



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

Processo nº 19515.008127/2008-61
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1103-000.162 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Data 25 de novembro de 2014
Assunto IRPJ - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA E PASSIVO FICTÍCIO
Recorrentes MARINGÁ PASSAGENS E TURISMO LTDA
FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, converter o julgamento em diligência por unanimidade.

Assinado Digitalmente

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shiguelo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 69530/69565 e de Ofício em face da decisão da 4ª Turma da DRJ/São Paulo I (fls. 69462/69504), que apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido CSLL, e as demais contribuições são tributos, em regra, sujeitos a lançamento por homologação. Contudo, não havendo pagamento antecipado ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional CTN. No caso em discussão de omissão de receita, como não houve pagamento antecipado, não ocorreu a decadência alegada.

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente serão considerados nulos os atos em que presentes quaisquer das circunstâncias estabelecidas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Incomprovada a presença, não há que se falar em nulidade.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Configuram omissão de receita ou rendimento os valores creditados em conta bancária cuja origem não tenha sido comprovada, mediante documentação hábil e idônea, pelo contribuinte regularmente intimado. Deve ser exonerada a parte do lançamento relativa aos depósitos que a diligência considerou como comprovados.

PASSIVOS NÃO COMPROVADOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Caracteriza-se como omissão de receitas obrigações cuja origem não tenha sido comprovada com documentação hábil e idônea. Deve ser exonerada a parte do lançamento relativa aos passivos que a diligência considerou como comprovados.

PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo o para o sujeito passivo, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente

Dos Fatos.

Relata a autoridade autuante que a contribuinte tem como atividade econômica principal as atividades de agência de turismo, nos ramos de consultoria, planejamento e atendimento. No decorrer do período analisado (ano-calendário de 2003), a receita bruta informada foi basicamente proveniente de comissões de serviços de turismo, no montante de R\$5.984.067,86. Por sua vez, a pessoa jurídica, optante do lucro real anual, apurou um prejuízo fiscal no valor de R\$871.288,42.

Uma vez iniciada a ação fiscal, e após análise dos dados da escrituração comercial e fiscal, e demais documentos disponibilizados pela contribuinte na fase inquisitória, a autoridade autuante identificou a ocorrência de três infrações tributárias:

1) Presunção de Omissão de Receitas – Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada. Em razão da falta de comprovação da origem de depósitos bancários mediante apresentação de documentação hábil e idônea, foram incluídos na base de cálculo o total de **R\$53.899.172,40**, com base no art 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

2) Presunção de Omissão de Receitas – Redução de Contas de Resultado (Receitas) Sem a Devida Comprovação. Foram contabilizados descontos obtidos dos fornecedores, decorrentes de pagamentos de passagens aéreas, diárias de hotéis e outros, que foram contabilizados na conta “4.2.1.01.002 — Descontos e Abatimentos Obtidos”. Ao final de cada mês, os saldos destas receitas eram zerados mediante lançamento a débito nesta conta, e a crédito da conta “1.1.2.05.004 — Repasse Recebido a Cliente”, conta pertencente ao subgrupo da Conta Corrente de Clientes pertencente ao ativo circulante. Questionada, a contribuinte informou que na conta “1.1.2.05.004” são registrados os valores dos descontos obtidos e que são repassados para os seus clientes. Contudo, não foi apresentada a identificação destes clientes aos quais esses valores foram repassados, indicando o valor e a data de cada repasse assim como a apresentação dos respectivos comprovantes. Entendeu a autoridade autuante que, apesar de a conta “1.1.2.05.004 — Repasse Recebido a Cliente” ser do ativo, trata-se de redutora de contas a receber, ou seja, tem natureza credora, e por isso representa obrigações com terceiros. Assim, foi incluído na base de cálculo o valor total de **R\$17.762.986,37**, como omissão de receita em decorrência de passivo não comprovado, com fulcro no art. 281, inciso III do RIR/99.

3) Omissão de Receitas – Receitas Contabilizadas em Contas Patrimoniais sem Justificativa. Relata a autoridade fiscal que a contribuinte se valeu da utilização de diversas contas de natureza transitória. Assim, o registro contábil de recebimentos de notas fiscais e comissões aéreas e terrestres tiveram como contrapartida contas transitórias do ativo circulante e do passivo circulante. Após análise da escrituração e documentação apresentada pela contribuinte entendeu a Fiscalização que as receitas eram provenientes, de fato, de prestação de serviços e comissões, e portanto deveriam ter sido integralmente transferidas para contas de resultado, com base no art. 279 do RIR/99. Foi incluído na base de cálculo o valor de **R\$16.317.991,00**.

Foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins de fls. 1732/1764, cuja ciência deu-se em 12/12/2008.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação de fls. 1792/1827. Em razão dos argumentos da defesa, foi encaminhada pela diligência pelo relator da 4ª Turma da DRJ/São Paulo I, sendo o resultado apresentado pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo no “Relatório de Diligência Fiscal” de fls. 69232/69249. A contribuinte manifestou-se sobre as conclusões da diligência por meio da petição de fls. 69256/69280.

Por sua vez, a 4ª Turma da DRJ/São Paulo I, em sessão realizada no dia 22/11/2012, no Acórdão nº 16-42.088, de fls. 69462/69504, tomando como referência os resultados apresentados pela diligência, julgou a impugnação procedente em parte, para:

1) **excluir** da base de cálculo dos lançamentos de ofício da primeira infração o valor de R\$53.515.073,81, relativo à presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e **manter** a exigência de R\$384.098,59;

2) **excluir** da base de cálculo dos lançamentos de ofício da segunda infração o valor de R\$5.338.737,72, relativo à presunção de omissão de receitas do passivo não comprovado, e **manter** a exigência de R\$12.424.248,65.

3) **manter** integralmente a exigência correspondente à terceira infração, no valor de R\$16.317.991,00.

A decisão de primeira instância foi cientificada à contribuinte em 28/01/2013, por meio do “AR” de fl. 69519. Foi interposto recurso voluntário em 27/02/2013 de fls. 69530/69565, no qual discorre sobre os seguintes aspectos:

- nulidade do lançamento fiscal, em razão da forma precipitada em que foram lavrados os autos de infração, sem o aprofundamento necessário dos fatos, gerando uma incerteza dos fatos, tanto que o resultado da diligência fiscal afastou 99% da exigência referente à primeira infração, de presunção de omissão de receitas decorrente depósitos bancários de origem não comprovada;

- decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 12 de dezembro de 2003. No que concerne ao PIS e à Cofins, de apuração mensal, encontram-se comprovantes de pagamento, impondo a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Para o IRPJ e a CSLL, o lançamento tributário deveria ter sido realizado com base no lucro arbitrado, ou seja, submetendo-se à apuração trimestral. Considerando que os pagamentos de IRRF sob o código de receita 8045, à alíquota de 1,5% sobre receitas auferidas a título de comissões, representam antecipação do IRPJ, também se aplica a contagem decadencial do art. 150, § 4º do CTN;

- inexistência de passivo fictício, vez que autuação fiscal não se amparou em provas concretas, mas em presunções infundadas;

- incerteza dos lançamentos referentes às infrações II e III, vez que se amparam nos mesmos fatos, incorrendo em duplicidade de exigências fiscais;

- necessidade de dedução do imposto de renda retido na fonte recolhido pela recorrente sob o código de receita 8045, no valor retido de R\$223.988,22;

- incorreção do regime de tributação adotado pela Fiscalização (lucro real), vez que foi presumida pela autoridade autuante uma omissão de receitas no importe de R\$95 milhões, o que contaminou o lançamento de ofício, que teve efeito de confisco, vedado pelo art. 150, inciso IV da Lei Maior. Admitindo-se a hipótese de que a omissão de receitas teria representado um valor 90 vezes superior ao apurado pela recorrente em sua contabilidade, não seria legítimo à Fiscalização simplesmente adicionar tais receitas na base de cálculo do lucro real. Pelo contrário, caberia ter sido arbitrado o lucro, sob pena de se exigir imposto de renda sobre valores que não se traduzem em acréscimo patrimonial efetivo;

- no que concerne ao PIS, foi aplicada alíquota relativa ao regime não-cumulativo (1,65%), contudo, em razão do caso concreto implicar em arbitramento do lucro, caberia a alíquota do regime cumulativo (0,65%).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.(grifei)

Ou seja, são **dois** os aspectos determinantes para verificar se cabe a contagem do prazo decadencial do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN:

1º) constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, sendo que, caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante art. 62-A, Anexo II do Regimento Interno do CARF;

2º) verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN.

Quanto ao conceito de declaração prévia de débito, entendo, numa acepção geral, que se caracteriza por ato que implique em confissão da dívida por parte do sujeito passivo. Assim, podem também ser considerados, além do pagamento espontâneo, por exemplo, o débito confessado em DCTF, em compensação tributária ou parcelamento.

Analisando o caso concreto, aduz a recorrente que, considerando-se a ciência dos autos de infração em 12/12/2008 e a contagem prevista no art. 150, § 4º do CTN, os lançamentos de ofício anteriores a 12/12/2003 estariam fulminados pela decadência. Acosta aos autos comprovantes de pagamento de PIS, Cofins e IRRF (Código de Receita 8045) de fls.

69648/69753, o que justificaria a contagem do prazo decadencial com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Verifica-se que a ciência dos autos de infração deu-se em **12/12/2008**.

No que concerne ao **PIS** e à **Cofins**, encontram-se sob regime de apuração mensal. Tomando-se a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN (em que o termo inicial da contagem dar-se-ia no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado), a contagem para o lançamento mais antigo (P.A. 31/01/2003) teria início em 01/01/2004, e o termo final dar-se-ia em 31/12/2008. Nesse caso, não teria extrapolado a contagem do prazo decadencial. Por outro lado, caso se tome a contagem do art. 150, § 4º, do CTN, os lançamentos de janeiro a novembro de 2003 (P.A. 31/01/2003 até 31/11/2003) estariam fulminados pela decadência.

Tendo em vista que **não** houve qualificação da multa de ofício, resta observar a se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, para definir qual o prazo de contagem decadencial que deve ser aplicado.

A recorrente acostou aos autos, às fls. 69648/69686, comprovantes de arrecadação com códigos de receita 2172 e 8109, referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2003. Caso se confirme a ocorrência dos pagamentos, o prazo decadencial a ser aplicado para o PIS e a Cofins é o previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Contudo, **há que se confirmar a autenticidade dos pagamentos**, tarefa que deve ser executada pela unidade preparadora, por meio de diligência a ser encaminhada.

Em se tratando de IRPJ e CSLL, para o regime de tributação do lucro real anual, o fato gerador só se aperfeiçoa no dia 31 de dezembro do ano-calendário. Portanto, para o IRPJ e a CSLL, o fato gerador sob referência é o de 31/12/2003. E, mesmo se tomando a contagem do prazo decadencial mais favorável à recorrente, qual seja, o art. 150, § 4º, do CTN, não há que se falar em decadência, vez que os lançamentos de ofício poderiam ter sido cientificados até 31/12/2008, e, como já visto, a ciência à contribuinte deu-se em 12/12/2008.

Ainda assim, entendo ser pertinente diligência para verificar a autenticidade dos pagamentos referentes ao IRRF, código de receita 8045, fls. 69689/69573.

Trata-se de retenção prevista no art. 651, da RIR/99:

Art. 651. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas (Lei nº 7.450, de 1985, art. 53, Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 8º, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º):

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

II - por serviços de propaganda e publicidade.

§ 1º No caso do inciso II, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio e televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à

beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços (Lei nº 7.450, de 1985, art. 53, parágrafo único).

§ 2º O imposto descontado na forma desta Seção será considerado antecipação do devido pela pessoa jurídica.

O MAFON (Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte), disponível no sítio da Receita Federal, esclarece sobre a responsabilidade da retenção:

RESPONSABILIDADE/RECOLHIMENTO

O recolhimento do imposto deverá ser efetuado pela pessoa jurídica que receber de outras pessoas jurídicas importâncias a título de comissões e corretagens relativas a:

- a) colocação ou negociação de títulos de renda fixa;*
- b) operações realizadas em Bolsas de Valores e em Bolsas de Mercadorias;*
- c) distribuição de emissão de valores mobiliários, quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora;*
- d) operações de câmbio;*
- e) vendas de passagens, excursões ou viagens;*
- f) administração de cartões de crédito;*
- g) prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeições-convênio;*
- h) prestação de serviço de administração de convênios.*

O recolhimento do imposto cabe à fonte pagadora, no caso de pagamento de comissões e corretagens a outro título.

Os rendimentos e o respectivo imposto sobre a renda na fonte devem ser informados na Declaração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) da pessoa jurídica que tenha pago a outras pessoas jurídicas comissões e corretagens nas hipóteses mencionadas nas letras de "a" a "h".

As pessoas jurídicas que tenham recebido importâncias a título de comissões devem fornecer às pessoas jurídicas que as tenham pago, até 31 de janeiro de cada ano, documento comprobatório com indicação do valor das importâncias e do respectivo imposto sobre a renda recolhido, relativos ao ano-calendário anterior. (grifei).

Conforme o MAFON, a pessoa jurídica que receber importâncias recebidas a título de comissões decorrentes de vendas de passagens, excursões ou viagens, deve efetuar o recolhimento do imposto na alíquota de 1,5%. Trata-se precisamente da fonte de receitas da recorrente, conforme constatado pela autoridade autuante à fl. 1716 do Termo de Constatação Fiscal: A receita bruta informada no ano-calendário de 2003, R\$5.985.067,86, foi basicamente proveniente de comissões de serviços de turismo.

Observe-se que se trata de situação em que **não** é o tomador de serviços que tem a responsabilidade de efetuar a retenção, na condição de sujeito passivo indireto. Pelo contrário, no caso em tela, **é a própria pessoa jurídica que auferir rendimentos a título de comissão** é quem deve recolher o imposto na fonte, a título de antecipação. Por sua vez, o imposto retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração trimestral ou anual.

Portanto, caso seja confirmada a autenticidade dos comprovantes de arrecadação de IRRF, devem ser deduzidos do IRPJ apurado no lançamento de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de encaminhar os autos para a unidade preparadora, no sentido de verificar, para cada um dos fatos geradores compreendidos entre 31/01/2003 a 31/12/2003, a **autenticidade** dos pagamentos de PIS, Cofins e IRRF (Código de Receita 8045) de fls. 69648/69753.

Os resultados deverão ser apresentados em relatório fiscal, com quadro demonstrativo relacionando a autenticidade do pagamento para cada fato gerador, acompanhado das telas de consulta dos sistemas internos da Receita Federal.

A Recorrente deve ser cientificada do inteiro teor do resultado da diligência para, se assim o desejar, aditar o recurso voluntário, dispondo estritamente sobre o conteúdo diligenciado, no prazo legal de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011, findo o qual, o processo deverá ser devolvido ao CARF para julgamento.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura