



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19515.007524/2008-15
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-003.566 – 1ª Turma**
Sessão de 05 de abril de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente TRANSPORTADORA MATUPA EIRELLI ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. LEI 9.249/1995, ART. 24. LEI 9.430/1996, ART. 42. ARBITRAMENTO DOS LUCROS. RIR/1999, ART. 530, II, a.

É legítima a tributação de omissão de receitas pelo regime de lucro real, na forma do artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, caso o contribuinte se submeta a este regime. Nesse sentido, também é a disposição do artigo 24, da Lei nº 9.249/1995.

O arbitramento dos lucros, na forma do artigo 530, II, a, do RIR/1999, depende da caracterização da hipótese tratada especificamente neste dispositivo no lançamento tributário.

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Luís Flávio Neto, substituído pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Redator *Ad Hoc*

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Considerando que fui designado relator ad hoc para o presente processo, tendo em vista o pedido de exoneração realizado pela relatora original, após a sessão de julgamento, transcrevo, adiante, relatório e voto por ela trazidos na data do julgamento.

Tratam-se de **autos de infração** (E-fls. 715 ss.) para a exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS, COFINS, relativamente aos anos calendário 2002 a 2004, decorrente da acusação fiscal de omissão de receitas configurada pela existência de diferenças entre os totais mensais correspondentes aos depósitos bancários, que não teriam sido contabilizados, e os correspondentes faturamentos constantes em DIPJ, com a imputação de multa de ofício agravada no percentual total de 112,5% e multa qualificada agravada no total de 225%, conforme o **Termo de Verificação Fiscal** (E-fls. 708 ss.).

Insurgindo-se, a contribuinte apresentou **impugnação administrativa** (E-fls. 789 ss.), sustentando decadência; contabilização e pagamento no prazo dos tributos; quebra ilegal do sigilo bancário e agravamento da multa; ausência de utilização de interposta pessoa ou embaraço à fiscalização; autuação sem observância da contabilização, inaplicabilidade da multa qualificada, confisco na tributação de depósitos no lugar do lucro; tributação indevida pela Contribuição do PIS e COFINS sobre créditos bancários representativos de do recebimento de ativos, receita operacional, transferências bancárias entre matriz e filial e empréstimos no lugar do faturamento; necessidade de arbitramento do lucro; base de cálculo excessiva; erros grosseiros: créditos não eliminados, créditos de empréstimos, redução de saldos devedores e transferências entre contas da mesma titularidade não foram eliminados dos créditos totais tributados; créditos em duplicidade: desconto comercial; existência de depósitos bancários realizados em março de 2003, no montante de R\$ 9.878.809,64; que foram considerados em duplicidade; inaplicabilidade da

multa qualificada (Súmula 14 do CARF); necessidade de realização de diligência; reuendo por fim o arquivamento definitivo da representação para fins penais.

Diante de tais alegações, foi solicitada **diligência** (E-fls. 1203 ss.) pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I, para que saneasse o processo, permitindo a sua apreciação. Em resposta, foi apresentada **informação fiscal** (E-fls. 1274 ss.), registrando a desistência parcial da impugnação, por inclusão dos débitos no programa de parcelamento estabelecido pela Lei n. 11.941/2009, ante se chegar à seguinte conclusão:

" Do exposto, e com base nos elementos apresentados pelo contribuinte no curso do presente procedimento de diligência, concluímos, conforme quadroresumo a seguir (cujo detalhamento mensal está demonstrado no anexo 5 deste relatório),

que a totalidade dos depósitos/créditos bancários integrantes da movimentação financeira mantida pelo contribuinte nos anos calendário de 2002, 2003 e 2004 junto ao Banco do Brasil S/A, e que constituiu a base tributável do lançamento formalizado através do processo administrativo n. 19515.007524/200815, compreendia valores representativos de transferências entre contas de mesma titularidade majoritariamente transferências entre matriz e filiais e de valores não identificados como receita tributável, como empréstimos/financiamentos, estornos, cheques devolvidos, resgates de aplicações financeiras, créditos CPMF e outros:

(...)"

Na sequência, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I proferiu o **acórdão n. 16-30.324** (E-fls 1301 ss.), julgando parcialmente procedente a impugnação, pelas razões resumidas na seguinte ementa:

" A S S U N T O : IMPOSTO SOBRE A RENDA DE P E S S O A JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003, 2004 DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, segundo o previsto pelo artigo 150 do CTN, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, em razão da ocorrência de pagamento (recolhimento) efetuado por parte do contribuinte. No caso de não haver pagamento ou de haver a ocorrência de situação prevista para qualificação da multa de ofício, aplica-se o previsto no artigo 173 do C T N .

Foram atingidos pela decadência os lançamentos do PIS e da COFINS, relativos aos meses de janeiro a novembro de 2002.

QUEBRA ILEGAL DO SIGILO BANCÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. Os dados bancários foram obtidos, legalmente, com base no previsto no Decreto nº 3.724/2001, artigo 2º , § 5º e artigo 3º, incisos VII e XI .

OMISSÃO DE RECEITA. VALOR NÃO DECLARADO NA "DIPJ".

É válido o lançamento realizado em decorrência da comprovação da omissão de receita caracterizada pela não informação à Receita Federal do Brasil, através da DIPJ, de valores creditados em conta bancária relativos a cobrança de vendas realizadas.

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA.

Crédito em conta bancária sem apresentação de documentação e comprovação da origem caracteriza presunção legal de omissão de receita. Exonerada a parte do lançamento referente às transferências de numerários entre contas bancárias, apuradas através de diligência realizada.

MULTA QUALIFICADA. MULTA AGRAVADA.

Correta a aplicação da multa qualificada sobre o IRPJ e lançamentos reflexos decorrente das receitas omitidas, pois a conduta do contribuinte se enquadrava no previsto no art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64, ao sonegar imposto e contribuições não informando valores de receitas tributáveis na DIPJ, agindo reiteradamente com essa finalidade, tentando impedir o conhecimento, por parte das autoridades tributárias, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Correto o agravamento da multa em 50%, em razão do não atendimento às intimações.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte"

Posteriormente, a contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 1358 ss.) basicamente nos mesmos termos de sua impugnação administrativa.

Neste ponto, foi proferido **despacho de sobrestamento** (E-fls. 2441 ss.), diante do julgamento da questão do sigilo fiscal na sistemática da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal no RE n. 601.314/SP, aplicando-se o então artigo 62-A, parágrafo primeiro, do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Na sequência, consta nos autos **decisão** (E-fls. 2449 ss.) julgamento do pedido de revisão de parcelamento.

Passo seguinte, a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF proferiu o acórdão n. 1301001.820 (Efls. 2483 ss.), em que substancialmente se negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário, afastando-se o agravamento da multa e mantendo-se a qualificada. Leia-se a sua ementa:

*"Processo Administrativo Fiscal**Ano-calendário: 2002, 2003, 2004*

DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, segundo o previsto pelo artigo 150 do CTN, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo em razão da ocorrência de pagamento (recolhimento) efetuado por parte do contribuinte. No caso de não haver pagamento ou de haver a ocorrência de situação prevista para qualificação da multa de ofício, aplicase o previsto no artigo 173 do CTN.

SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA É lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial (art. 6 da Lei Complementar 105/2001), quando, configurada situação definida como caracterizadora da indispensabilidade do respectivo exame.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%. prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA AGRAVADA. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE Quando se intima o sujeito passivo a apresentar provas que a lei define como de sua responsabilidade e que se consubstanciam nos meios hábeis à conformação ou não da presunção, a não apresentação destas provas tem por única decorrência ter-se por verdade aquilo que a hipótese legal presume, não sendo suficiente para o agravamento da penalidade.

OMISSÃO DE RECEITA. VALOR NÃO DECLARADO NA "DIPJ".

"Omissão de Receitas", como fiuto significativo para o lançamento, não é omissão do seu registro contábil, mas sim, omissão de seu oferecimento à tributação. Se o fisco obtém a prova de que o faturamento da empresa é superior ao valor declarado e oferecido à tributação, justificase a tributação da diferença como omissão de receitas, sendo irrelevante o fato de estarem as receitas contabilizadas ou não.*

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA.

crédito em conta bancária sem apresentação de documentos e comprovação da origem caracteriza presunção legal de omissão de receita.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

Uma vez que a omissão de receitas afeta também as bases de cálculo da CSLL, do PIS e da COFINS, o decidido quanto ao IRPJ aplicase a essas exações."

Em face do referido acórdão, a Fazenda Nacional primeiramente opôs **embargos de declaração** (E-fls. 2507 ss.) *"para sanar a omissão apontada e declarar expressamente que o recurso voluntário do contribuinte, em relação à decadência da Contribuição ao PIS e da Cofins, teve o provimento negado"*.

A contribuinte também opôs **embargos declaratórios** (E-fls. 2517 ss.), que foram rejeitados pelo **despacho** às E-fls. 2582 ss.

Os embargos da Fazenda Nacional foram admitidos por **despacho** (E-fls. 2513 ss.) e acolhidos pelo **acórdão n. 1301-001.934** (E-fls. 2534 ss.), que contou com a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2002, 2003, 2004 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CABIMENTO. AUSÊNCIA DE EFEITOS INFRINGENTES.

Verificada omissão em relação a determinado tema no acórdão embargado, é de rigor a admissão dos embargos para correção do referido vício. In casu, os aclaratórios opostos devem ser admitidos e providos tão somente para sanar a omissão do acórdão embargado quanto à questão da decadência do PIS e da COFINS tendo em vista a legalidade e manutenção da multa de ofício qualificada no patamar de 150%, o que não modifica o resultado do julgamento anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer os embargos para, no mérito, dar-lhes provimento para sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes."

A Fazenda Nacional interpôs então **recurso especial** (E-fls. 2541 ss.), no que se refere à parcela do acórdão recorrido que desconstituiu o agravamento da multa, pelo que apresentou como paradigma os acórdãos n. 9101-001.487 e 1101-001.226, no sentido de que

" Merece reforma, portanto, o acórdão a quo, por ofensa à legislação aplicável à matéria (Art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96), bem como por divergir do entendimento constante dos Acórdãos Paradigmas que, como visto, não restringiram a aplicação da multa apenas às intimações para apresentação de arquivos magnéticos ou digitais, mas incluíram na possibilidade de agravamento a hipótese vertente (não apresentação de livros e documentos fiscais e contábeis), enquadrando-a como falta de apresentação de esclarecimentos, tendo em vista os fins da norma de estimular a cooperação do contribuinte com os

trabalhos da fiscalização. Outrossim, admitiram a exasperação da penalidade quando não apresentado pelo contribuinte os elementos solicitados, ainda que prevista consequências outras para o mesmo fato na legislação (presunção legal de omissão de receitas, arbitramento de lucros, etc.). Por fim, consignaram que a infração à legislação tributária a demandar o agravamento da multa é objetiva, sendo desnecessária a demonstração de efetivo embaraço à fiscalização, sendo legítimo e insuficiente para afastar a exasperação da penalidade o fato de o Fisco socorrer-se de outros elementos ou técnicas (como presunção legal ou arbitramento) para realizar o lançamento."

A contribuinte também interpôs seu **recurso especial** (E-fls 2616 ss.) defendendo a necessidade de arbitramento do lucro, para o que apresentou como paradigmas os acórdãos n. 1301-000.425 e 1401-000.881.

Sequencialmente, a contribuinte ofereceu **contrarrrazões** ao recurso fazendário (E-fls. 2649 ss.), antes da análise de seu seguimento, que acabou sendo negado por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 2658 ss.), do qual a PGFN tomou ciência (E-fls. 2665 ss.).

Por fim, o recurso da contribuinte foi recepcionado por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 2677 ss.), que compreendeu haver divergência com relação ao segundo paradigma, uma vez que o primeiro foi proferido pela mesma turma que julgou o acórdão recorrido.

Passa-se, assim, à apreciação do recurso especial da contribuinte.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra - Redator *Ad Hoc*

Lembrando que fui designado relator ad hoc para o presente processo, tendo em vista o pedido de exoneração realizado pela relatora original, após a sessão de julgamento, utilizo-me do relatório e voto por ela trazidos na data do julgamento. Nos seguintes termos:

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras,

turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se ao caso concreto, restou a julgamento como resultado dos despachos de admissibilidade apenas o recurso da contribuinte, ao qual dado seguimento somente com base no segundo acórdão paradigma, com o que se está de acordo pelos termos desenvolvidos, uma vez que se verifica divergência com relação à adoção ou não do arbitramento no caso de autuação por omissão de receitas.

Assim, **VOTA-SE POR CONHECER** o recurso especial da contribuinte.

MÉRITO

Considerando a análise de conhecimento procedida, a única matéria devolvida a julgamento refere-se à necessidade de a constituição do crédito ter se dado por arbitramento, segundo a recorrente diante do vulto das receitas omitidas, o que só na oportunidade do recurso especial veio por ela a ser defendida com tal veemência:

"O recorrente aponta uma única alegada divergência: a apuração da base de cálculo a partir do lucro real quando o montante da base tributável encontrada supera em muito o valor declarado, o que forçaria a adoção do lucro arbitrado, nos seguintes termos (fls. 4401):

O Auditor Fiscal realizou o Lançamento do Imposto de Renda e seus reflexos, no regime de tributação pelo Lucro Real, por entender que houve omissão de receitas (presunção legal Artigo 42 da Lei 9.430/96);

[...]A omissão de receita que consta nos Autos representa 20,59 vezes a Receita Bruta da DIPJ em 2002; 33,28 vezes a Receita Bruta da DIPJ em 2003 e 19,51 vezes a Receita Bruta da DIPJ em 2004 e foi integralmente tributada como Lucro, ou seja, o

fisco exigiu Imposto de Renda e CSLL sobre Receitas e não sobre o lucro apurado.

[...]

Acontece que a omissão tributada e apurada por diferença, quando da comparação com DIPJ é tão expressiva, que obriga a desclassificação da escrita, com o consequente arbitramento do lucro, como determina o inciso I e os itens a e b do inciso II do Artigo 530 do RIR/99.

A imposição legal para o Arbitramento do Lucro e por consequência do regime de tributação das contribuições sociais é questão do Direito Impositivo e não uma escolha pessoal do Agente Fiscal, fato integralmente ignorado no Acórdão Recorrido.

A ilegalidade praticada neste processo, exaustivamente denunciada no Recurso Voluntário, na Sustentação Oral e nos Embargos de Declaração, não encontra qualquer base para a sua manutenção e o pior, confronta o entendimento reiterado do CARF em inúmeras decisões sobre a Indevida Tributação de Receitas como se lucro fosse e a sua Desproporcionalidade para o computo no Lucro da Pessoa Jurídica."

Objetivamente, sobre ela se manifesta para se considerar, não pela questão específica do vulto das receitas e também tendo que se desconsiderar toda a defesa da contribuinte até então desenvolvida de que não teria havido omissão de receitas, considero que apesar de a circularização dos depósitos bancários permitir o conhecimento da receita da contribuinte, não possibilita, de outro turno, o acesso aos seus redutores, como despesas que não poderiam ser tomadas com base nessa apuração.

Na medida em que a base de cálculo do IRPJ refere-se ao lucro real, pensa-se que com o foco estrito nas receitas não é possível se aferi-lo, razão pela qual seria cabível o arbitramento, de modo que a sua não realização implica a necessária desconstituição do lançamento realizado.

Isso porque, somando-se as funções das bases de cálculo dos tributos ao conceito de renda, considera-se como base do imposto em questão a medida do acréscimo patrimonial auferido por uma entidade a partir dos incrementos e decréscimos verificados num dado período de tempo.

Com essas noções, também, das quais se extrai agora o arquétipo constitucional da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, é que se pode passar à leitura do artigo 44 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

Fiel às premissas assumidas, torna-se simples perceber que o legislador complementar, numa atitude coerente, confirmou que a base de cálculo do Imposto sobre a Renda seria o montante da renda ou dos proventos tributáveis. Basta, para isso, se abstrair os signos real, arbitrado ou presumido, colocados entre vírgulas, que correspondem justamente às formas dessa mensuração.

Verdadeiramente, o chamado lucro real é a base por excelência do imposto e, diante da possibilidade de sua medição, se impõe sobre as formas arbitrada ou presumida apenas prevalentes em face da inviabilidade de se aferir ou comprovar a referida base real, no primeiro caso, ou quando por eleição do contribuinte em vista de seu enquadramento em critérios legais específicos, na segunda hipótese.

Com relação ao chamado lucro arbitrado, o próprio Código Tributário Nacional deixa claro que se trata de uma solução secundária, aplicável somente nas situações em que a mensuração da base de cálculo real do imposto mostra-se prejudicada em razão da omissão ou ausência de fé dos esclarecimentos prestados, declarações apresentadas ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou terceiro obrigado. Veja-se seu artigo 148:

"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base e, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

Especificando tais circunstâncias, a legislação ordinária do Imposto sobre a Renda enumerou as hipóteses em que o arbitramento seria cabível, limitando-as aos casos em que o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração conforme as leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas por esta última; essa escrituração contiver relevantes indícios de fraudes, ou vícios, erros ou deficiências que as torne imprestável para identificar movimentação financeira, inclusive bancária, ou para determinar o lucro real; o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese de apuração pelo lucro presumido, ou ainda optar indevidamente por esta forma de tributação; o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior; o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas,

Livro Razo ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Por outra via, pode-se afirmar que, a despeito de o lucro real ser a base de cálculo por excelência do Imposto sobre a Renda, sua apuração pode ocorrer de forma arbitrada estritamente nas hipóteses enumeradas pelo artigo 530 do Decreto nº 3.000/1999, uma vez que, nestes casos, será mais provável a aproximação do efetivo acréscimo patrimonial, que não pode ser mensurado da forma ordinária de se medir o lucro real.

Afinal, considerando que segundo o artigo 6º do histórico Decreto nº 1.598/1977 (art. 247 RIR/99) este corresponde ao lucro líquido do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações por ele admitidas, não basta, portanto, para a tributação da renda, tão somente a verificação das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Exige-se, para que se avalie o efetivo acréscimo patrimonial percebido, a dedução dos custos e despesas despendidos para a formação dessas receitas.

Pensa-se ser este o sentido de se promover o arbitramento, quando não se é possível, sob o pretexto de se estar calculando o lucro real, chegar ao mais aproximado acréscimo patrimonial. Pensa-se que se verificar somente as receitas, como realizado pela fiscalização, leva-se a uma tributação mais distoante do ganho efetivamente auferido que a conta obitida com a apuração do lucro arbitrado, por isso, a regra de exceção.

Do contrário, certamente se estará alcançando materialidade estranha ao campo de competência constitucionalmente delimitado para a atribuição da renda.

Nesse sentido, tem-se também as razões do acórdão n. 1401000.881, cujos trechos de interesse transcreve-se a seguir:

"Permissa venia, o auto de infração está inquinado de nulidade absoluta, posto que faz equivaler a receita omitida ao conceito de renda. Isso porque, ausente os elementos necessários para se apurar a renda efetiva da empresa pela sistemática legal, qual seja, o lucro real, e ante a ausência de opção do contribuinte por sistemática diversa, impõe-se à Autoridade Fiscal, quando da lavratura do auto de infração, a utilização do arbitramento como forma de identificação do lucro passível de tributação.

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

Após essas considerações, pode-se conceituar a hipótese de incidência do imposto sobre a renda: produto líquido (receita menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora

ou da existência digna do contribuinte) calculado durante o período de um ano. (Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais p. 34)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, verificada a omissão de receitas pela Autoridade Fiscal, inviabilizada apuração pelo lucro real e diante da total ausência de provas em sentido diverso, resta como única opção para a fiscalização o arbitramento do lucro tributável no período auditado. No mesmo sentido, seguem os precedentes deste E. Conselho:

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO REAL. A omissão de receitas é tributada pelo regime de apuração do lucro real, se foi esta a opção exercida pelo contribuinte e estão presentes os requisitos necessários, sendo o arbitramento do lucro medida extrema, só cabível nos casos de falta ou imprestabilidade da escrituração. (acórdão 107.09101 do processo nº 10580010005200291).

CSLL OMISSÃO DE RECEITA Na impossibilidade de se apurar o lucro real com base nos livros e documentos fornecidos pela contribuinte, deve a fiscalização proceder ao arbitramento do lucro com base na receita bruta quando conhecida, aplicando-se os percentuais fixados no art. 15 da Lei nr. 9.249/95. (acórdão nº 101.95321 do processo nº 10410003149200242)

ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO A falta de apresentação de livros e documentos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real dá ensejo ao arbitramento de seus lucros. Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em 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. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. Publicado no D.O.U nº 193 de 06/10/2008. (Acórdão nº 10323506 do Processo 10380010314200560).

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS Estando documentadas nos autos as inúmeras tentativas de obter os livros e documentos da empresa, que possibilitariam a apuração do lucro real, todas elas frustradas, não resta alternativa ao fisco senão o arbitramento. (Acórdão nº 10194820 do Processo 10140000853200351).

ARBITRAMENTO DO LUCROS e o contribuinte, intimado, deixa de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, declarando, inclusive, não possuílos, a autoridade fiscal fica adstrita a proceder ao arbitramento do lucro. OMISSÃO DE RECEITAS A falta de comprovação da origem dos recursos depositados em contas correntes mantidas junto a instituições financeiras autoriza a presunção de omissão de receitas, representada pela soma dos depósitos, desconsiderados os representativos de transferências entre contas do mesmo titular, e as receitas declaradas pelo contribuinte. (Acórdão nº 10196557 do Processo 13603001239200653).

LUCRO ARBITRADO NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS E DE LIVROS E DOCUMENTOS NECESSÁRIOS A APURAÇÃO DO LUCRO REAL A não apresentação da declaração de rendimentos, bem assim dos livros e da documentação contábil e fiscal, apesar de reiteradas e sucessivas intimações, impossibilita ao fisco a apuração do lucro real, restando como única alternativa o arbitramento da base tributável. *IRPJ OMISSÃO DE RECEITA DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS* Caracteriza a hipótese de omissão de receitas a existência de depósitos bancários não escriturados, se o contribuinte não conseguir elidir a presunção mediante a apresentação de justificativa e prova adequada à espécie. (Acórdão nº 10809559 do Processo 10865002377200508 e Acórdão nº 10195319 do Processo 19515001753200231) *IRPJ ARBITRAMENTO NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES* CABIMENTO A não apresentação dos livros e da documentação contábil, apesar de reiteradas e sucessivas intimações, impossibilita ao fisco a apuração do lucro real, restando como única alternativa o arbitramento da base tributável. *IRPJ DEPÓSITOS BANCÁRIOS OMISSÃO DE RECEITAS PRESUNÇÃO LEGAL* Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Acórdão nº 10196705 do Processo 15983000364200644)"

Por essas razões, vota-se por DAR PROVIMENTO ao recurso da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Redator *Ad Hoc*

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa - Redatora designada.

Apresento o presente voto vencedor, considerando que a maioria do Colegiado entendeu por negar provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo o acórdão recorrido quanto à apuração do lucro real.

Lembro que o auditor fiscal autuante apurou o IRPJ e tributos reflexos identificando depósitos judiciais sem a comprovação da origem, conforme Termo de Verificação Fiscal que acompanha os lançamentos:

Por rneio do Termo Fiscal 13 foi solicitado á fiscalizada e aos responsáveis solidários que comprovassem mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações de créditos/depósitos nas contas correntes de sua titularidade discriminadas nos referidos termos, tendo sido alertado aos mesmos que a não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de créditos relacionados no termo, na forma e prazos estabelecidos, ensejaria, com relação aos valores questionados, o respectivo lançamento de ofício, a título de omissão de receitas ou de rendimentos, nos termos do 14 artigo 849 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/ 99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, sem prejuízo de outras sanções legais que coubessem. (...)

Assim, por todo o exposto acima, esta fiscalização promoveu a constituição dos créditos tributários, "ex officio" correspondentes ao IRPJ, CSLL, PiS e COFINS tendo como base os valores omitidos, de acordo com os demonstrativos a seguir:

Dentre os dispositivos legais que fundamentaram os auto de infração, destaca-se o artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, que prevê:

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.

O §2º deste dispositivo legal estabelece que a tributação da omissão de receita, constatada por valores creditados em conta, sem a comprovação da origem, "submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos."

No mesmo sentido, é o artigo 849, §1º, II, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999, Decreto 3.000), sendo o citado artigo do RIR também referido no Termo de Verificação Fiscal:

Art. 849. Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

§ 1º Em relação ao disposto neste artigo, observar-se-ão (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §§ 1º e 2º):

I o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira;

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

O artigo 24, da Lei nº 9.249/1995, confirma a possibilidade de tributação pelo lucro real, ao dispor:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período a que corresponder a omissão.

Assim, a tributação da omissão de receita omitida pode ser pela sistemática do lucro real, como procedido pelo auditor fiscal autuante.

Nesse sentido, decidiu a Turma a quo, em acórdão recorrido, conforme voto do então Relator:

Alega o contribuinte que se fosse verdadeira a omissão de receitas apontada, a autoridade fiscal estaria obrigada a arbitrar o lucro, apontando o art. 530, II "a" do RIR/99 (...)

Não procede a alegação, porque o lançamento não se baseou no que consta da escrituração do contribuinte. Como repetidamente afirmado, a omissão no oferecimento à tributação foi apurada a partir da análise dos extratos bancários do contribuinte, e o art. 537 do Regulamento do Imposto de renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), cuja base legal é o art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, que dispõe que "verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente"

O acórdão recorrido não merece reparos, pois a autuação não teve por fundamento os vícios de escrituração referidos no artigo 530, II, a do RIR/1999 e a legislação autoriza a tributação de omissão de receita pelo lucro real, conforme artigos 24, da Lei nº 9.249/1995 e 42, da Lei nº 9.430/1996, referidos acima, que fundamentam o Termo de Verificação Fiscal que acompanhou os lançamentos.

Diante disso, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa