



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

**Processo n°** 19515.721488/2011-00  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.082 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2016  
**Matéria** OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS  
**Recorrente** RANUR AGENCIAMENTO DE CARGAS E TRANSPORTES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. PRECEDENTE DO STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC.

A ausência de pagamento antecipado, ou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, afasta a possibilidade de homologação do pagamento de que trata o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional e remete a contagem do prazo decadencial para a regra geral prevista no art. 173, inc. I, do mesmo diploma legal, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedente do STJ no Recurso Especial nº 973.733/SC julgado nos termos do art. 543-C do CPC o que implica, em razão do disposto no art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/2009, vinculação dos membros deste Colegiado à tese vencedora no âmbito do STJ. Preliminar rejeitada.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS E VALORES CREDITADOS EM CONTA BANCÁRIA. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta corrente ou de investimento.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006, 2007

**MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE DOLO.**

A cominação de multa no percentual de 150% somente se justifica quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, com o propósito de impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Nas hipóteses em que não restar configurado o intuito doloso, aplica-se a penalidade de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável os valores consignados na tabela contida no bojo do voto condutor e reduzir a multa ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Manoel Silva Gonzalez, Leonardo de Andrade Couto e Leonardo Luís Pagano Gonçalves. Ausente o Conselheiro Manoel Silva Gonzalez.

## Relatório

Os presentes autos já alvo de deliberação por parte deste colegiado. Na sessão de 11 de setembro de 2013, por meio da Resolução nº 1402-000.210 decidiu-se converter o julgamento em diligência.

Eis o teor do voto condutor de tal resolução:

*A empresa autuada desenvolve atividade de agenciamento de cargas. Alega que os recursos movimentados em suas contas correntes não traduzem seu faturamento, uma vez que recebe adiantamentos de seus clientes para fins de pagamento de ICMS, frete, seguro e outras despesas referentes a operações de importação.*

*Analisando os argumentos da recorrente e a documentação anexada em sede recurso, parece assistir razão ao contribuinte.*

*Contudo, diante da enorme quantidade de depósitos, e da demonstração pormenorizada de somente três depósitos, ou seja, amostra irrelevante, não se pode inferir que a origem de todos os depósitos esteja comprovada.*

*Compulsando os documentos que foram apresentados à Fiscalização no decorrer do procedimento fiscal, vislumbro substancial diferença entre o seu conteúdo e aquele apresentado anexo ao presente recurso. Os novos documentos são detalhados e organizados, demonstrando a aplicação dos recursos adiantados pelos clientes, inclusive mediante anexação de guias de recolhimentos de tributos e comprovantes de pagamentos de despesas de frete, seguro, bem como documentação comprobatória de operações de câmbio.*

*A Recorrente chega a comprovar, inclusive, que transferência entre contas de sua titularidade não foi excluída na determinação da receita considerada omitida. Contudo, analisando os autos, constato que, quando intimada, apresentou documentação absolutamente diversa para tentar demonstrar a origem de tal depósito, acabando por induzir em erro a autoridade fiscal. Não se pode admitir, contudo, que tal fato possa implicar cobrança de tributo sobre valores que não denotam auferimento de receita, a teor do que dispõe o próprio dispositivo legal que embasa a autuação (art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/96).*

*Em relação aos documentos apresentados no decorrer do procedimento fiscal, reforço que, além de não contarem, em regra, com a riqueza de elementos de prova e comprovação de aplicação dos recursos recebidos de clientes, foram disponibilizados à Fiscalização de modo desorganizado, dificultando em demasia sua análise.*

*Diante do impasse, entendo que os autos devam retornar à autoridade fiscal para que intime a Recorrente a apresentar, **nos mesmos moldes realizados em sede de recurso voluntário para três casos específicos**, a demonstração da aplicação dos recursos supostamente adiantados por seus clientes para pagamentos de despesas relativas à importação. **Tal documentação deverá ser agrupada por depósito e deverá conter comprovação dos pagamentos alegados.***

*O prazo fixado para demonstração detalhada a ser realizada pelo contribuinte deverá ser de 60 (sessenta) dias, prorrogável a critério da autoridade fiscal. Frise-se que eventuais pedidos de prorrogação de prazo deverão ser fundamentados e acompanhados de elementos que demonstrem que o contribuinte, no prazo inicial, tenha disponibilizado à Fiscalização a maior parte das comprovações ora solicitadas. Caberá à autoridade fiscal a análise dos pedidos de prorrogação de prazo, à luz do princípio da razoabilidade e dos parâmetros ora estabelecidos, podendo, inclusive, indeferi-los caso reste caracterizado qualquer embaraço ou atitude protelatória por parte do contribuinte.*

*Após recebimento da documentação, deverá a autoridade fiscal analisá-la, apontando quais os depósitos poderão ser ou não considerados como receita omitida. Tal relatório deverá ser apresentado ao contribuinte para, no prazo de 30 (trinta) dias, manifestar-se a respeito.*

*Após, retornem-se os autos para prosseguimento do julgamento.*

Cumprida a diligência, os autos retornaram para relato.

Início com o relatório utilizado na resolução anterior, complementando-o ao final.

Trata-se de autos de infração lavrados em face de omissão de receitas baseadas em depósitos bancários que o contribuinte, devidamente intimado, em tese deixou de comprovar suas origens (art. 42 da Lei nº 9.430/96). Os extratos bancários em que se baseia autuação foram alcançados pelo próprio contribuinte.

Houve arbitramento de lucros em razão de a Fiscalização considerar imprestável a escrita do contribuinte.

Em relação à omissão, transcrevo excerto do relatório de primeira instância, baseado no Termo de Verificação Fiscal lavrado pela autoridade autuante:

*O interessado foi autuado, em 07/10/2011, no IRPJ e reflexos, por presunção de omissão de receitas nos anos-calendário de 2006 e 2007, tendo seu lucro sido arbitrado. Foi exigido o crédito tributário total de **R\$ 63.264.093,37**, incluindo imposto, contribuições, multas de 150% e juros de mora calculados até 30/09/2011 (fls. 1 a 42536).*

*A fiscalização, em seu Termo de Verificação Fiscal (TVF), reporta-se, na descrição dos fatos, aos arts. 264, 527, 530, inciso*

II, item "a", 532, 537 e § único, e 957, todos do RIR/99, art. 42 da Lei nº 9.430/96, arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137, de 1990. O TVF dá conta, em resumo, de que:

(...)

Em 26/06/2010, intimamos o contribuinte ... cientificado por via postal em 01/07/2010, a apresentar livros fiscais, contratos sociais e suas alterações e ... extratos de contas bancárias e aplicações financeiras com saldos de movimentação financeira de R\$ 92.431.385,85 e R\$ 127.727.115,65, segundo as informações fornecidas pelas instituições financeiras ... referentes aos anos-calendário de 2006 e 2007 respectivamente.

Verificamos pelas ... DIPJ entregues pelo contribuinte, que este optou pela sistemática de ... lucro presumido e declarou ... receita bruta ... R\$ 1.584.999,67 e R\$ 2.286.369,30 em 2006 e 2007, respectivamente.

(...)

Atendendo a intimação ... apresentou, em 08/07/2010, o primeiro dos inúmeros pedidos de prorrogação de prazo para entrega de documentos, através de seu contador ....

Em 28/07/2010 ... apresentou ... livros Razão, Diário, de ISS, Relatórios de Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços, extratos bancários do Banco do Brasil, Bradesco e BankBoston. ... entregou ... relatórios referentes a valores expressivos (amostra escolhida por ele), creditados em suas contas bancárias, tentando mostrar a origem e o destino destes valores ....

No exame da documentação apresentada verificamos ...

- examinando os extratos bancários do banco Bradesco verificamos que os saldos iniciais em 01/01/2006 e 01/01/2007 foram adulterados (o saldo inicial de cada ano foi aumentado). Isto pode ser evidenciado, somando e subtraindo os débitos e créditos do primeiro dia e confrontando com o saldo seguinte ...

- os livros fiscais (Razão e Diário) ... se referem ... ao ano-calendário de 2007 e, mesmo assim, não refletem a ... movimentação financeira ... nas contas bancárias, conforme podemos ... verificar através da comparação dos livros e dos extratos bancários. Estes Diário e Razão de 2007 revelam ... deficiências que os tornam impréstáveis para a ... identificação da ... movimentação financeira ... inclusive bancária, posto que a escrituração ... reporta somente pequenos valores ... sem ... discriminações, numa única conta contábil denominada caixa/bancos. Perguntado, o contribuinte respondeu que foi contabilizado somente o que ... "consideram efetivamente da empresa" e não a real movimentação financeira ...;

- supostamente, a amostra de relatórios ou "processos" de clientes, apresentada por iniciativa do contribuinte, teria por



*dia e, por esta razão, o extrato retirado por este sistema apresentou diversificações (sic)". Observando-se, porém:*

*1) que a diferença de que se trata se resume ao valor dos lançamentos de saldo inicial de cada ano-calendário;*

*2) que as diferenças alçam valores expressivos;*

*3) que os valores, em tese fraudados, não guardam coerência interna, nos próprios extratos apresentados, com os saldos parciais subsequentes;*

*4) que, ao considerar os problemas de sistemas alegados pelo gerente da agência, observamos que a movimentação bancária em tela é dos anos-calendário de 2006 e 2007 e AMBAS, primeira e segunda versão dos extratos, foram extraídas no dia 05/07/2010 para a conta-corrente nº 800-1, e no dia 06/06/2010 para a conta-corrente nº 2800-2, ambas da agência 3304 do banco Bradesco, resultando num tempo de "finalização via on line" entre mais de 3 e 4 anos, e não "ao final do dia", como alegado.*

*... a conclusão ... é ... que o contribuinte fraudou seus extratos bancários e que o gerente ... ao tentar "explicar" o fato material do crime, tornou-se conivente com a fraude praticada.*

*É nossa obrigação ... salientar a gravidade do comportamento do contribuinte ...: apresentar documentos bancários adulterados ... de forma a trazer-lhe proveito na apuração das exações fiscais, fatos estes comprovados pela entrega de duas versões divergentes ... e pela utilização, na escrita contábil ... dos valores adulterados, ao invés daqueles ... verdadeiros, com o agravante de que esta escrita foi refeita e apresentada ... APÓS a constatação da, em tese, fraude documental.*

*... esta fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal de 20/05/2011, no intuito de ter claramente a demonstração, por crédito em conta-corrente, do que é receita da empresa e o que é valor de cliente ....(grifo nosso)*

*Devido ao volume de créditos em conta corrente foi feito um corte, deixando os valores abaixo de R\$ 20.000,00 fora ... da amostragem ....*

*Nesta intimação, deixamos claríssimo que estavam intimados a demonstrar e comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos créditos constantes nas contas-correntes dos bancos, cujos valores foram apresentados individualmente na planilha "Relação de Créditos em Conta-Corrente dos Anos-Calendário dos 2006 e 2007", anexo ao Termo ....*

*Mais, devido ao fato do contribuinte afirmar que grande parte dos valores creditados é utilizada como pagamento efetuado em nome dos clientes, deixamos claríssimo que, além de demonstrar a origem, o contribuinte deveria demonstrar claramente, de forma sistemática e organizada, o montante que seria de repasse*

*para pagamento em nome do cliente e o montante que seria seu próprio movimento de receita ou despesa.*

*Alegando dificuldade no atendimento ... o contribuinte solicitou mais prazo .... O contribuinte, tentando atender às intimações anteriores, o fez de forma desordenada e incompleta, razão pela qual, em 29/06/2011, devolvemos todos os documentos ... entregues. Naquele ato foram devolvidas 3 caixas contendo documentos que o contribuinte denomina ... "processos". A devolução ... foi feita no intuito de dar nova oportunidade para que o contribuinte organizasse de maneira inteligível a sua documentação; apresentasse, demonstrasse e comprovasse a origem e o destino dos valores depositados em suas contas correntes bancárias, de forma coerente.*

*Mais uma vez, solicitamos que a documentação fosse apresentada de forma a demonstrar, com clareza e ordenadamente, quais valores se referiam a pagamentos por conta dos clientes (terceiros), com a devida comprovação do efetivo pagamento, e quais valores seriam pertinentes à movimentação financeira própria.*

*Não cabe a esta fiscalização fazer a contabilidade da empresa, ou organizar documentos entregues sem nenhum critério, com planilhas codificadas, de difícil entendimento, com documentos e registros obscurecidos por códigos de uso exclusivo da empresa e anotados sob formas de registros pessoais (do contribuinte) e absolutamente incomuns. ....*

*Até 22/07/2011 o contribuinte havia apresentado, somente, no que denominou "da melhor forma possível", documentos referentes aos meses de janeiro a agosto de 2006. Sendo assim, lavramos o último Termo de Re-Intimação Fiscal (desta mesma data), para que ... apresentasse os documentos comprovantes dos créditos em conta-corrente ... solicitados em intimações anteriores, referentes aos meses de setembro de 2006 a dezembro de 2007, concedendo ... o prazo final de 31/07/2011.*

*No dia 01/08/2011, o contribuinte compareceu a esta delegacia portando mais 23 caixas de documentos, a serem somadas às 10 caixas anteriormente entregues. Muitos documentos estavam rasgados, embolorados, desorganizados, molhados, mofados, grudados, dobrados, muitos dentro de sacos plásticos sujos, outros na forma de cópia reprográfica de má qualidade, ilegível, ou muito clara, de ponta cabeça, etc etc. Juntos a documentos que poderiam, em um ou outro caso, ser considerados comprobatórios, foram entregues outros, em muito maior número, que de nada adiantavam para a finalidade almejada, de comprovação de pagamentos (centenas, ousou dizer, milhares de folhas inúteis).*

*3. DA ANÁLISE [...]3.2. Dos documentos Conforme já descrito ... a documentação apresentada, em grande parte, não oferecia condições ... de análise ou auditoria. Mesmo assim, esta fiscalização examinou cada folha de documento, das inúmeras caixas entregues, para ter a exata dimensão dos valores que*

*poderiam ser considerados suportados documentalmente e os valores que não poderiam, de forma alguma, se considerar comprovados.*

*Todos os créditos em conta corrente, que foram relacionados nas planilhas constantes do presente procedimento, limitam-se aos de valor superior a R\$ 20.000,00 ....*

*3.3. Do humor da empresa [...]A sistemática de atendimento a esta fiscalização sempre foi de dificultar o entendimento do funcionamento da empresa, assim como apresentar alto volume de documentos inchando o trabalho fiscal, misturando documentos úteis com documentos não úteis ou inúteis. Um simples olhar nos documentos anexados a este processo demonstra este fato.*

*3.4. Dos créditos em conta corrente Para lavrar o auto de infração ... consideramos os valores creditados em conta corrente como receita bruta da empresa, para os quais não foram devidamente comprovados a origem, o destino ou ambos.*

*(...)*

*O que se nota é um recurso do contribuinte de apresentar um número de documentos muito volumoso, sem critério, sem sistematização para dificultar o montante real de sonegação fiscal.*

*Porém, esta fiscalização examinou minuciosamente e adotou alguns procedimentos:*

- notas fiscais, recibos em nome de cliente sem a devida comprovação de pagamento efetuado pela Ranur não foram considerados, visto que não está comprovado quem pagou a nota fiscal ou o recibo;*
- documento de emissão própria não é documento hábil para comprovação de pagamento por conta de terceiro para terceiro;*
- documentos que não apresentam valores monetários juntamente com documento comprovante de pagamento não demonstram efetivo pagamento de qualquer valor pela Ranur;*
- comprovante de pagamento efetuado pela Ranur sem contrapartida de documento de comprovação de serviços prestados ou mercadoria vendida não faz prova de pagamento feito para terceiro;*
- documentos que entre si não se correlacionam através de datas, valores, códigos, numeração etc, apenas estão juntos num "processo" não fazem prova de pagamento ou recebimento pela Ranur;*
- folhas de livros fiscais que foram desconsiderados por esta fiscalização por serem considerados parte de uma contabilidade imprestável para a determinação do lucro da empresa, não*

*fazem por si só prova de recebimento ou pagamento para ou pela Ranur;*

*- notamos que a sistemática de recebimento do cliente Samsung, geralmente é feito em 2 etapas: o primeiro recebimento é um valor aproximado do valor de ICMS em data próxima do pagamento realmente efetuado pela Ranur. Em seguida, a empresa faz uma prestação de contas e recebe o valor restante do que ele diz ter pago em nome do cliente;*

*- via de regra, a empresa demonstra os valores pagos de ICMS, que é feito pelo Banco do Brasil, apresentando o *darf* de pagamento e o valor sacado da conta da Ranur, coincidindo em data e valor. Porém outros serviços como por exemplo de capatazia, armazenagem, ele muitas vezes apresenta notas fiscais ou recibos, ou recibos onde o nome do pagante é o cliente, e não demonstra o efetivo pagamento feito pela Ranur;*

*- no recebimento com a empresa ARA Química o recebimento geralmente é de uma vez só e a Ranur demonstra pagar todos os tributos referentes ao "processo" analisado. No caso da Samsung, a Ranur paga apenas o ICMS, sendo os outros tributos - tais como Cofins, Pis, Taxa de utilização de Sicomex, IPI, II - pagos pela própria Samsung;*

*.... Procedemos à digitalização de documentos que comprovam os pagamentos efetuados ... em nome dos clientes, assim como os documentos que não colaboram com a definição de que os valores analisados são receita ou não, para que se perceba a alegação de dificultar o trabalho ... e para evidenciar que esta fiscalização analisou todos estes documentos para firmar convicção da tese de arbitramento.*

*Como o contribuinte não conseguiu (ou não quis) comprovar ... com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem e motivação de inúmeros créditos em suas contas bancárias, presume-se, legalmente, que tais créditos constituem omissão de receita.*

*A presunção legal, neste caso, é "juris tantum" .... Por isso, foi concedida ao contribuinte a oportunidade de demonstrar a incorreção da presunção em sucessivas intimações. Entretanto, mesmo tendo sido concedidos prazos razoáveis e suficientes ... este se manifestou de forma insatisfatória.*

*É claro que o contribuinte pode até utilizar-se do recurso de mostrar uma documentação volumosa e desorganizada, seja para não constituir prova criminal contra si mesmo ou por outra finalidade .... Do ponto de vista ... tributário, os motivos do contribuinte não vêm ao caso, importando, tão somente, o montante e a natureza econômica dos rendimentos auferidos. ....*

*3.5. Da Sistemática de Apuração do Lucro [...] Quando apresenta documento hábil estes documentos não comprovam o efetivo pagamento de valores que o contribuinte diz ser por conta de cliente;*

*O enorme volume de documentos apresentados como um grande amontoado de papel, sem esclarecimentos, muitos inúteis para demonstrar efetivo pagamento, só fez obscurecer o montante a ser considerado como receita bruta;*

*O relato de conta corrente com a empresa Samsung tem lançamentos que não estão nos livros ou nos extratos bancários, não tem outros lançamentos que tem nos livros fiscais ou extratos bancários;*

*Cada valor de crédito em conta corrente a ser comprovado raramente batia em data e valor;*

*A comprovação de determinados valores de crédito continha documentos que comprovavam valores maiores do que deveriam comprovar;*

*[...]Da análise da documentação enviada para demonstrar a origem e o destino dos créditos constantes das contas bancárias, elaboramos as planilhas "Relação de Créditos em Conta Corrente de 2006 e 2007" dos bancos BankBoston, Banco do Brasil e Banco Bradesco, citando para cada crédito bancário acima de R\$ 20.000,00 o que seria considerado comprovado e o que não foi passível de comprovação.*

#### *4. DA BASE DE CÁLCULO (...)*

*Após os prazos das inúmeras intimações, verificamos que os créditos bancários não foram ... comprovados e/ou declarados com documentos hábeis e idôneos, sendo relacionado individualmente no "Demonstrativo de Créditos Bancários de Origem não Comprovada", anexo a este Termo de Verificação Fiscal.*

*Os extratos bancários são prova do ilícito tributário ... e fazem parte deste processo. Foram computados mensalmente os valores relacionados no Demonstrativo anexo, como segue:*

*(...)*

*Créditos em conta referentes à transferência de mesma titularidade não foram considerados nestas planilhas.*

#### *5.2. Do Crédito em Conta Bancária (...)*

*5.3. Da Multa Qualificada Conforme exposto ... o contribuinte apresentou duas versões ... para extrato de movimentação da mesma conta bancária, com referência ao mesmo período. ...*

*Como agravante ... o contribuinte, tendo a oportunidade de refazer a contabilidade através de livro caixa, utilizou os extratos adulterados.*

*A não escrituração correta do movimento financeiro da empresa, a apresentação de documentos bancários incorretos, o não atendimento a esta fiscalização a contento, a utilização de valores adulterados na escrita contábil como foi claramente*

*descrito, demonstram que o contribuinte agiu com dolo, evidente intuito de sonegação e fraude como definido nos artigos da Lei nº 4.502.*

*Assim sendo, caracterizado o dolo, a fraude e o crime contra a ordem tributária, conforme os dispositivos legais acima referidos, cabe a aplicação da multa de cento e cinquenta por cento, conforme disposto no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 957 do RIR/99).*

*Podemos adicionar ... reincidência da infração, pois ocorreu a adulteração dos extratos bancários do ano-calendário de 2006 e ... do ano-calendário de 2007. A conduta reiterada de tentar retardar ou impedir o conhecimento de fato gerador pela autoridade fiscal, evidencia o intuito doloso ...*

*A multa qualificada em razão de conduta reiterada é causa suficiente a sustentar a aplicação da penalidade no percentual de 150%.*

*(...) "Os autos de infração constam às fls. 42490 a 42536, com as bases legais da autuação do IRPJ à fls. 42500 e 42502.*

*A empresa apresentou impugnação ao auto de infração, em 28/10/2011 (fls. 42540 a 42576), por meio de seu advogado (fls. 42576 a 42599), alegando, em resumo, que:*

*1 - ocorreu a **decadência** do período de janeiro a agosto de 2006, nos moldes do art. 150, § 4º, do CTN, conforme argumentos de praxe, mas para afastá-la e aplicar a multa qualificada, a fiscalização imputa a si a existência de fraude, em razão de extratos bancários supostamente adulterados;*

*2 - a fiscalização não soube interpretar suas operações financeiras, pois sua atividade não se limita ao transporte de cargas: o agenciamento de carga engloba cotação e contratação de frete internacional e nacional junto às agências marítimas, cias. aéreas, e transportadoras, bem como consolidação desconsolidação de cargas, oferecendo aos seus clientes todo o suporte operacional e logístico do início ao fim das operações de importação e exportação;*

*3 - classificar sua contabilidade como "imprestável" é um erro de interpretação das operações, já que toda sua movimentação foi considerada receita e muitos documentos fornecidos não foram analisados, conforme provaremos; e mesmo que a contabilidade fosse "imprestável", isso não autoriza imputar como receita todos os créditos da sua conta bancária, pois foram entregues elementos suficientes para o arbitramento sobre uma base de cálculo correta, como a sua receita, representada pelas Notas Fiscais emitidas;*

*4 - as "caixas" e "processos" - entendidos como documentos imprestáveis - embasam as movimentações da empresa, demonstram a origem e destino dos valores depositados em sua conta bancária, apesar do descontentamento da fiscalização,*

*todos os elementos solicitados foram fornecidos, de modo que permitiriam a realização da auditoria corretamente; adiante será demonstrada a efetiva comprovação da origem e destino dos valores creditados em conta; afinal, os valores recebidos por agenciadoras de cargas destinam-se ao pagamento de impostos, taxas, armazenagem, capatazia, Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, honorários, etc.;*

*5 - a fiscalização imputa a si o cometimento de fraude, apesar da carta do gerente do banco explicando o erro, pois todos os extratos - os três fornecidos e o quarto obtido pela fiscalização junto ao Bradesco -, foram emitidos pelo banco, de modo que o primeiro, que difere dos demais, traz erro do banco, conforme a referida carta; além disso, apresentou voluntariamente outros dois extratos para comprovar sua boa fé, demonstrando não ter intenção de fraudar; e mais: abriu mão de seu sigilo para a fiscalização solicitar ao banco o extrato; com base na mesma, se houve adulteração de extrato, indaga-se: por que o banco não foi incluído no pólo passivo como responsável solidário e na representação fiscal para fins penais?*

*6 - quanto ao contrato com a construtora, a fiscalização extrapolou os limites do MPF, com descabidas alusões a fatos estranhos ao objeto deste Auto de Infração, pois foi demonstrada a efetiva saída de valores da sua conta para a da construtora, de modo que não há razão para as observações impertinentes;*

*7 - prova os valores pagos de ICMS e demonstra que o valor sacado da sua conta coincide em data e valor; como, então, considerar todos os valores creditados em conta como receita omitida? Aliás, a fiscalização reconhece o pagamento do ICMS em diversos casos, mas não leva isso em consideração na lavratura do Auto de Infração; veja-se que a Samsung, sua principal cliente, com 90% do serviço, adianta valores para o pagamento das despesas de importação, em especial do ICMS, sendo certo que, conforme o Contrato de Prestação de Serviços (Anexo II), recebe R\$ 350,00 por importação, cabendo notar que o ICMS é pago no ato de registro da DI e normalmente é depositado pela Samsung um valor aproximado, como adiantamento, para o pagamento do imposto e demais taxas;*

*8 - eis alguns exemplos de incompatibilidade entre a base de cálculo do arbitramento e a documentação fornecida, que demonstram a fragilidade da autuação, visto que esta vem acompanhada de "Relação de Créditos em Conta-Corrente do Ano Calendário de 2006 e 2007 do Banco do Brasil", na qual 95% dos valores foram considerados receita, embora a documentação apresentada tenha sido a mesma em todos os casos; demonstra-se, assim, a inexistência de um trabalho fiscal documentalmente embasado; não traz todos os "processos" que estão na mesma situação, por ser inviável apresentar toda documentação, pois são inúmeras caixas de documentos; mas, se necessário, toda essa documentação está à disposição;*

9 - por exemplo, o caso n.º 1, cujas provas estão no Anexo III, que trata de crédito em 10/02/2006, no valor de R\$ 87.442,11, com origem na Samsung Eletr. Da Amazônia Ltda., cujo valor considerado como receita foi R\$ 2.047.89; mas tudo está perfeitamente especificado na prestação de contas, sendo R\$ 87.442,11 de "ADIANTAMENTO-ICMS", gastando no desembaraço R\$ 92.874,68, sendo credora de R\$ 5.389,52; a nota fiscal de serviços n.º 001733 mostra o valor recebido de honorário e o comprovante bancário de 09/03/2006 e a GARE-ICMS demonstram que foram recolhidos R\$ 85.394,22, de ICMS; demais documentos (recibo, fatura, nota fiscal da mercadoria, guia da União, entre outros) demonstram o pagamento das taxas de liberação, desconsolidação, armazenagem, AFRMM, etc.;

10 - o caso n.º 2, cujas provas estão no Anexo IV, que trata de crédito em 19/05/2006, no valor de R\$ 211.507,05, com origem na Samsung Eletr. Da Amazônia Ltda., cujo valor considerado como receita foi R\$ 158.547,24; mas a Samsung adiantou R\$ 211.507,05 para pagamento dos impostos e taxas, valor consistente com R\$ 161.245,87 da 1ª prestação de contas e com R\$ 50.261,18 da 2ª prestação de contas; a documentação anexa mostra que teve que utilizar do próprio bolso R\$ 25.090,07, já que os valores efetivamente devidos foram superiores aos adiantamentos; assim, apenas o ICMS da 1ª prestação de contas (R\$ 175.708,82) e da 2ª (R\$ 52.959,81) ultrapassa o crédito em sua conta corrente; este "processo" está instruído com notas de serviço, de pagamento de taxas, de imposto, entre outros;

11 - eis o caso n.º 3, cujas provas estão no Anexo V, que trata de crédito em 09/05/2007, no valor de R\$ 27.890,00, de origem não comprovada, sendo todo o valor considerado receita; mas, no "processo" fornecido constam todos os dados, quais sejam: a origem foi a Ara Química S/A e o valor dos serviços prestados foi R\$ 700,00, conforme a nota fiscal de serviços; o valor de R\$ 27.890,00 foi o adiantamento para o pagamento dos impostos e taxas, conforme os documentos e prestação de contas anexa; ao final da operação, a Ara Química S/A ficou credora em R\$ 331,96; todos esses documentos estavam com a fiscalização que, incompreensivelmente, utilizou como receita o valor integral do depósito em conta;

12 - eis o caso n.º 4, cujas provas estão no Anexo VI, que trata de crédito em 05/09/2007, no valor de R\$ 30.015,84, com origem na Samsung Eletr. Amazônia Ltda., cujo valor considerado receita foi de R\$ 18.141,12; mas recebeu esse valor de adiantamento, sendo que R\$ 7.503,96 eram relativos à 1ª prestação de contas, R\$ 7.503,96 à 2ª, R\$ 7.503,96 à 3ª, e R\$ 7.503,96 à 4ª; os "processos" estão perfeitamente instruídos com todos os comprovantes de pagamento, demonstrando que a receita auferida foi R\$ 1.400,00 (R\$ 350,00 por processo), com base nas notas fiscais de serviços;

13 - como já foi dito, em alguns "processos" foi considerado comprovado o pagamento realizado, tendo por base os mesmos

*documentos apresentados para todos os casos, não tendo sido imputada qualquer receita, mesmo existindo nota fiscal de serviços; eis dois exemplos:*

*a) caso n.º 5, cujas provas estão no Anexo VII, com crédito em 10/03/2006, no valor de R\$ 249.112,46, com origem na Samsung Eletr. Amazônia Ltda.;*

*b) o caso n.º 6, cujas provas estão no Anexo VIII, com crédito em 20/07/2006, no valor de R\$ 325.987,54, com origem na Samsung Eletr. Amazônia Ltda.*

A decisão da DRJ julgou improcedente a impugnação, recebendo a seguinte fundamentação:

#### *DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.*

*Não ocorreu a decadência do direito de lançar IRPJ (Lucro Arbitrado) e reflexos dos dois primeiros trimestres de 2006, pois o art. 150, § 4º, do CTN, não é aplicável se não houve o pagamento antecipado dos tributos referentes à matéria autuada, considerando-se existente o pagamento antecipado quando efetuada a declaração do tributo referente à matéria em tela e quando a autuação trata de falta de recolhimento. Neste caso, o início do prazo decadencial referente ao primeiro trimestre de 2006 deu-se em 1º de janeiro de 2007, de forma que ao lançamento efetuado em 07/10/2011 não se aplica o instituto da decadência. Preliminar indeferida.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anocalendarário: 2006, 2007 LUCRO ARBITRADO. BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.*

*Afastada a credibilidade dos valores dos serviços prestados registrados nas Notas Fiscais, correto o arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, entendida esta como a receita omitida em conformidade com a presunção legal de depósitos bancários de origem não comprovada.*

#### *MULTA QUALIFICADA.*

*A adulteração de extratos bancários, bem como sua utilização após a constatação de que estavam adulterados para recompor a escrituração do livro Caixa configura fraude.*

#### *AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.*

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

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 25/07/2012, o qual pode ser assim sintetizado:

**- o auto de infração baseou-se exclusivamente em presunções;**

- a decisão recorrida manteve a exigência, mas a documentação apresentada demonstraria que os recursos movimentados em suas contas, em sua maioria, se tratava de recursos de terceiros para pagamentos de tributos e outros encargos de seus clientes em suas operações rotineiras de agenciamento de cargas internacionais; anexou documentação que comprovaria seus argumentos;

- reafirma que houve decadência do lançamento, reafirmando entender aplicar-se o art. 150, § 4º, do CTN para contagem do prazo decadencial;

- a respeito da multa qualificada em razão de suposta adulteração de extratos bancários, argumenta que apresentou documento em que o próprio gerente do Banco Bradesco admitia o erro nos dados apresentados, e que as conclusões da decisão recorrida quanto à manutenção da penalidade qualificada estariam em descompasso com os documentos anexados aos autos e que comprovariam que não houve qualquer falsificação dos extratos bancários, mas sim um erro cometido e assumido pela própria instituição financeira.

Frisa-se que não houve qualquer irresignação quanto ao arbitramento de lucros.

Conforme já abordado, o julgamento do recurso foi convertido em diligência para que o contribuinte fosse intimado a comprovar pormenorizadamente, assim como realizado em seu recurso voluntário, a composição de cada um dos depósitos considerados como receita omitida.

Após intimação realizada pela unidade de origem, a recorrente apresentou vasta documentação, organizada por instituição financeira, por mês e por operação a fim de comprovar que a receita efetivamente auferida já houvera sido oferecida à tributação e que os recursos transitados em suas contas correntes relacionavam-se a recursos de terceiros para pagamento dos tributos e outros encargos referentes ao agenciamento de cargas internacionais.

Analisada a documentação, a autoridade fiscal responsável pela execução da diligência elaborou o relatório de fls. 96.300-96.302, concluindo que a maior parte dos depósitos, de fato, não se referiam a receitas da recorrente. Eis a tabela que resume o seu entendimento:

	BASE DE CÁLCULO ORIGINAL	BASE DE CÁLCULO A SER EXONERADA	BASE DE CÁLCULO A SER MANTIDA
jan/06	4.923.385,22	4.305.883,45	617.501,77
fev/06	4.222.882,58	3.975.027,95	247.854,63
mar/06	5.244.525,19	4.151.604,53	1.092.920,66
abr/06	3.999.083,94	3.710.723,94	288.360,00
mai/06	2.512.706,60	2.007.701,16	505.005,44
jun/06	9.921.309,48	9.050.310,05	870.999,43
jul/06	5.425.221,02	4.664.838,33	760.382,69
ago/06	5.489.739,93	4.806.894,39	682.845,54
set/06	4.054.079,98	3.403.973,73	650.106,25
out/06	3.880.108,08	3.110.438,24	769.669,84
nov/06	3.953.719,25	3.440.689,38	513.029,87
dez/06	3.354.247,51	2.560.922,43	793.325,08
jan/07	3.386.231,15	1.718.008,74	1.668.222,41
fev/07	4.338.741,56	3.718.214,71	620.526,85
mar/07	6.692.671,82	5.610.153,98	1.082.517,84
abr/07	6.959.986,89	6.008.636,90	951.349,99
mai/07	6.134.857,70	4.883.189,31	1.251.668,39
jun/07	7.302.208,14	5.878.139,77	1.424.068,37
jul/07	8.282.422,01	5.672.634,02	2.609.787,99
ago/07	6.203.465,61	4.738.770,07	1.464.695,54
set/07	5.722.572,48	4.186.599,85	1.535.972,63
out/07	5.319.981,70	3.609.684,26	1.710.297,44
nov/07	8.490.868,49	6.712.946,89	1.777.921,60
dez/07	6.303.375,11	4.537.939,82	1.765.435,29

Elaborou ainda quadros demonstrativos, indicando cada um dos depósitos e sua conclusão sobre a comprovação ou não de sua origem, sendo que, quando entendeu não haver comprovação, fez constar o porquê de sua conclusão.

Intimada a se manifestar a respeito das conclusões da diligência, a recorrente apresentou o expediente de fls. 96.358-96.363. Argumentou que 70% da base de cálculo do lançamento já se mostrava equivocada ante às conclusões da diligência, corroborando o que já argumentara em seu recurso voluntário.

Alega, contudo, em que pese ter apresentado toda a documentação, alguns valores foram considerados não comprovados. A fim de demonstrar o erro na avaliação realizada pela autoridade fiscal que executou a diligência, apresentou como exemplos o depósito de R\$ 796.779,86, dia 13/03/2006 (Banco do Brasil) e de R\$ 311.631,34, dia 09/06/2006 (Banco do Brasil). Com base nesses exemplos, requer que seja considerados como comprovados todos os demais depósitos, exonerando-se a totalidade da exigência.

Alega ainda que alguns depósitos não puderam ter a documentação comprobatória anexada em razão de uma enchente que destruiu parte dos seus documentos. A esse respeito, anexa comprovantes da ocorrência da enchente, pleiteando o cancelamento integral da exigência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

### 1 ADMISSIBILIDADE

O contribuinte foi cientificado da decisão em 18 de julho de 2012, uma quarta-feira (fl. 42.943), iniciando a contagem do prazo de 30 dias para interposição de seu recurso no dia 19 de julho de 2012.

Desse modo, o termo final para sua apresentação era o dia 17 de agosto de 2012.

Logo, tendo sido o recurso voluntário interposto em 25 de julho de 2012 (fl. 42.976), o mesmo mostra-se tempestivo. Em consequência, considerando que foram preenchidos os demais pressupostos legais, dele tomo conhecimento.

### 2 PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

A respeito da decadência, é fato incontroverso que não houve pagamento antecipado de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

A recorrente alega ter ocorrido decadência referente ao período de janeiro a agosto de 2006.

Não lhe assiste razão.

Em relação à contagem do prazo decadencial, não se pode ignorar que o STJ entendeu em caráter definitivo (julgamento de recurso representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C, do CPC) que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a questão do pagamento antecipado é relevante para definição do prazo, assim como a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme se observa na ementa do REsp 973.733/SC, 1ª Seção, Dje 18/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento*

*antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*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, antea 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 efetuassem 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.*

No caso concreto, compulsando os autos, de fato, não identifiquei pagamentos antecipados de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Assim, independentemente da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o início da contagem do prazo decadencial deve se dar com base no disposto no art. 173, I, do CTN, uma vez que, na ausência de pagamento antecipado, o início da contagem do prazo decadencial deve ser postergada para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado.

Ainda que contados 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador, em relação ao IRPJ e à CSLL, o período de apuração do lucro arbitrado é trimestral, de forma que em relação ao IRPJ e à CSLL só se poderia falar, em tese, em decadência dos dois primeiros trimestres do ano-calendário de 2006.

No entanto, na ausência de pagamento antecipado, há que se concluir que o pagamento antecipado não foi efetuado aplica-se o disposto no art. 173, inciso I, do CTN, mesmo sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.

No que tange ao PIS e a Cofins, de igual forma, há que se falar em decadência em relação aos fatos geradores ocorridos entre outubro e dezembro de 2006, uma vez que o lançamento foi formalizado antes de 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Em relação aos demais períodos de apuração relativos ao PIS e a Cofins, na ausência de pagamento antecipado, o início da contagem do prazo também iniciou-se somente em 1º de janeiro de 2007, tendo como termo final o dia 31 de dezembro de 2011 de 2011. Logo, tendo sido o lançamento formalizado em 07 de outubro de 2011, não há que se falar em decadência.

Assim sendo, rejeito a preliminar de decadência.

### 3 MÉRITO

A recorrente é acusada de omissão de receita, caracterizada pela falta de comprovação da origem dos depósitos/créditos efetuados em suas contas bancária, tendo por base legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

*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.*

Tal dispositivo legal estabeleceu uma presunção de omissão de receitas, autorizando a exigência de imposto de renda e de contribuições correspondentes, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

A inversão legal do ônus da prova é perfeitamente aceita por nosso ordenamento jurídico, estando regulada também no artigo 334, inciso IV, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), aplicado subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/1972 no Processo Administrativo Fiscal:

*Art. 334. Não dependem de prova os fatos:*

*(...)*

*IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.*

A Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), recepcionada pela nova Constituição, consoante artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Transitórias, define, em seus artigos 43, 44 e 45, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De acordo com o artigo 44, a tributação do imposto de renda não se dá só sobre rendimentos reais, mas, também, sobre rendimentos arbitrados ou presumidos por sinais indicativos de sua existência e montantes. Esses artigos assim dispõem:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.*

*Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.*

*Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.*

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos utilizados para efetuar os depósitos bancários. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de receitas de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder e o dever de considerar os valores depositados em conta bancária como receita, efetuando o lançamento do imposto e contribuições correspondentes. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente seguir a legislação.

Dessa forma, detectadas irregularidades que conduzem à presunção de omissão de receita, por imposição legal e por ser a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, cabe à fiscalização efetuar o lançamento de acordo com a legislação aplicável ao caso.

A recorrente foi intimada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados/creditados nas suas contas corrente.

Para a turma julgadora de primeira instância, não houve comprovação da origem dos créditos em suas contas.

Impende concluir que compete ao contribuinte provar a veracidade do que afirmou, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.*

No mesmo sentido dispõe os art. 333 da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*[..]*

*II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Corroborando tal tese, convém transcrever jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

*Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (Habeas Corpus nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)*

*Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (Intervenção Federal Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)*

**RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA – NEGATIVA DE REGISTRO – TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS – ART. 333, INCISO II, DO CPC – PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE – 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do**

*autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. (STJ – ROMS 9685 – RS – 6ª T. – Rel. Min. Fernando Gonçalves – DJU 20.08.2001 – p. 00538)*

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – COMPENSAÇÃO – AJUSTE ANUAL – ÔNUS DA PROVA – O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ – REsp 229118 – DF – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 07.02.2000 – p. 132)*

*PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – IMPRESCINDIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA – 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ – REsp 237.009 – (1999/0099660-7) – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 27.05.2002 – p. 147)*

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IRPF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – VERBAS INDENIZATÓRIAS – RETENÇÃO NA FONTE – ÔNUS DA PROVA – VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES – Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor – Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ – RESP 232729 – DF – 2ª T. – Rel. Min.*

*Francisco Peçanha Martins – DJU 18.02.2002 – p. 00294)*

De acordo com o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade administrativa encontra-se submetida ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de examinar outras questões como as suscitadas pelo Contribuinte em seu recurso, uma vez que às autoridades tributárias cabe aplicar a lei e obrigar seu cumprimento.

O princípio da legalidade, assentado no art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988, e o previsto no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, vinculam a atividade do lançamento à lei, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso concreto, dado que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria.

Por fim, cabe ressaltar que o tema já foi pacificado no âmbito do processo administrativo fiscal com a edição da Súmula 26 do CARF, a seguir transcrita: “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.”

A respeito da Súmula 182 expedida pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, referia-se à legislação já revogada (art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90), portanto, não aplicável ao art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Contudo, tal entendimento aplica-se somente aos depósitos cuja origem não houve comprovação por parte da recorrente.

Conforme já relatado, os autos foram remetidos à unidade de origem a fim de se pudesse fazer uma melhor verificação sobre a origem dos depósitos, em especial em face dos argumentos e documentos apresentados no recurso voluntário e em contraposição à decisão de primeira instância.

Após a análise da documentação apresentada pela recorrente no decorrer da diligência, praticamente 70% dos depósitos tiveram sua origem devidamente comprovada, constatando-se que, inclusive, as receitas correspondentes já haviam sido oferecidas à tributação.

Manifestando-se a respeito do resultado da diligência, o recorrente apresentou dois exemplos de que havia depósitos considerados como não comprovados, contudo, teria apresentado a documentação correspondente.

A fim de demonstrar o erro na avaliação realizada pela autoridade fiscal que executou a diligência, apresentou como exemplos o depósito de R\$ 796.779,86, dia 13/03/2006 (Banco do Brasil) e de R\$ 311.631,34, dia 09/06/2006 (Banco do Brasil). Com base nesses exemplos, requer que seja considerados como comprovados todos os demais depósitos, exonerando-se a totalidade da exigência.

Compulsando os elementos de prova atinentes a tais operações, de fato, assiste razão à recorrente quanto aos depósitos citados, devendo os mesmos serem excluídos das bases de cálculo de todos os tributos exigidos de ofício.

Contudo, não há como extrapolar tal entendimento aos demais depósitos. Caberia à recorrente indicar quais os demais depósitos considerados como não justificados tiveram análise equivocada por parte da autoridade fiscal.

Não o fazendo, prevalece o disposto no art. 42 Lei nº 9.430/96, presumindo-se que tais valores correspondem a omissão de rendimentos.

No que diz respeito ao pedido que, em razão de enchente e da consequente impossibilidade de comprovar os demais depósitos, se considerasse que os depósitos não justificados teriam sua origem comprovada, ainda que se considere que a documentação que houvera sido destruída pela enchente se referisse justamente a que comprovariam os depósitos não justificados, o que discordo, entendo que continuaria a prevalecer a ausência de comprovação da origem dos depósitos justificados.

Assim sendo, consolido na tabela a seguir as bases de cálculos exoneradas e mantidas em decorrência do resultado da diligência e após as comprovações adicionais referentes aos meses de março e junho de 2006:

	BASE DE CÁLCULO ORIGINAL	BASE DE CÁLCULO EXONERADA	BASE DE CÁLCULO MANTIDA
jan/06	4.923.385,22	4.305.883,45	617.501,77
fev/06	4.222.882,58	3.975.027,95	247.854,63
mar/06	5.244.525,19	4.151.604,53	296.140,80
abr/06	3.999.083,94	3.710.723,94	288.360,00
mai/06	2.512.706,60	2.007.701,16	505.005,44
jun/06	9.921.309,48	9.050.310,05	559.368,09
jul/06	5.425.221,02	4.664.838,33	760.382,69
ago/06	5.489.739,93	4.806.894,39	682.845,54
set/06	4.054.079,98	3.403.973,73	650.106,25
out/06	3.880.108,08	3.110.438,24	769.669,84
nov/06	3.953.719,25	3.440.689,38	513.029,87
dez/06	3.354.247,51	2.560.922,43	793.325,08
jan/07	3.386.231,15	1.718.008,74	1.668.222,41
fev/07	4.338.741,56	3.718.214,71	620.526,85
mar/07	6.692.671,82	5.610.153,98	1.082.517,84
abr/07	6.959.986,89	6.008.636,90	951.349,99
mai/07	6.134.857,70	4.883.189,31	1.251.668,39
jun/07	7.302.208,14	5.878.139,77	1.424.068,37
jul/07	8.282.422,01	5.672.634,02	2.609.787,99
ago/07	6.203.465,61	4.738.770,07	1.464.695,54
set/07	5.722.572,48	4.186.599,85	1.535.972,63
out/07	5.319.981,70	3.609.684,26	1.710.297,44
nov/07	8.490.868,49	6.712.946,89	1.777.921,60
dez/07	6.303.375,11	4.537.939,82	1.765.435,29

#### 4 MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Cominou-se a multa qualificada de 150% em razão de a recorrente supostamente ter adulterado extratos bancários.

Alega o recorrente que não haveria de se falar em fraude, uma vez que apresentou inclusive correspondência da própria instituição financeira (Bradesco) assumindo o erro. Além disso, a própria recorrente teria alcançado os extratos com os dados corretos após retificação da informação pelo Bradesco.

Pois bem, a multa de 150% sobre o imposto de renda e contribuições apuradas com base em provas diretas, prevista no art. 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, foi aplicada tendo em vista a intenção dolosa do contribuinte de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador (multa qualificada).

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

*Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

[...]

Como visto, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só é admitida a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.*

Desse modo, a multa de 150% de que trata o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

No caso concreto, em primeiro lugar, há de lembrar que a exigência baseou-se em presunção legal.

A esse respeito foi editada a Súmula CARF nº 14, assim vazada: "*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

Analisando os argumentos da autoridade fiscal que lavrou a exigência, bem como da decisão recorrida, entendo que a penalidade qualificada não deve prosperar. Transcrevo excerto da decisão recorrida a esse respeito:

*Os argumentos referentes à carta do gerente e à inexistência de fraude não têm amparo na lógica mais comum, como foi demonstrado pela fiscalização ao examinar o fato, no TVF, cabendo lembrar que foi ressaltado que a fiscalizada, ao tentar recompor a escrituração do livro Caixa, utilizou os extratos que àquela altura dos acontecimentos eram sabidamente errados.*

*O argumento de que todos os extratos teriam sido emitidos pelo banco não se sustenta, pois:*

*1 - a tese apresentada na carta não condiz com a lógica, como demonstra o já referido exame do suposto erro, no TVF;*

*2 - a tentativa de recompor a escrituração do livro Caixa foi feita com base em extratos sabidamente errados;*

*3 - é visível que os extratos fraudados poderiam ter sido impressos em qualquer impressora, com qualquer papel, enquanto os extratos oficiais foram impressos em formulários do Bradesco, de modo que é difícil crer que um gerente de banco pusesse seu emprego em risco assinando a alegada carta;*

*4 - em resumo: nada, absolutamente nada, sugere ou indica a possibilidade de ter havido erro do banco, seja no saldo inicial, seja no saldo final, de modo que não há como acusar o banco de fraude;*

*5 - afinal, o sistema de contas correntes do banco ou bem funciona - e nesse caso funciona para todos os correntistas - ou bem não funciona, o que não é crível, sobretudo no caso do Bradesco.*

*Portanto, a adulteração dos extratos bancários foi cometida pela impugnante, o que configura fraude, assim como a sua utilização após a constatação da adulteração para tentar recompor a escrituração do livro Caixa. Correta a aplicação da multa qualificada.*

A recorrente anexou documento subscrito por um gerente do Bradesco assumindo o erro nos saldos informados em alguns extratos. Para afastar as informações ali constantes, há de se ter elementos mais fortes do que meras conjecturas, ainda mais quando os valores incorretos contidos nos autos (discrepâncias entre saldo inicial e final de alguns períodos).

Cumpra esclarecer que tal discrepância, se muito, poderia ter algum impacto na reescrituração do livro caixa então em andamento, mas em nada interferiria com a principal infração sob exame (depósitos bancários), ainda mais quando tal infração, ao fim e ao cabo, foi reduzida em mais de 70% do valor lançado em razão da comprovação da origem dos depósitos bancários considerados pela autoridade fiscal como receita omitida.

Desse modo, voto por reduzir a penalidade a 75% .

Processo nº 19515.721488/2011-00  
Acórdão n.º **1402-002.082**

**S1-C4T2**  
Fl. 96.474

---

## 5 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir das receitas omitidas os valores consignados na tabela constante ao final do item 3 deste voto e para reduzir a multa cominada para 75%.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator