conclusões da diligência foram feitas "**À vista dos documentos e/ou livros fiscais entregues foi feita a análise documental, com os recursos disponíveis**"

Ressalta-se que **não foi apresentada a totalidade dos documentos e/ou livros fiscais solicitados naquela Intimação** (Livros de Entrada e Livros Razão Analítica e Sintético), foram feitas REINTIMAÇÕES em 18/10/2011 e 21/11/2011, não sendo atendidas em sua totalidade até a data do encerramento dos trabalhos desta diligência fiscal.

O Recorrente intimado por diversas vezes (25/05/2011, 18/10/2011 e 21/11/2011), **deixou de apresentar os Livros de Entrada, Livros Razão e/ou Livros Auxiliares, com a escrituração individualizada e obedecendo à ordem cronológica das operações, que permitissem a verificação de sua escrituração mensal resumida dos seus Livros Diário, sob a alegação que não os escriturou ou já foram apresentados à época da fiscalização.**

Mostra-se evidente que a ausência de apresentação de Livros e Documentos foi um dos motivos pelo qual a Autoridade Fiscal constatou a total irregularidade e imprestabilidade de sua escrita contábil do Recorrente.

Nota-se a mudança de argumentação do Recorrente entre a apresentação do recurso voluntário e sua manifestação às conclusões da diligência.

Em seu recurso voluntário, afirmou que possuía todos os livros contábeis e fiscais exigidos pela legislação, os quais foram apresentados à Autoridade Fiscal em momento anterior à intimação para comprovar a origem dos depósitos bancários e que a que a movimentação de recursos nas contas bancárias objeto da autuação está devidamente escriturada nos livros Diário e Razão, de modo sintético, e no livro auxiliar denominado "Bancos - Extrato", de forma analítica.

Em sua manifestação às conclusões da diligência declara que **a bem da verdade, embora reintimada a contribuinte deixou de apresentar os livros fiscais e contábeis exigidos por não tê-los.** Afirma que **com o intuito exclusivo de atender a**

fiscalização, escriturou o livro Diário de forma genérica e por partidas mensais, contrariando a legislação comercial, conforme foi verificado pelo nobre Auditor Fiscal na última diligência fiscal. O Recorrente defende que, neste contexto, comprovado o vício insanável da contabilidade, resta como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável. (grifo nosso)

Verifica-se que o Recorrente pretende-se beneficiar da conduta de não apresentação da totalidade dos documentos e/ou livros fiscais solicitados na diligência fiscal que acarretou as conclusões já relatadas. Livros estes que alegou terem sido apresentados no curso do procedimento fiscal.

Não merecem prosperar as alegações do Recorrente, pois aplica-se ao presente caso o princípio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, ou, em outras palavras, **ninguém pode se beneficiar da própria torpeza**. Este princípio, de aplicabilidade geral em qualquer área do Direito, refere-se a questões de que nenhuma pessoa pode fazer algo incorreto e/ou desacordo com as normas legais e depois alegar tal conduta em proveito próprio.

Quanto ao regime de tributação, como já relatado, o Recorrente estava submetido ao Lucro Real no período-base que correspondia a omissão, cujo valor do imposto e do adicional a devem ser lançados **de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão**, de acordo com o Art. 24 da Lei nº 9.249/1995.

Ressalta-se, ainda, que o arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação, portanto mostra-se correto a utilização da apuração pelo Lucro Real no lançamento das infrações, tendo em vista que este regime foi o adotado pelo Recorrente.

Quanto as novos valores dos Custos das Mercadorias Vendidas, entende-se que são referentes às receitas contabilizadas. Portanto deduzidos dos depósitos não comprovados as receitas contabilizadas não há razões para reduzir aqueles valores da apuração de omissão de receita.

Entende-se que não é possível alterar o Custo das Mercadorias Vendidas na apuração dos valores de tributo com base nas receitas contabilizadas, pois o procedimento fiscal não realizou a auditoria dessas receitas.

DO ÔNUS DA PROVA

O Recorrente alega que o ônus da prova da existência material e fática dos pressupostos exigidos no Código Tributário Nacional, que embasam a cobrança de qualquer tributo, cabe única e exclusivamente ao fisco. Não se pode transferir a contribuinte o dever de prova.

Afirma que da mesma forma, o fisco não pode exigir do contribuinte a produção de prova negativa. Caberia a inversão do ônus *probandi* se a contribuinte admitindo,

reconhecendo, confessando a alegação do fisco, outro lhe oponha, fato impeditivo, modificativo ou extintivo. Mas, não é o caso dos autos.

Verifica-se que não tem razão o Recorrente em suas alegações, pois a presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. O extrato bancário é prova suficiente para a fiscalização. efetuar lançamento com base em omissão de receitas. O ônus da prova cabe ao Recorrente que deve justificar e comprovar a causa dos depósitos.

Constata-se que as provas foram obtidos por meio lícitos, logo não houve nenhum ato em desacordo com a Lei nº 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal). Caberia a quem alega comprovar a ilicitude das provas, contudo não o fez em nenhuma das oportunidades de se manifestar no processo.

O Recorrente ressalta que o art. 112 do CTN é claro no sentido de que, em caso de dúvida, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, contudo percebe-se que não é aplicável ao presente processo, pois em nenhum momento houve dúvidas quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

DOS OUTROS FATOS NÃO CONSIDERADOS NA AUTUAÇÃO

O Recorrente cita algumas situações que no seu entendimento não foram considerados na autuação (duplicidade de tributação de cobranças bancárias, títulos de terceiros em cobrança), contudo traz apenas alegações ao processo, não apresentando documentação comprobatória quanto aos fatos alegados.

Aduz que houve, *in casu*, flagrante desrespeito ao princípio da legalidade, uma vez que a simples desconfiança não tem o condão de gerar obrigação tributária. Ressalta que a fiscalização deve observar, sempre, o princípio da TIPICIDADE. Alega que uma autuação fiscal baseada em mera presunção é um procedimento execrado pelo Poder Judiciário. Aduz que a Administração Pública não pode nunca aplicar o princípio da verdade presumida. Destaca que a Administração Pública deve primar pela observância de um ponto de equilíbrio entre três princípios quase sempre associados: segurança jurídica, legalidade e proteção da confiança.

Por fim pondera que, o princípio da segurança jurídica é um vetor na busca pela justiça e prima pela observância de institutos consubstanciados, principalmente, no respeito aos direitos adquiridos, no devido processo legal e na irretroatividade da lei, ensejando, desta maneira, imposição de limites e a segurança, propriamente dita, do cidadão ao deparar-se com as invalidações dos atos administrativos considerados ilegais ou inconstitucionais, como o apresentado no caso presente, onde o Fisco Federal autuou a contribuinte por supostos depósitos bancários, que por si só não caracterizam omissão de receita.

Devem ser afastados todos os argumentos trazidos pois não se caracterizou-se nos presentes autos desrespeito aos referidos princípios. O lançamento foi realizado com base em disposição do Art. 42 da Lei 9430/96. Pisa-se que conforme disposição cristalina desse artigo caberia ao Recorrente comprovar com documentos hábeis a origem dos depósitos bancários, contudo não o fez.

DA EXIGÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE RECEITAS OMITIDAS

O Recorrente alega a impossibilidade da exigência do PIS e da COFINS, posto que no seu entendimento depósitos bancários não podem ser caracterizados como faturamento.

Tratando-se de auto de infração reflexo em razão de omissão de receitas apurado em fiscalização de IRPJ, mantida a exigência principal quanto à ocorrência de receitas omitidas, tal conclusão também deve se estender à CSLL, PIS E COFINS.

Ressalta-se que o art. 42 da Lei 9.430/96 dispõe tão somente de um meio de prova indireta de receitas, ou seja, de uma presunção *juris tantum* que autoriza a Fiscalização a concluir pela existência de receitas omitidas, e somente na hipótese de o contribuinte não lograr êxito em demonstrar a origem de ingressos na sua conta bancária. Trata-se, assim, de uma presunção relativa, cabendo prova em contrário, o que não foi realizado a contento pelo Recorrente.

É importante ainda ressaltar que o art. 42 da Lei 9.430/96 é apenas um meio de prova da existência de receitas omitidas, aplicando-se a todos os tributos federais, pois não trata de um aspecto da hipótese de incidência do IRPJ.

Conforme já abordado, embora tal presunção legal admitisse a prova em contrário, a Recorrente nada trouxe aos autos que pudesse comprovar a origem dos ingressos nas suas contas bancárias, restando configurada a omissão de receitas.

Portanto, cumpridas as exigências previstas no art. 42 da Lei 9.430/96 a fim de apurar receitas omitidas, deve ser afastada a alegação da impossibilidade da exigência do PIS e da COFINS sobre tais receitas.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, no sentido de :

1. No mérito, ajustar a base de cálculo do lançamento de ofício para excluir a totalidade das receitas já contabilizadas e tributadas pelo recorrente, em face da duplicidade, nos seguintes valores: R\$ 6.584.860,19 (1998), R\$ 5.190.236,45 (1999), R\$ 4.870.053,69 (2000) e R\$ 7.627.811,01 (2001);
2. ajustar a base de cálculo do lançamento de ofício para excluir os valores das transferências bancárias entre as contas-correntes objeto de tributação, conforme demonstrativos apresentados pelo Recorrente, fls. 3207 a 3218, nos valores totais de R\$ 554.399,43 (1998), R\$ 2.080.093,75 (1999), R\$ 88.490,00 (2000) e R\$ 270.191,70 (2001)
3. Após os ajustes dos itens 1 e 2, em relação à parte remanescente, acatar a preliminar de decadência para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1998, no que se

Processo nº 19515.004065/2003-11
Acórdão n.º **1402-003.587**

S1-C4T2
Fl. 3.937

refere ao IRPJ e CSLL; e para os fatos geradores ocorridos até 30/11/1998, inclusive, em relação ao PIS e a Cofins.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada

Acompanharia o Conselheiro Relator na rejeição das preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de 1ª instância, bem como no acolhimento parcial da arguição de decadência. Contudo estas questões restam superadas na medida em que, no mérito, vislumbro outros requisitos para a imputação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, na linha do que se infere das seguintes indicações consignadas na Resolução nº 107-00.716 (e-fls. 3221/3226):

RELATÓRIO

[...]

Cientificada em 03/11/2006 (fl. 2442v), a empresa apresentou, em 04/12/2006, o Recurso de fls. 2454/2506, articulado da seguinte forma, em síntese:

• Alega que a movimentação de recursos nas contas bancárias objeto da autuação está devidamente escriturada nos livros Diário e Razão, de modo sintético, e no livro auxiliar denominada "Bancos - Extrato", de forma analítica, mas que, apesar de estar de posse dos referidos livros — assim como da resposta à intimação fiscal para comprovar a origem dos depósitos, na qual a empresa informou não estar legalmente obrigada a realizar o trabalho da Fiscalização, mas sim a esclarecer quaisquer dúvida quanto a qualquer lançamento, bem como comprová-los documentalmente -, mesmo assim o Fisco efetuou o presente lançamento, considerando como receita omitida o valor dos depósitos e créditos nas referidas contas bancárias;

[...]

• Reclama de não ter o Fisco efetuado auditoria fiscal-contábil nos livros e documentos da empresa, optando simplesmente por intimá-la a comprovar a origem de aproximadamente 16.200 registros bancários, o que demandaria a vinculação dos respectivos valores com uma quantidade de documentos que facilmente chegariam à quantidade de 50.000 ou 60.000. Assim, e sendo que toda a movimentação bancária estava devidamente contabilizada, entende que caberia ao Fisco aplicar os procedimentos de auditoria por meio de amostragem e testes, intimando a Recorrente a comprovar, documentalmente, as operações selecionadas para exame, no número que julgasse conveniente para sua convicção;

• Argui no sentido de que a tributação com base na presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada só pode ser realizada com base no lucro arbitrado, uma vez que desconsidera a existência de regular escrituração;

[...]

VOTO

[...]

Analisadas as peças do processo, entendo não reunir ele as informações necessárias para a apreciação da matéria na profundidade recomendada e suficiente para a perfeita solução da lide.

A autuação refere-se a omissão de receitas representada por valores creditados em contas de depósito mantidas pela autuada nos anos calendário 1998 a 2001, cuja origem dos recursos utilizados não foi comprovada.

No Termo de Verificação Fiscal não foi informado se as referidas contas foram ou não contabilizadas, embora o Fisco tenha estado de posse dos livros Diário e Razão, como di conta o Termo de Devolução de Documentos n.º. 002 (fl. 1708).

Tendo a impugnante sustentado que as contas bancárias em questão foram devidamente escrituradas em sua contabilidade, a Turma Julgadora que proferiu a decisão de primeira instância não aceitou a alegação, ao argumento de falta de comprovação.

No Recurso a este Conselho de Contribuintes, a interessada traz aos autos cópias de folhas dos livros Diário e Razão, onde se verifica que todas as contas bancárias que dão respaldo à autuação foram objeto de contabilização.

Assim, e tendo em vista que, na análise dos lançamentos relativos a omissão de receitas caracterizada por depósitos de origem não comprovada, como no presente caso, tem sido relevante para os Conselheiros dessa Câmara saber se as contas bancárias foram ou não contabilizadas, entendo prudente a realização de diligência a fim de verificar a autenticidade regularidade da escrituração da interessada juntada aos autos por cópias dos livros Diário e Razão.

Pelo exposto, voto no sentido de ser baixado o processo em diligência para a verificação acima, podendo, para isso, serem utilizados todos os documentos, informações e argumentos contidos no presente processo, além de solicitação e de exames de outras informações e documentos que se mostrarem necessários, devendo, antes do processo retornar a esta Câmara, ser aberto prazo de 30 dias para que a interessada se manifeste sobre o resultado da diligência, se o quiser. (destaques do original)

A motivação do questionamento assim deduzido pela 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes tem origem na jurisprudência constituída a partir de lançamentos fundamentados no art. 42 da Lei nº 9.430/96 e que apresentavam evidências de que o sujeito passivo contabilizara depósitos bancários no período autuado, motivadores de decisões assim ementadas:

IRPJ/CSLL E REFLEXOS - PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM É A CONTA CAIXA - A presunção legal trazida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 é uma importante ferramenta colocada à disposição do fisco, mas só pode ser utilizada quando não restarem dúvidas no tocante ao fato índice, cuja prova, direta, está a cargo da fiscalização. Sabendo que a fonte dos depósitos bancários devidamente contabilizados foi a conta caixa (origem), a auditoria deveria se concentrar nesta conta, dela escoimando eventuais suprimentos fictícios (cheques compensados mantidos no caixa) que poderiam desnudar a omissão de receitas por outra tipificação legal. (Acórdão nº 107-08.282, sessão de 19 de outubro de 2005, Relator Conselheiro Luiz Martins Valero)

IRPJ/CSLL E REFLEXOS - PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal trazida pelo art. 42 da

Lei nº 9.430/96 é uma importante ferramenta colocada à disposição do fisco, mas só pode ser utilizada, quando não restarem dívidas no tocante ao fato índice, cuja prova, direta, está a seu cargo. É imprescindível que o fisco identifique primeiramente se os créditos bancários foram contabilizados ou não. (Acórdão nº 107-08.600, sessão de 21 de junho de 2006, Relator Conselheiro Luiz Martins Valero)

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS ESCRITURADOS.

Tratando-se de contas bancárias cuja movimentação financeira foi devidamente contabilizada, incabível a presunção de omissão de receitas pela falta de comprovação da origem dos depósitos nelas realizados. Nesse caso, as verificações fiscais devem recair sobre as contrapartidas dos suprimentos registrados na contabilidade. (Acórdão nº 107-09.218 - Sessão de 7 de novembro de 2007, Relator Conselheiro Jayme Juarez Grotto)

No Acórdão nº 107-08.282, destaco que a autoridade fiscal havia iniciado a verificação da forma de contabilização dos depósitos bancários porém, constatando que todos teriam contrapartida na conta caixa, expurgou as transferências e outros créditos, intimando o sujeito passivo a comprovar a origem dos depósitos bancários e, frente à justificativa do sujeito passivo de que as origens seriam as vendas e outros créditos a receber, apurou os depósitos bancários de origem não comprovada a partir da diferença entre as receitas identificadas e os depósitos questionados. A Câmara não admitiu este procedimento, acompanhando o Conselheiro Relator que assim se manifestou:

Não se sustentam, entretanto, as exigências calçadas na acusação de depósitos bancários, em relação aos quais a pessoa jurídica não teria comprovado, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações.

Ora, corno dito, nas presunções legais o que o fisco não precisa provar é o fato presumido - a omissão de receitas. Mas jamais está dispensado de fazer, de forma direta e cabal, a prova da ocorrência do fato índice.

A presunção trazida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 é uma poderosa ferramenta à disposição do fisco, mas ela deve ser manejada nos estritos limites e pressupostos de sua legalidade, não se admitindo que o fato indiciário - depósito bancário sem origem - que a sustenta seja provado de forma indireta.

Com efeito, dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430/96, na parte em que aplicável ao caso em exame:

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.

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

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

Os grifos, em perfeita consonância com a teoria da prova nas presunções legais, não deixam margem a dúvidas de que a intimação para a comprovação deve especificar cada depósito e não o montante global de um período, ainda que mensal.

Ao descrever a sistemática de escrituração contábil utilizada pela empresa, o auditor fiscal é incisivo ao dizer que todos os depósitos bancários da empresa possuem como origem o dinheiro na conta caixa, chegando mesmo a asseverar que "não existe depósito bancário que não proceda da conta caixa" (fls. 2.213).

No Demonstrativo que elaborou às fls. 2.216, a fiscalização, levando em conta as entradas mensais de caixa por vendas a vista, duplicatas recebidas, vendas do ativo permanente e outras receitas, aponta diferenças em relação aos depósitos bancários que relacionou.

Em outro ponto, ao abordar a conta contábil "Bancos Conta Movimento", a fiscalização afirma que "não existem depósitos bancários realizados por clientes/terceiros diretamente nesta conta".

Na diligência solicitada por esta Câmara, cujo resultado está às fls. 2.428 a 2.435, a fiscalização confirma que as entradas em bancos tem origem contábil na conta caixa e que esta por sua vez, ainda contabilmente, era abastecida pela conta bancos.

Fossem transações circulares entre contas do disponível, nenhuma irregularidade se apresentava, desde que a injeção de recursos novos dentro do círculo tivesse origem.

Eis o ponto central da questão. Diz o fisco que os recursos contabilizados na conta caixa, tendo como origem a conta bancos, no caixa não ingressaram pois os cheques teriam sido compensados.

Ora manter em caixa recursos que já foram destinados a terceiros é suprimento fictício de caixa, visando exatamente cobrir lançamentos a crédito da conta que, não fossem os suprimentos, apresentaria saldo credor. Se os lançamentos a crédito de caixa que provocariam o "estouro" estão representados pelos depósitos bancários, como dito pelo diligenciante, e os depósitos efetivamente aconteceram, conforme extratos, bastaria ao auditor excluir da conta caixa as entradas "justificadas" pelos cheques compensados que jamais poderiam permanecer no caixa.

Pronto, estaria desnudado o "esquentamento" de recursos via conta caixa. Lembre-se, a fiscalização teve em mãos os extratos bancários da fiscalizada e pode comprovar, como destacou às fls. 2.214, que não houve entradas, diretamente em bancos, de recursos de origem desconhecida. O auditor confirmou que todos os depósitos bancários provinham da própria empresa (caixa) e não de terceiros, logo eventual infração só poderia se materializar na conta caixa.

Em outras palavras, eventuais recursos novos injetados no círculo só poderiam "brotar" dentro da própria conta caixa, principal abastecedora da conta bancos. A auditoria fiscal, portanto, deveria ter se concentrado na movimentação da conta caixa, ainda que tenha constatado que a maior parte dos depósitos em bancos tenha sido em cheque e DOCs, mas sempre tendo como origem contábil a conta caixa, pois essa era a sistemática adotada pela empresa.

Diz o fisco que essa tarefa se revelou impossível face aos lançamentos no livro Diário serem feitos por totais mensais. Ora, mas o auditor dispunha dos extratos bancários fornecidos pela própria fiscalizada que são, por natureza analíticos.

Não consta dos autos intimação específica para que a fiscalizada apresentasse os livros auxiliares ou comprovasse as entradas e saídas de caixa de forma a "abrir"

os totais mensais a que alude a fiscalização. Logo, as partidas mensais não eram entrave à auditoria.

Depõe ainda contra as conclusões do fisco, no tocante aos depósitos bancários, o fato de que a fiscalização foi originada pelo indício representado pela divergência entre a receita bruta declarada pela fiscalizada no ano-calendário de 1998 de R\$ 6.576.634,56 e o total da movimentação bancária a crédito de R\$ 17.059.432,44 (fls. 2.211). Ocorre que, excluídas as transferências (fls. 2.216), os depósitos bancários líquidos no referido ano foram de R\$ 5.595.723,45.

Os Auditores Fiscais da Receita Federal, detém, com exclusividade, a prerrogativa do lançamento tributário. Reconheço que a busca da verdade real é árdua e espinhosa, mas é a contrapartida ao poder conferido pela Lei exigida dos agentes do fisco. Só assim o lançamento gozará de presunção de certeza e liquidez.

Em suma, as presunções legais não podem ser utilizadas sem que os fatos indutores estejam livres de dúvida. (negrejei)

A 7ª Câmara, portanto, não admitiu que obstáculos como a escrituração resumida do Livro Diário ou o registro contábil dos depósitos bancários em contrapartida à conta Caixa justificassem a interrupção da verificação da origem contábil dos depósitos escriturados. Circunstâncias semelhantes aparentam estar presentes na escrituração da contribuinte aqui autuada.

À e-fl. 2557 consta a relação de documentos recebidas pelo fiscal autuante em 19/11/2002, dentre as quais figuram "Diário Geral nº 04 a 07 ref. 1998 à 2001" e "Razão Analítico ref. 1998, 1999, 2000 e 2001". Em 31/03/2003 a autoridade fiscal devolveu tais livros ao contribuinte, conforme registrado à e-fl. 1738. Naquela ocasião já o havia intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários, conforme termo de 13/12/2002 (e-fls. 1570/1737), reiterado depois da devolução dos livros, em 14/04/2003 (e-fls. 1739). Concedidas prorrogações de prazo e lavrada nova reintimação fiscal em 13/10/2003, a autoridade lançadora exara o Termo de Verificação Fiscal à e-fl. 1745, nos seguintes termos:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, procedemos a fiscalização do contribuinte acima identificado, conforme determinado no Mandado de Procedimento Fiscal, onde verificamos os seguintes fatos:

DESCRICAÇÃO DOS FATOS

1. Através do Termo de Intimação Fiscal n.001, de 06/12/2002, o contribuinte foi intimado a comprovar as origens dos depósitos/créditos bancários, relacionados nos anexos e relativos aos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001, apresentando documentos comprobatórios.

2. Não tendo a empresa logrado comprovar as origens dos recursos depositados / creditados, caracterizado ficou a Omissão de Receitas.

BASE TRIBUTÁVEL

3. Valores relacionados nos quadros resumos e nas relações anexas ao Termo de Intimação Fiscal n.001, de 06/12/2002.

ENQUADRAMENTO LEGAL 03. *Infração aos artigos 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226 e 229 do RIR/94; artigo 24 da Lei n. 9.249/95; artigo 42 da Lei n.*

9.430/96; artigos 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 282, 287 e 288, do RIR/99.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em 03(três) vias de igual forma e teor, assinado pelo(s) Auditor(es) Fiscal (is) da Receita Federal e pelo contribuinte/preposto da fiscalizada, que neste ato recebe uma das vias.

Os autos de infração de IRPJ e CSLL foram formalizados na sistemática do lucro real trimestral, do 1º trimestre de 1998 ao 4º trimestre de 2001, sem qualquer indicação de valores originalmente declarados pelo sujeito passivo, além da exigência de Contribuição ao PIS e COFINS devidos mensalmente no mesmo período.

Não localizei, nos autos, nenhuma referência às DIPJ apresentadas pelo sujeito passivo. Porém os livros Diário e Razão referentes a 1998, o primeiro autenticado em 03/05/1999, registram encerramento, bem como demonstrações financeiras anuais. O mesmo se verifica às e-fls 2705/2716 no livro Diário apresentado para o ano-calendário 1999, às e-fls. 2800/2810 no livro Diário apresentado para o ano-calendário 2000 e às e-fls. 2901/2911 no livro Diário apresentado para o ano-calendário 2001, e, muito embora a autoridade fiscal encarregada da primeira diligência tenha observado que estes livros somente foram autenticados em 28/07/2009, ou seja, depois do início daquela diligência (e-fls. 3235/3236), o fato é que livros com a mesma identificação foram apresentados à Fiscalização e nada nos autos permite afirmar que fossem eles diversos daqueles juntados por ocasião do recurso voluntário.

Observo, ainda, que os comprovantes de arrecadação apresentados em embargos, motivadores do acolhimento parcial da decadência, no que se refere ao IRPJ e à CSLL, trazem indicados os códigos de arrecadação 2484 (CSLL - Demais PJ que apuram o IRPJ com base em lucro real - Estimativa mensal) e 5993 (IRPJ - Optantes apuração c/ base no lucro real - Estimativa mensal), ao longo de todos os períodos de apuração de 1998 a 2001 como também informado nas DCTF que teriam sido apresentadas em diligência, e novamente juntadas em embargos às e-fls. 3578/3594, códigos esses indicativos de recolhimentos mensais estimados, típicos de apuração anual do IRPJ e da CSLL. Caso optasse pela apuração trimestral do IRPJ, a contribuinte estaria obrigada a recolhimentos nos códigos 0220/3373 (IRPJ - PJ obrigadas/PJ não obrigadas ao lucro real - Entidades não financeiras - Balanço trimestral) e (6012 (CSLL - Demais PJ que apuram o IRPJ com base em lucro real - Balanço trimestral).

Ou seja, de plano constato que nenhuma justificativa há, nos autos, para a exigência do IRPJ e da CSLL segundo a sistemática do lucro real trimestral. Antes disso, porém, retomando a exposição precedente, o fato é que, assim como não se pode, pelas razões antes expressas, negar valor aos livros juntados em recurso voluntário e confirmados na primeira diligência, também não se pode ignorar que a escrituração da movimentação bancária neles expressa foi promovida em contrapartida a créditos na conta Caixa e, ainda, por totais mensais, à semelhança do que observado no primeiro precedente antes citado (Acórdão nº 107-08.282), e isto sem que a Fiscalização apresentasse qualquer objeção ou mesmo questionasse a existência de livros auxiliares, como exige o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99:

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que

modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

[...]

Neste contexto, à míngua de qualquer constatação registrada pela autoridade fiscal em face dos livros que lhe foram apresentados, não é possível extrair consequências de deficiências assim vislumbradas na escrituração dos depósitos bancários verificados nos períodos autuados. Tivesse a Fiscalização apontado a impossibilidade de identificar sua origem contábil em razão da escrituração resumida desacompanhada de livros auxiliares - hipótese na qual se poderia, inclusive, cogitar de arbitramento dos lucros na forma do art. 530, II, "a" do RIR/99 - ou mesmo em razão do registro dos depósitos em contrapartida à conta Caixa, algum litígio se estabeleceria acerca do ônus probatório do sujeito passivo acerca da origem dos depósitos bancários. Porém, o vício aqui identificado é precedente: a autoridade fiscal teve sob seu exame a escrituração contábil, mas não lhe negou validade nem criticou o seu conteúdo informativo.

Veja-se que no segundo precedente indicado (Acórdão nº 107-08.600) houve exame da contabilidade, mas a Câmara o considerou insuficiente não só porque os questionamentos fiscais tiveram em conta montantes mensais dos depósitos bancários, mas também porque a acusação determinou o valor tributável sem investigar a origem contábil dos depósitos escriturados, consoante se observa neste excerto do voto condutor do julgado:

[...]

Nas ações fiscais dessa espécie, em relação a pessoas físicas, basta ao fisco selecionar e individualizar os depósitos e intimar o contribuinte a fazer prova da origem dos recursos.

*Já em relação às pessoas jurídicas que mantém escrituração contábil e fiscal, sempre com o objetivo de fazer prova do fato indiciário, é **imprescindível que o fisco verifique de antemão se os créditos bancários selecionados foram contabilizados ou não:***

a) se os créditos foram devidamente contabilizados, logicamente o lançamento teve como contrapartida conta contábil do disponível (caixa ou bancos); do realizável (contas a receber, por exemplo); do passivo (empréstimos) ou diretamente uma conta de receita. Nessa hipótese o trabalho fiscal deve se concentrar nessas contas, pois são elas a evidente origem dos recursos;

b) se os créditos não foram contabilizados, dependendo do montante em relação ao movimento global da empresa, estar-se-á diante de uma contabilidade imprestável, passível, portanto, de aplicação do arbitramento do lucro, com a inclusão dos créditos bancários omitidos, cuja origem dos recursos o contribuinte não comprovar. Não sendo o caso de arbitramento, cabe a aplicação pura da presunção

legal de omissão de receitas, cujo valor será tomado pelo mesmo valor dos depósitos não comprovados, recompondo-se o lucro declarado.

Ora, como dito, o fisco teve em mãos a contabilidade da fiscalizada. Não consta do autos que tenha conferido o razão contábil para, pelo menos, evidenciar a falta de contabilização de depósitos bancários.

Diferenças apuradas entre a soma de depósitos bancários e a receita declarada constitui, sem dúvida, um poderoso indicio de omissão de receitas, mas isso não é suficiente para a inversão total do ônus da prova levada a efeito pela fiscalização. (negrejei).

No referido caso, distintamente do presente, a autoridade fiscal examinou a escrituração contábil, mas entendeu não comprovada a origem dos depósitos ao constatar que as receitas declaradas eram inferiores aos créditos líquidos apurados nas operações bancárias. Ainda assim, o exame da escrituração contábil foi considerado insuficiente para caracterização da presunção legal, vez que não identificados depósitos não contabilizados ou contabilizados em contrapartida a origem questionável. Com maior razão, portanto, o procedimento fiscal aqui desenvolvido também não se prestaria a constituir a presunção legal imputada ao sujeito passivo.

O terceiro precedente (Acórdão nº 107-09.218), para além do apontamento de ausência de intimação individualizada para comprovação da origem dos depósitos bancários, também evidencia a relevância, no contencioso, da constatação de contabilização dos valores questionados, consoante se extrai de seu voto condutor:

[...]

Assim, é perfeitamente cabível a utilização dessa presunção nos casos em que a pessoa jurídica mantém contas bancárias em nome de terceiras pessoas, ou, mesmo que em seu nome, a mantém à margem da escrituração. Nesses casos, se não comprovado que os recursos depositados provêm das receitas devidamente escrituradas e declaradas, é lícito concluir que têm origem em receitas sonegadas à tributação.

O mesmo não pode ser aplicado, porém, aos depósitos efetuados em contas de titularidade do contribuinte e devidamente escriturados na contabilidade.

Nesse caso, a própria escrituração faz prova de que os depósitos foram efetuados com os recursos escriturados, inibindo a cômoda presunção legal de omissão de receitas e impondo ao agente do Fisco o aprofundamento das investigações para a comprovação de eventual infração.

No caso dos autos, a própria Fiscalização informa no Termo de Verificação Fiscal (fl. 250) e no Termo de Intimação Fiscal (fl. 96) que os depósitos foram devidamente escriturados, o que também se comprova no balancete à fl.

210. Logo, não cabe considerar que tais depósitos não têm origem comprovada, posto que esta está na própria escrituração, não refutada pelo Fisco. (negrejei)

No presente caso, a autoridade fiscal não declara os depósitos bancários contabilizados. Mas isto porque teve os livros contábeis em seu poder e se omitiu na análise, inviabilizando, assim, a inversão do ônus da prova em desfavor do sujeito passivo.

Em circunstância semelhantes, também me manifestei contrariamente à manutenção da exigência, consoante ementa assim consignada no Acórdão nº 1101-00.420:

OMISSÃO DE RECEITAS. CONTAS BANCÁRIAS NO PAÍS. PRESUNÇÃO NÃO CARACTERIZADA. Inexistindo análise da escrituração mantida pela contribuinte, desconstituindo os fatos nela narrados ou atestando a ausência de registro da movimentação bancária, é insuficiente, para inversão do ônus da prova, o não atendimento de intimação para comprovação da origem de depósitos bancários.

Observando que, naqueles autos, a contribuinte apresentara seus livros contábeis à autoridade fiscal, inclusive sujeitando-se a questionamentos acerca de divergências entre os montantes neles escriturados e as informações prestadas em DIPJ, mas com posterior exigência, apenas da comprovação da origem dos depósitos bancários, inclusive enquanto a Fiscalização mantinha em sua posse os livros contábeis apresentados, nos quais estava evidenciado o registro de depósitos considerados como indícios de omissão de receitas, manifestei-me nos seguintes termos:

Destes elementos contidos nos autos infere-se que, mesmo tendo em sua posse os Livros Diário e Razão da contribuinte, a autoridade lançadora, à vista dos extratos bancários que também lhe foram entregues, selecionou os ingressos mais significativos e intimou a contribuinte a comprovar sua origem, sem antes, ou mesmo depois, verificar se eles eventualmente estariam escriturados.

Oportuno recordar o que dispõe a Lei nº 9.430/96:

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

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

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

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

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

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

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

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

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

Aqui, como visto, houve intimação individualizando os depósitos bancários cuja origem deveria ser comprovada, a qual, embora reiterada, não foi atendida pela contribuinte. Poder-se-ia, então, concluir que se caracterizou a omissão de receitas, porque não comprovada, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, especialmente tendo em conta a obrigação expressa no já citado RIR/99:

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, e Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

[...]

Não se pode olvidar, porém, que o próprio Regulamento do Imposto de Renda, prosseguindo na disciplina quanto à Prestação de Informações à Secretaria da Receita Federal, complementa:

Art 928.

[...]

§ 5º Em casos especiais, para controle da arrecadação ou revisão de declaração de rendimentos, poderá o órgão competente exigir informações periódicas, em formulário padronizado (Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º, parágrafo único).

[...]

Art 932. Havendo dúvida sobre quaisquer informações prestadas ou quando estas forem incompletas, a autoridade tributária poderá mandar verificar a sua veracidade na escrita dos informantes ou exigir os esclarecimentos necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 108, § 6º).

É certo que os artigos 928 e 932 do RIR/99 foram concebidos para os casos de informações prestadas por terceiros, e não pelo próprio sujeito passivo, no interesse da Administração Tributária. Todavia, suas disposições nada mais fazem do que renovar a importância dada à escrituração e às declarações prestadas pelos sujeitos passivos, expressa em capítulo anterior do mesmo Regulamento:

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

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

Significa dizer que o procedimento fiscal para constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, em caso de não atendimento à intimação, não se resume à formalização desta intimação e à lavratura do auto de infração. Havendo a apresentação de escrituração pelo sujeito passivo, bem como de declarações de rendimentos compatíveis com esta, como no presente caso, deve-se proceder à análise individualizada dos créditos, determinada no § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, antes transcrito, para desconstituição da origem contábil dos valores eventualmente contabilizados.

Observe-se, ainda, que o art. 925 do RIR/99 afasta a presunção de veracidade da escrituração nos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração. Todavia, a tanto não se presta o art. 42 da Lei nº 9.430/96, enquanto não atendidos os requisitos nele especificados.

Uma vez contabilizados os depósitos bancários, haverá necessariamente uma origem contábil a ser investigada pelo Fisco. Assim, a intimação para comprovação da origem dos depósitos bancários, desacompanhada de análise prévia ou posterior da escrituração existente, hábil a desconstituir os fatos narrados na contabilidade, não se prestará, em caso de não atendimento, à inversão do ônus da prova.

Restou aqui evidenciado que a contribuinte escriturava contabilmente sua movimentação bancária em contra partida a registros no passivo circulante, destinava parte destes valores a pagamento de fornecedores/parceiros, e aparentemente reconhecia a sobra como receita de sua atividade. Presentes estes registros tempestivo no Livro Razão, não é possível, no curso do contencioso administrativo, questionar se todos os depósitos estavam escriturados, se a contrapartida contábil estava documentalmente justificada, ou se a receita daí decorrente era apenas aquela reconhecida pela contribuinte.

Ainda que a contribuinte não tenha respondido às intimações no curso do procedimento fiscal, nem mesmo solicitado a devolução dos correspondentes Livros para atendê-las, impõe-se, pelos argumentos antes expostos, a conclusão de que o indício constituído pela Fiscalização, no presente caso, não se conforma àquele previsto em lei e, assim, não autoriza a presunção de que receitas foram omitidas.

Por estas razões, impõe-se declarar improcedente, nesta parte, o lançamento.

No presente caso, com mais razão, a exigência não pode subsistir. A autoridade fiscal teve sob seu poder a escrituração contábil do sujeito passivo e não exteriorizou qualquer exame nela procedido, nem indicou qualquer vício que permitisse desconsiderar o que nela expresso. Não executou, assim, a análise individualizada exigida pelo art. 42, §3º da Lei nº 9.430/96 e, portanto, não constituiu o indício exigido por lei para presunção da omissão de receitas e conseqüente inversão do ônus da prova.

Por tais razões, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e cancelar, na íntegra, todas as exigências formuladas, porque fundamentadas exclusivamente na referida presunção legal.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Processo nº 19515.004065/2003-11
Acórdão n.º **1402-003.587**

S1-C4T2
Fl. 3.949
