



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10882.002868/2004-51
Recurso nº. : 152.586 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exs: 2000 e 2002
Recorrentes : 1ª TURMA DE JULGAMENTO DRJ CAMPINAS - SP e LOGÍSTICA
OPERAÇÕES PROMOCIONAIS E EVENTOS LTDA.
Sessão de : 24 de maio de 2007
Acórdão nº : 101-96.160

RECURSO EX OFFICIO

IRPJ – ARBITRAMENTO DE LUCRO – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DEPÓSITOS E/OU CONTAS CORRENTES BANCÁRIAS - INAPLICABILIDADE –
Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das conseqüências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A falta de escrituração de depósitos bancários ou mesmo de contas correntes bancárias não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros.

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DAS PARCELAS MENSAIS – A falta de recolhimento de antecipações de tributo ou a sua insuficiência, impõe a cobrança de multa de lançamento de ofício isolada.

MULTA ISOLADA – REDUÇÃO DA MULTA PARA 50% - MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351, DE 22/01/2007 – RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se a fato pretérito a legislação que deixa de considerar o fato como infração, consoante dispõe o artigo 106, inciso II, "a", do Código Tributário Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO

IRPJ – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – OMISSÃO DE RECEITAS – Caracterizam-se como omissão de receitas da pessoa jurídica, os valores creditados em conta-corrente mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Por se tratar de presunção legal, compete ao contribuinte apresentar a prova para elidi-la.

IRPJ – CSLL – BASE DE CÁLCULO – DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS – REGIME DE COMPETÊNCIA – De acordo com o artigo 41 da Lei nº 8.981/95, as contribuições para o PIS e COFINS são dedutíveis da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL segundo o regime de competência, tendo em vista não estarem com sua exigibilidade suspensa.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

CSLL- COMPENSAÇÃO DE 1/3 DA COFINS COM A CSLL LANÇADA DE OFÍCIO – O artigo 8º da Lei nº 9.718/98 admitiu a compensação de 1/3 da COFINS efetivamente paga com a Contribuição Social sobre o Lucro apurada no período do recolhimento. Provado que a empresa informou ao Fisco valores a recolher daquela contribuição, deve ser admitida a compensação pleiteada. Cabe à autoridade local da Secretaria da Receita Federal a conferência do efetivo pagamento da COFINS, base para o cálculo da terça parte a ser compensada.

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, autorizando a aplicação da multa qualificada, a tentativa de utilizar-se de contratos inidôneos para justificar a origem dos recursos depositados em instituições financeiras.

JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC

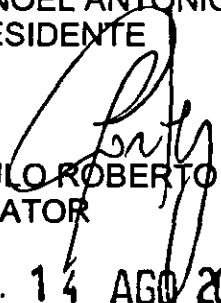
Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos de ofício e voluntário interpostos pela 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM CAMPINAS - SP e LOGÍSTICA OPERAÇÕES PROMOCIONAIS E EVENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício para: 1) restabelecer a tributação pelo lucro real; e 2) restabelecer a exigência da multa isolada no percentual de 50%, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e José Ricardo da Silva que negaram provimento ao recurso de ofício e o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior que deu provimento parcial ao recurso de ofício apenas para restabelecer a tributação pelo lucro real; e II) Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para: 1) admitir a dedutibilidade, da base de cálculo do IRPJ e da CSL, da contribuição para o PIS e da COFINS lançadas de ofício; 2) admitir a compensação de 1/3 da COFINS paga com a CSL devida, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e José Ricardo da Silva que deram provimento integral ao recurso voluntário, o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior que deu provimento parcial ao recurso em maior extensão, para também desqualificar a multa de ofício, e os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento parcial ao recurso em menor extensão, não admitindo a referida compensação.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 AGO 2007

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira SANDRA MARIA FARONI.

PROCESSO Nº. : 10882.002868/2004-51
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.160

Recurso nº. : 152.586 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Recorrentes : 1ª TURMA DE JULGAMENTO DRJ CAMPINAS - SP e LOGÍSTICA
OPERAÇÕES PROMOCIONAIS E EVENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de recurso ex officio interposto pela 1ª TURMA DE JULGAMENTO da DRJ em CAMPINAS - SP e recurso voluntário de LOGÍSTICA OPERAÇÕES PROMOCIONAIS E EVENTOS LTDA. (fls. 18071920), contra a decisão proferida no Acórdão nº 8.876, de 04/03/2005 (fls. 1728/1784), que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 1364; PIS, fls. 1376; COFINS, fls. 1384; e CSLL, fls. 1392.

O lançamento de ofício é decorrente da existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não haveria feito prova, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos usados naquelas operações. Daí, a capitulação do fato como omissão de receita, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Também foi lançada multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL recalculadas com o acréscimo da receita identificada como omitida no mês. A exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL consta do processo administrativo fiscal nº 10882.002867/2004-15.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1402/1415) a autoridade atuante informa o seguinte, em resumo:

O procedimento resultou na lavratura do Auto de Infração do IRPJ e seus reflexos nas contribuições CSLL, PIS e COFINS, no processo administrativo 10882.002868/2004-51, e no Auto de Infração da CSLL, no processo administrativo 10882.002867/2004-15.

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS E TERMOS LAVRADOS

[...]

Cabe esclarecer que o contribuinte não opera no endereço informado no cadastro da SRF, [...]. Efetuei diligência nesse endereço e constatei que no local opera um serviço de recebimento de correspondências de várias empresas, prestando-se a ser apenas uma espécie de caixa postal do contribuinte. A atendente informou que o local não era utilizado na operação da empresa e que seus representantes somente freqüentam o local para coletar as correspondências recebidas.

Através do Termo de Início de Fiscalização o contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários e a documentação comprobatória da origem dos valores depositados em suas contas bancárias, com o propósito de obter justificativa para a expressiva movimentação financeira informada à SRF pelas instituições financeiras, relativamente aos períodos de 1999, 2000 e 2001, aparentemente incompatível com o capital e com as disponibilidades financeiras declaradas da empresa.

[...]

Em atendimento ao Termo 2004.00115/2 o contribuinte apresentou a carta anexada à folha 11, com data de 21/09/2004, e informou que a empresa realizou operações de compra e venda de títulos, recebendo comissões em decorrência dessas transações. O contribuinte apresentou a planilha intitulada "Fluxo de Operações Logística/HardSell", anexada às folhas 12 a 44, e cópias simples dos contratos de compra e venda dos títulos.

[...]

Cabe aqui esclarecer que a planilha intitulada "Fluxo de Operações Logística/Hardsell", apresentada pelo contribuinte, contém a suposta movimentação de compra e venda de títulos da empresa LOGÍSTICA OPERAÇÕES PROMOCIONAIS E EVENTOS LTDA, ora fiscalizada, e da HARD SELL ARQUITETURA PROMOCIONAL IND. E COM. LTDA., CNPJ 01.001.899/0001-20, que também está sendo fiscalizada por este auditor através do Mandado Fiscal 0811300 2004.00116-8. Estas empresas possuem a mesma composição societária e efetuaram o mesmo tipo de transação no período fiscalizado.

Os extratos bancários contendo a movimentação bancária dos períodos 1999, 2000 e 2001 foram apresentados [...].

O contribuinte apresentou os livros Diário dos períodos 1999, 2000 e 2001, [...]

[...]

[...] o contribuinte apresentou carta em 22/10/2004, [...], informando que a documentação comprobatória dos valores depositados em suas contas bancárias era constituída pelos contratos de compra e venda de títulos, que já haviam sido entregues.

Analisando a documentação considerei que os elementos apresentados pelo contribuinte eram insuficientes para comprovar a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, bem como apresentavam características de tratar-se de negócio simulado.

Diante do exposto, esta fiscalização detalhou suas considerações no Termo de Intimação 2004.00115/04, [...], e intimou novamente o contribuinte a apresentar a documentação comprobatória da origem

dos valores depositados em suas contas bancárias, dando-lhe a oportunidade de apresentar quaisquer elementos que julgasse conveniente em sua defesa diante dos argumentos apresentados no referido Termo.

Até a data da lavratura do presente Termo o contribuinte não apresentou resposta às solicitações contidas no Termo 2004.00115/04.

O representante do contribuinte, o Sr. Evaldo Egas de Freitas, foi contatado várias vezes por telefone entre os dias 16/11/2004 e 06/12/2004, com vistas a agendar a possível entrega dos documentos solicitados, e posteriormente, para a ciência do presente Termo.

Todavia, todas as tentativas de agendamento junto ao referido representante foram infrutíferas, conduzindo à conclusão de que o contribuinte optou por não mais atender pessoalmente aos pleitos desta fiscalização.

[...]

2. OMISSÃO DE RECEITA – DEPÓSITOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA

[...]

Cabe esclarecer que os depósitos com valores abaixo de R\$ 1.000,00 não foram relacionados, tendo em vista a simplificação do procedimento e considerando a irrelevância dos valores envolvidos.

[...]

CONTRATOS NÃO IDENTIFICAM OS TÍTULOS NEGOCIADOS

[...]

Considerando que a matéria não é de conhecimento geral, cabe inicialmente explanar algumas informações básicas acerca da emissão e negociações de títulos do exterior.

Os contratos anexados [...] tratam de negociações de compra e venda de títulos denominados U.S. Treasury Bills, BomBril Eurobonds (BE Bonds) e Argentine Global Bond.

(...)

Apesar do contribuinte ter afirmado que apenas fazia a intermediação dos títulos, o texto dos contratos conduz à conclusão de que ele negociava em nome próprio e não em nome de terceiros.

(...)

Observa-se que, apesar das supostas receitas de intermediação constarem dos livros contábeis, o contribuinte optou, estranhamente, por não detalhar o cálculo e a origem dos valores recebidos.

Em suma, verifica-se que os contratos não identificam corretamente os títulos negociados e tampouco os supostos compradores e vendedores, evidenciando sua falta de credibilidade.

Observe-se também que os contratos não apresentam as formalidades usualmente exigidas, tais como o reconhecimento das firmas e as assinaturas de testemunhas.

**CONTRATOS COMPRAM BE BONDS, PORÉM SOMENTE VENDEM
US TREASURY BILLS**

Analisando os dados contidos na planilha a observando o texto dos contratos correspondentes, chegamos à conclusão de que as empresas LOGÍSTICA e HARD SELL compravam BE BONDS, porém, estranhamente, pelo texto dos contratos, somente vendiam US Treasury Bills.

**CONTRATOS VENDEM "ARGENTINE GLOBAL BONDS"
INEXISTENTES**

A empresa efetuou, no período de 31/03/99 a 30/04/99, 37 operações de compra e venda de títulos denominados de "Argentine Global Bond", supostamente emitidos pela Argentina em 02/03/1998, conforme consta dos contratos de compra e venda de títulos apresentados pela empresa.

Os contratos de compra e venda dos "Argentine Global Bond", a exemplo dos contratos dos U. S. Tresuty Bills, também não identificam o que está sendo comprado ou vendido, citando apenas o nome dos títulos, o país emissor e a data de emissão, 02 de março de 1998.

A falta de identificação dos títulos é agravada pela constatação de que a Argentina não emitiu títulos na data de 02 de março de 1998, conforme consta dos documentos anexado à fl. 792, resultante da consulta realizada pela SRF junto ao Ministério da Economia – Secretaria da Fazenda da Argentina.

O fato é relevante, uma vez que prova a falsidade do conteúdo dos contratos apresentados pelo contribuinte.

SIMULAÇÃO: CONTRATOS PÓS-DATADOS

Analisando os valores dos depósitos bancários, verifica-se que, salvo raras exceções, os valores dos depósitos não coincidem com os valores dos pagamentos pactuados nos contratos de venda.

O contribuinte foi reiteradamente intimado a apresentar demonstrativo detalhando a forma de pagamento das transações de vendas de títulos para as empresas DUAGRO, SIPASA e KIDRON, conforme consta da sua planilha.

Em atendimento, limitou-se a apresentar um pequeno esboço do relacionamento existente entre os depósitos bancários e os correspondentes contratos de venda.

(...)

Observe-se que o contrato da fl. 61, foi celebrado em data em 31/05/99, e, espantosamente, já previu no valor de sua parcela de R\$ 1.941.115,29, o cheque que seria devolvido em 01/06/99. Por sua vez, em 31/05/99, para maior espanto, o contrato já previu a devolução de seis cheques em 08/06/99, que seriam relativos à parcela de R\$ 5.969.093,22.

Ou seja, os contratos foram redigidos após a entrada dos recursos, moldando-se ao valor líquido depositado, porém, indicam uma data anterior, com o evidente propósito de "legalizar" o ingresso dos recursos depositados.

(...)

A compra de títulos era contabilizada na mesma conta de obrigações a pagar do passivo, formando uma espécie de conta corrente da compra e venda de títulos, alimentada pelos valores totais constantes nos contratos.

Por fim, a grande quantidade de cheques estornados e sem qualquer controle contábil é mais uma evidência da simulação contida nos contratos de compra e venda de títulos, uma vez que tal ocorrência seria inaceitável na prática comercial relativa a esse tipo de transação.

DEPOSITANTES IDENTIFICADOS NOS EXTRATOS

Observa-se que há uma grande quantidade e diversidade de remetentes pessoas jurídicas, o que causa estranheza, uma vez que o contribuinte informou ter vendido títulos apenas para as empresas DUAGRO, SIPASA e KIDRON, conforme consta da planilha "Fluxo de Operações Logística/Hardsell".

Além disso, a maioria dos remetentes pessoas físicas informaram CPFs inválidos, evidenciando a intenção de não deixar rastros de sua identificação. O procedimento é estranho na medida em que numa transação normal e legal, a identificação seria de interesse pessoal do remetente, como forma de provar que quitou seu compromisso com o fornecedor do bem ou serviço.

Apesar de representar apenas uma pequena amostragem do universo de depósitos, a relação contida no Anexo 04 é mais uma evidência do procedimento simulado representado pelos contratos de compra e venda de títulos.

CONCLUSÃO

Diante dos elementos expostos concluímos que os contratos de compra e venda de títulos apresentados pelo contribuinte não são instrumentos hábeis para comprovar a origem dos valores depositados em suas [contas] bancárias.

A falta de comprovação da origem dos depósitos bancários relacionados nos Anexos 01, 02 e 03 do Termo 2004.00115/04, caracterizam omissão de receita, nos termos do artigo 42 da Lei 9430/96, abaixo transcrito.

[...]

A Tabela 1, na sequência, apresenta o cálculo dos valores da receita omitida.

[...]

Observar que os valores da coluna "D", referentes aos cheques e DOCs estornados, foram extraídos do Anexo 01 do Termo 2004 00115 05, anexado às folhas 921 a 953.

3. AUTO DE INFRAÇÃO DO IRPJ E SEUS REFLEXOS

Omissão de Receitas

Esta fiscalização procedeu à constituição dos créditos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devidos sobre a omissão de receita apurada na Tabela 1, através da lavratura do Auto de Infração do IRPJ e seus reflexos, anexado às folhas 1364 a 1401 do processo administrativo 10882.002868/2004-51.

Procedemos também à aplicação das multas isoladas devidas em função da falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL dos períodos de 1999, 2000 e 2001, resultantes da adição, à base de cálculo, dos valores da omissão de receita apurada na Tabela 1.

O cálculo dos valores encontra-se detalhado no "Anexo 02 do Termo 2004.00115/05 – Cálculo das Multas Isoladas sobre o IRPJ Estimativa Mensal", anexado à folha 1362 e no "Anexo 03 do Termo 2004.00115/05 – Cálculo da Multas Isoladas sobre a CSLL Estimativa Mensal", anexado à folha 1363.

O Auto de infração referente às multas isoladas sobre a falta de recolhimento das Estimativas do IRPJ encontra-se anexado às folhas 1367 e 1368 do processo administrativo 10882.002868/2004-51.

O Auto de infração referente às multas isoladas sobre a falta de recolhimento das Estimativas da CSLL encontra-se anexado às folhas 1364 a 1370 do processo administrativo 10882.002867/2004-15.

Multas Agravadas – Fraude e Simulação

O contribuinte incorreu na hipótese de agravamento das multas de ofício prevista no inciso II do artigo 44 da Lei 9430/96, [...]

[...]

Esta fiscalização aplicou a multa de 150%, por entender que o contribuinte praticou atos que se enquadram nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64.

Os fatos relatados no presente termo caracterizam a existência de simulação nos contratos relativos a compra e venda de títulos, nos termos definidos pelo Parágrafo 1º do artigo 167 da Lei 10.406/2002 (Código Civil), cujo teor transcrevo na seqüência.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

As evidências relatadas enquadram-se na definição legal de simulação, uma vez que os contratos celebram transações cuja existência não ficou provada, contém declarações e cláusulas não verdadeiras e são pós-datados.

Ficou, portanto, evidenciada a tentativa de fraude, caracterizada pela apresentação de documentos imento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a outros tributos, que nada mais é do que um procedimento administrativo de fiscalização. E a fiscalização, conforme já afirmado acima, é uma atividade exercida pela administração tributária com vistas a investigar a ocorrência de eventual obrigação tributária nascida e não adimplida voluntariamente. Ela constitui o início do procedimento administrativo de lançamento, que objetiva verificar se a obrigação tributária realmente ocorreu e, em caso afirmativo, torná-la exigível, mediante a constituição do crédito tributário.

Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 1429/1520.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DOCUMENTOS QUE SUPTAM A ESCRITURAÇÃO. FALSO IDEOLÓGICO. PERÍCIA TÉCNICA. MULTA QUALIFICADA. LUCRO ARBITRADO. A Lei nº 9.430/96, art. 42, é norma que veicula presunção legal relativa à custa de único fato auxiliar: não comprovação da origem de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira. É dizer, a incidência do comando normativo não demanda mais delongas para além da prova do indigitado fato auxiliar. Presente esse, tem-se certo o fato probando, isto é, a omissão de receita. Cumpriria ao contribuinte ou atacar o fato auxiliar ou o próprio fato probando. A contabilidade é, prima facie, serviente à demonstração da origem de recursos assim depositados em conta-corrente e, por isso, é prova a benefício do contribuinte, mas isto desde que – a exigência é legal (RIR/99, art. 923) – amparada aquela contabilidade em documentação hígida. Se o contribuinte, a pretexto de mostrar a excogitada documentação que embasaria sua escrituração contábil o faz a partir de contratos increpados do vício de falso ideológico (que, diga-se, não suporta perícia técnica), não subsiste a força probante dos livros contábeis e permanece forte a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, sem descurar da aplicação da multa de ofício qualificada. Se, como se adiantou, a hipótese é de escrituração fundada em documento ideologicamente falso, com propriedade, de escrituração não se pode falar, ainda mais quando a receita declarada pelo contribuinte é equivalente, na média e pelos períodos autuados, a 0,2179% (menos de 1%) da receita identificada como omitida pela fiscalização. Em outras palavras, tal escrituração e/ou contabilidade é imprestável para o fim de se apurar o lucro real, com o que, cabível é o lucro arbitrado, sistemática, aliás, pleiteada pelo contribuinte.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E DE CSLL. A sistemática do lucro arbitrado é incompatível com a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

PIS. COFINS. DECADÊNCIA. O prazo de decadência, no que importa ao PIS e à Cofins, respeita a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

BENEFÍCIO FISCAL. AUTUAÇÃO. O gozo de qualquer benefício fiscal – particularmente aquele versado no art. 8º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 – pressupõe ausência de falta, senão, paradoxalmente, do mesmo ato que impõe sanção também derivaria uma benesse fiscal.

PIS E COFINS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. Se as exigências da Contribuição ao PIS e da Cofins, pela força da própria impugnação, estão com suas exigibilidades suspensas, não cabe a sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

RMF. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. Se o próprio contribuinte fornece os extratos bancários, não há que se falar em quebra de sigilo bancário.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FORMAL. AMPLIAÇÃO DOS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. Se a norma jurídico-tributária em apreço for de natureza formal/adjetiva, importa dizer, prestável à conformação do ato de lançamento, não há que se falar em princípio da irretroatividade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a conformidade dos atos praticados pelos agentes do fisco frente à legislação de regência em vigor (isto é, com força vinculante), sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos (validade da norma jurídica).

IRPJ E TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL, COFINS e PIS. Em se tratando de exigências reflexas de tributos e contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão dos processos decorrentes.

Lançamento Procedente em Parte

Em decorrência do acolhimento de parte do pleito da contribuinte em relação à forma de tributação das receitas omitidas, a turma de julgamento de primeiro grau excluiu da exigência parcela do lançamento de IRPJ e CSLL. assim, nos termos da legislação em vigor, aquele Colegiado recorreu de ofício a este Conselho.

Ciente da decisão de primeira instância em 10/05/2005 (fls. 1804) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do

recurso voluntário apresentado em 08/06/2005 (fls. 1807), alegando, em síntese, o seguinte:

- a) que, em 1999, começou a realizar compra e venda de títulos, somente com empresas idôneas existentes no mercado. Quem vendia os títulos era a Bombil S/A e quem os comprava eram as empresas DUAGRO, SIPASA E KIDRON, à época, pertencentes ao grupo que era detentor da marca Óleos Maria;
- b) que todas as operações com títulos foram devidamente contabilizadas, tendo como suporte os respectivos contratos de compra e venda, e o resultado positivo auferido em tal operação totalmente oferecido à tributação;
- c) que não houve qualquer prática de ato simulado ou falsificação de contratos, pois todos os documentos e lançamentos são essencialmente válidos e verdadeiros, até que se prove em contrário. Trata-se, em verdade, de presunção de legitimidade. No caso, a fiscalização e a turma julgadora caracterizaram os contratos apresentados como sendo ineficazes para comprovar a motivação dos depósitos bancários, pois teoricamente, seriam maculados pela falsidade ideológica, sem demonstrar que essa conclusão tenha decorrido de decisão proferida em processo próprio;
- d) que a dita falsidade ideológica dos contratos, em dois momentos diferentes, surtiu dois efeitos diversos: aos olhos da fiscalização, acarreta omissão de receitas a eles vinculadas e, posteriormente, aos olhos da DRJ, acarreta a caracterização de contabilidade imprestável, ensejando a tributação com base no lucro arbitrado;
- e) que o fato da recorrente não ter solicitado algumas informações as quais, muito embora não fossem obrigatórias, ela reconhece que lhes trariam uma maior garantia para os negócios realizados, decorre simplesmente da falta de conhecimento profundo sobre esse tipo de negociação, já que não é esta a atividade da recorrente;
- f) que, conforme ficou comprovado, em algumas vezes os valores contabilizados e constantes dos extratos bancários, embora próximos, não são exatamente idênticos aos valores contidos nos contratos. Isto se deve à variação cambial existente entre a data da assinatura dos contratos e a data do recebimento dos valores;
- g) que as eventuais divergências verificadas pela fiscalização entre os valores depositados em conta corrente e os constantes dos contratos de compra e venda, quando existiam, eram em montantes irrelevantes e, insuficientes para desatar o vínculo existente entre os contratos e os depósitos;

- h) que todos os ingressos de recursos, geralmente pagos pelos adquirentes dos títulos com cheques de terceiros (clientes seus), auferidos com as vendas dos títulos, eram registrados a crédito em uma conta-contábil denominada "aquisição de títulos", do passivo, tendo como contrapartida um lançamento a débito na conta bancos conta movimento, do ativo, e todas as saídas de recursos eram registradas a débito nesta conta;
- i) que, quanto à alegação de que foram adquiridos títulos "Argentine Global Bonds" inexistentes, caso seja realmente verdade que esses títulos não existem, o que se duvida, pois a recorrente não acredita que uma empresa como a Bombril venderia títulos inexistentes, somente uma parte nestes negócios pode ser responsabilizada por eventuais danos causados a terceiros: a Bombril e não os adquirentes de boa-fé. E mais: caso se comprove que a Bombril tinha ciência da eventual falta de existência dos títulos negociados, e omitiu este fato de seus cliente dolosamente, deve ela responder por quaisquer penalidades decorrentes do seu ato omissivo. É de se ressaltar que apenas parte dos negócios tinha como objeto os referidos títulos, sendo que, por óbvio, eventual falsidade não poderá ser estendida a todos os contratos de compra e venda;
- j) que, conforme atestado pela turma julgadora, a recorrente vendeu e contabilizou o ingresso de capital referente à venda de títulos denominados "BE Bonds", o que consta expressamente na planilha denominada "Fluxo de Operações Logística/Hardsell". A conclusão óbvia é que houve mero erro de fato na elaboração do objeto dos contratos de venda de "BE Bonds", plenamente justificável pelo volume das operações que a recorrente realizava;
- k) que não ocorreu assinatura de contratos em data posterior à da operação. A recorrente possuía um acordo verbal com os adquirentes dos títulos, pelo qual ela aceita como forma de pagamento cheques de terceiros, mas não assumiria o risco da existência de cheques sem fundo. Dessa maneira, sempre que ocorria que um cheque ser devolvido, a recorrente refazia os contratos de compra e venda, fazendo constar a data do contrato primitivo, para considerar tais devoluções. Não se trata de hipótese de simulação, já que, nos casos em que houve o estorno de crédito, os contratos representavam exatamente a operação realizada;
- l) que, caso prevaleça o entendimento de que os contratos elaborados foram assinados após a data da ocorrência das transações, ainda assim o referido fato não possui, por si só, o poder de declarar a nulidade do ato, tal como pretende a fiscalização;
- m) que, originalmente foi autuada diante da suposta falta de comprovação da origem e dos depósitos bancários, nos termos do art. 42 da Lei 9430/96. Posteriormente, a DRJ

entendeu por bem alterar esse critério para o fim de declarar a incorreção do auto de infração. Paralelamente, o órgão julgador constituiu um novo crédito tributário, desta vez utilizando o critério de apuração sobre o lucro arbitrado (como se a contabilidade fosse imprestável);

- n) que, durante o curso da fiscalização, entregou planilha com fluxo de operações, cópias dos contratos de compra e de venda, extratos bancários, livros Diário, demonstrando que todas as entradas e saídas dos recursos foram contabilizadas. E mais, demonstrou que a origem dos recursos advinha das empresas DUAGRO, SIPASA e KIDRON, que pagavam os títulos por elas adquiridos, mediante a entrega de cheques de terceiros, razão pela a DRJ corretamente descaracterizou a dita omissão de receitas;
- o) que é importante lembrar que em algumas vezes os valores contabilizados e os constantes dos extratos bancários, embora próximos, não são exatamente idênticos aos valores contidos nos contratos, o que se deve à variação cambial existente entre a data da assinatura dos contratos e a data do recebimento dos valores;
- p) que em nenhum momento consegue demonstrar que o dinheiro ingressado na conta bancária da recorrente, ou seja, a origem dos recursos, não veio das empresas indicadas como sendo aquelas que adquiriram os títulos vendidos. Importante que se diga que a comprovação da origem não tem nada a ver com a validade dos contratos;
- q) que a fiscalização deveria ter procedido a uma diligência nas empresas indicadas como sendo as adquirentes dos títulos vendidos, e verificado se de alguma maneira a transferência dos recursos em questão também consta, ou não, da escrituração contábil das empresas. Jamais poderia o fiscal ter lavrado os autos de infração sem fazer levantamento e exame completo de toda a documentação contábil das empresas indicadas como sendo adquirente dos títulos. A falta de busca de elementos mais convincentes junto aos adquirentes dos títulos, bem como junto aos signatários dos cheques, demonstra que não foram adotados todos os meios cabíveis para que se pudesse alcançar a efetiva verdade material;
- r) que a fiscalização não demonstrou mediante comprovação convincente, efetiva que a recorrente praticou omissão de receitas, utilizando-se apenas de supostos indícios que nada dizem respeito à possibilidade de ocorrência da omissão, para tentar caracterizá-la. Seria necessário que a fiscalização comprovasse efetivamente, a ocorrência de omissão, comprovasse, com base nos valores e informações registrados nos contratos firmados pela recorrente, que eles não foram devidamente registrados em sua contabilidade, e

que os recursos não vieram das empresas adquirentes dos títulos;

- s) que, caso se admita que os contratos realmente não são válidos, ainda assim não poderá prosperar o lançamento, pois a autoridade autuante apurou as receitas e, com base nessas quantias, calculou o IRPJ e CSLL com base no lucro real. Ocorre que os autos de infração, diante da alegada ilegitimidade dos contratos que tornariam a contabilidade da recorrente imprestável, deveriam ser lavrados com base no lucro arbitrado. Dessa forma, e, tendo em vista que assim restou decidido pela DRJ, é ponto pacífico que o auto de infração foi lavrado de forma incorreta. No entanto, ao invés de simplesmente declarar a nulidade do auto de infração e a conseqüente insubsistência do lançamento, a DRJ efetivamente refez o lançamento, utilizando-se de critério jurídico que entendeu correto, constituindo novo crédito tributário;
- t) que, se o lançamento primitivo estava maculado pela utilização incorreta do critério para apuração dos tributos devidos, não menos viciado está o lançamento efetuado, por meio da decisão recorrida, pela DRJ, devendo, de uma forma ou de outra, ser anulado o presente auto de infração. Ainda que pudesse a DRJ realizar novo lançamento, não poderia prevalecer a exigência, tendo em vista a modificação do critério jurídico do mesmo;
- u) que, se a fiscalização e a própria decisão recorrida não admitem as operações de compra e venda dos títulos, tampouco comprovam a origem dos recursos, tem-se que as receitas tidas como omitidas não podem ser enquadradas como receita bruta, nos termos do art. 31 da Lei 8981/95. Vale dizer, não se reconhecendo a existência e validade dos títulos negociados, as receitas dessa operação não podem ser enquadradas: (i) como produto da venda de bens; (ii) como preço dos serviços prestados; ou (iii) como resultado auferido nas operações de conta alheia;
- v) que os recursos entraram e saíram do patrimônio da recorrente. O valor relativo aos cheques apresentados primeiramente ingressou no patrimônio das empresas que adquiriram os títulos, mas não no patrimônio da recorrente. Assim, a tributação deverá incidir sobre as empresas que adquiriram os títulos da recorrente, pois foram elas que primeiramente integraram os recursos provenientes destes cheques nos seus patrimônios. Ou seja, os recursos pertencem a elas;
- w) que não se pode alegar a existência de fraude ou simulação, pois além do fato de que a operação pactuada não aparenta direito diverso daquele que foi realmente contratado, não conter declaração ou cláusula não verdadeira, também não foi realizada com o intuito de prejudicar terceiros, muito menos o

Fisco, não podendo, por isso, prevalecer o entendimento firmado pela turma julgadora;

- x) que é inaplicável a multa qualificada de 150%, uma vez que não houve, por parte da fiscalização, a tipificação da conduta da recorrente como fraude, conluio ou sonegação, únicas condutas capazes de ensejar a aplicação da multa exasperada;
- y) que não merece guarida a decisão recorrida ao afirmar que a recorrente não poderia proceder a compensação da CSLL devida em cada período de apuração com 1/3 da COFINS efetivamente paga. Quando da autuação fiscal, a autoridade lançadora deveria ter considerado este dispositivo e ter subtraído do valor apurado como devido, além dos valores já recolhidos a título de CSLL, o montante correspondente a 1/3 da COFINS recolhida no período;
- z) que, com a revogação do art. 7º da Lei 8.541/92 pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95, os tributos passaram a ser dedutíveis da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL segundo o regime de competência. Independentemente do seu efetivo pagamento, o PIS e a COFINS constituídos pelas autuações fiscais, também incidentes sobre a suposta omissão de receita, devem ser deduzidos para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos;
- aa) que ocorreu a decadência das contribuições para o PIS e COFINS relativas aos períodos anteriores a dezembro de 1999;
- bb) que ocorreu erro na apuração do PIS e da COFINS, pois a recorrente registrava no demonstrativo de resultado e oferecia à tributação as receitas provenientes dos ganhos auferidos com as vendas dos títulos. Assim, parte dos recursos ingressados na recorrente em razão da venda dos títulos já foi tributada tanto pelo IRPJ e pela CSLL, quanto pelo PIS e pela COFINS. Contudo, a fiscalização não considerou os valores já recolhidos pela recorrente, de modo que fica evidente a insubsistência destas autuações, pelo erro na apuração dos tributos que seriam devidos (ver fls. 1783/1784);
- cc) que é ilegal a utilização da Taxa SELIC como juros de mora;

Às fls. 2084, o despacho da DRF em Osasco - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Do lançamento

Como visto do relatório, o auto de infração lavrado contra a recorrente decorre da constatação de depósitos em conta corrente ou de investimento, mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada e reintimada, deixou de provar, por meio de documentação hábil e idônea, da origem dos recursos usados naquelas operações.

Diante disso, a irregularidade fiscal foi capitulada a título de omissão de receitas, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Como decorrência do mesmo fato, foram lavrados, também, autos de infração a título de CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS.

Ao apreciar a matéria, a colenda turma de julgamento de primeiro grau entendeu que não seria cabível a exigência formalizada contra a recorrente nos termos em que consta do auto de infração, qual seja, o lançamento com base no lucro real.

Do voto condutor do aresto recorrido extrai-se os seguintes excertos:

(...)

17. De tudo quanto exposto nos parágrafos anteriores, identificados com as letras de "a" até "h", bem se vê que a documentação apresentada pelo contribuinte e tendente, assim ele esperava, a sustentar sua escrituração contábil, forte no art. 923 do RIR/99, não é serviente para tal desiderato, porque viciada, em tese (sempre o é),

pelo falso ideológico. Certo, também, que a fiscalização deu curso ao encargo que lhe cabia, nos termos do art. 924 do RIR/99.

18. A documentação apresentada foi, desde logo, sindicada pela fiscalização, que, sobre este fato, reiteradamente, chamou a atenção do contribuinte no curso do procedimento fiscalizatório. Este último insistiu, e ainda insiste, que a documentação que apresenta (contratos de compra e venda de títulos) ampara sua escrita fiscal, porém, até o momento, não logrou desfazer o predicado da falsidade ideológica que pesa sobre referidos documentos. Só lembrar que se a acusação de falso alcança a ideação do documento e não qualquer aspecto de sua constituição física (caso de falso material), não há que se falar em perícia técnica para confirmar ou infirmar a falsidade da idéia. Esta só é afastada, por exemplo, se e quando contrastado com outros documentos (que não constam destes autos). O falso aqui assinalado (nos contratos) é ideológico justamente porque ele (falso) infere-se da discrepância entre a declaração de conhecimento ou de vontade que vai consignada nos documentos (contratos) e a realidade fática. Ou não é verdade que, a partir dos enunciados antes indicados nas letras de "a" até "h" do parágrafo 16 retro, há evidente descompasso entre o conteúdo posto nos contratos e a realidade que extravasou do trabalho fiscal? Veja-se. De um lado, o conteúdo dos contratos apontava para o desempenho de atividade de intermediação por meio de compra e venda de títulos, entre estes, os das espécies "US Treasury Bills" e "BE Bonds". D'outro turno, a fiscalização demonstra: [1] que a contabilização é feita mas, tão-só, do resultado líquido da operação; [2] que existe aporte de recursos em conta-corrente de titularidade do contribuinte – servíveis para implementar a sua suposta atividade de intermediação – de pessoas físicas cujo CPF é inexistente; [3] ora o objeto negociado (títulos) não resta determinado (no caso dos "US Treasury Bills"), ora é inexistente (no caso dos "BE Bonds"); [4] desfez-se o pressuposto da atividade de intermediação, de vez que o contribuinte apenas adquiria "títulos", não os vendia (no caso dos "BE Bonds"); [5] os contratos são pós-datados.

19. À vista destas circunstâncias, a conclusão é certa: o contribuinte, até o momento, não comprovou a origem dos depósitos em conta-corrente de sua titularidade. Reitere-se, para desfazer a cisão que intenta o contribuinte com relação aos termos motivo/origem: a origem, causa, motivo, ou o que mais se queira, de depósitos havidos em conta-corrente mantida junto à instituição financeira é, prima facie, a contabilidade, mas desde que esta contabilidade esteja respaldada em documentação hígida – é evidente e tal é o que sobressai do art. 923 do RIR/99. Também, registre-se que a deficiência sobre a documentação trazida pelo contribuinte, particularmente em razão do falso ideológico que carrega e da amplitude qualitativa e quantitativa que chega a tomar, não pode ser suplantada por uma mera declaração do Sr. Laodse Denis de Abreu Duarte, "proprietário das empresas que adquiriram os títulos" (DUAGRO, SIPASA e KIDRON) (fl. 1438), em sentido contrário (Código Civil de 2002, art. 227, caput – exclusividade da prova testemunhal – cominado com os arts. 401/402 do CPC – subsidiariedade da prova testemunhal, desde que existente início de prova escrita, e impossibilidade da prova escrita por razões materiais e/ou morais). Por fim, se e quando for razoável a assunção de que a variação cambial seria a responsável pelo descompasso entre os valores expressos nos contratos e os valores

presentes nos extratos bancários e na contabilidade, esta é uma hipótese que perde força ante a circunstância já assinalada do falso ideológico que inquina os referidos contratos.

20. Aliás, é o mesmo falso ideológico que retira o contribuinte do raio de alcance da multa de 75% (Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I) e o coloca sob a esfera de influência da multa de 150% (Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso II). Ou será crível tratar igualmente o contribuinte simplesmente inadimplente e o contribuinte dolosamente inadimplente? O discrimen entre uma hipótese e outra é, justamente, para apanhar o *dolus malus*. A multa de 75% segue critério objetivo de aplicação (CTN, art. 136, primeira parte). A multa de 150%, porque supõe a fraude (*dolus malus*), imprescinde de uma apreciação subjetiva da conduta do contribuinte (CTN, art. 136, segunda parte). E, pelo que ficou antes dito, em apreciação subjetiva o contribuinte operou, até o momento e em tese, com fraude – contratos viciados pelo falso ideológico.

21. Repita-se: toda increpação, de início, é necessariamente em tese. Houvesse prova definitiva do fato, desnecessário seria o processo, inútil seria a defesa, se partiria desde logo para a condenação. Em outras palavras, o fato objeto de uma acusação sempre é fato discutível, por isso é que há processo, onde as partes envolvidas digladiam com os meios próprios de acusação e defesa. No caso, a omissão de receita representada por depósitos em conta-corrente e sem explicação de sua origem até o momento, isto aliado à apresentação de documentação que, tendente a demonstrar aquela origem, se mostra falsa ideologicamente, leva a crer, *prima facie*, a intenção de ocultar fato tributário à Fazenda Pública. Correta, portanto, a inteligência da fiscalização ao aplicar à hipótese a Lei nº 9.430/96, art. 44, II, porque ali vislumbrou a possibilidade de fraude contra a ordem civil-tributária. A propósito, a fraude civil-tributária, gênero de que são espécies a sonegação (Lei nº 4.502/64, art. 71), a fraude (Lei nº 4.502/64, art. 72; que, para efeito de diferenciação do gênero “fraude civil tributária”, poder-se-ia nomear fraude civil tributária *strictu sensu*) e o conluio (Lei nº 4.502/64, art. 73), presente nos contratos exaustivamente referidos, é a acusação que a impugnante desde de sempre, no curso do procedimento fiscal, teve contra si oposta. Dessa sorte, se é verdade que o contribuinte se defende dos fatos que lhe são lançados e não da fundamentação jurídica que se lhe emprestam – salvo eventual prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa, que não ocorreu à vista da completude da impugnação – não tem lugar a alegação de que amáveis que ao intermediar a venda dos apartamentos de um edifício, elabora contratos de compra e venda sem identificar o andar e o número dos apartamentos vendidos.

Além disso, apesar do contribuinte ter afirmado que apenas fazia a intermediação dos títulos, o texto dos contratos conduz à conclusão de que ele negociava em nome próprio e não em nome de terceiros.

Observe-se a primeira cláusula de todos os contratos de venda, [...], na qual a empresa LOGÍSTICA é colocada na condição de “COMPRADOR”.

(...)

23. Muito bem, confirmada a hipótese de omissão de receita ao amparo do art. 42 da Lei nº 9.430/96, certo que o contribuinte intenta

apoiar a sua escrita contábil-fiscal em documentação ideologicamente falsa, bem como à vista a relação existente entre o total de receita havido por omitido e o total de receita tributável declarada pelo contribuinte, não há outra linha senão concordar com a ponderação deste sobre o cabimento, na espécie, da apuração do IRPJ com base no lucro arbitrado e pelo coeficiente de 32%, também sugerido pelo ora atuado (idêntica solução seguir-se-á para a CSLL). Pelos Quadros demonstrativos que secundam este voto, vê-se que, considerados os períodos atuados, a receita declarada pelo contribuinte em suas DIPJ's representa, em média, 0,2179% da receita identificada como omitida pela fiscalização. Isto somado ao fato do falso ideológico – que desqualifica a contabilidade, tornando-a imprestável para a apuração do lucro real – outro não pode ser o caminho que não o do arbitramento. Consequência imediata: não subsiste qualquer autuação à conta da falta de recolhimento de estimativas, visto que tal sistemática viceja sob o pálio da apuração do IRPJ/CSLL com base no lucro real (Lei nº 9.430/96, art. 2º) e, ainda e mais importante, segundo opção do próprio contribuinte. Ora, se acaba de ser rechaçada a tributação pelo lucro real em benefício do lucro arbitrado e, neste, não existe opção semelhante para o recolhimento de estimativas, a autuação pela sua falta é im procedente.

Com o decidido no parágrafo anterior, perde propósito a assunção de qualquer outro custo que não o já contemplado no próprio arbitramento. Vem este registro porque o contribuinte afirma haver saída de recursos de conta-corrente de sua titularidade, em tese vinculados aos contratos de compra dos malsinados "títulos", em tese designativos de um provável custo da "intermediação", sem, contudo, que se conheça às expensas de que atividade e sobre que objeto, isso tudo à conta do falso ideológico mais que repisado pela fiscalização, já por ora mais que explicado neste voto.

Em resumo, entendeu a turma de julgamento que o procedimento fiscal, apesar de ter apurado as irregularidades fiscais praticadas pela contribuinte e bem aplicado a multa exasperada de 150%, deveria ter procedido ao arbitramento dos lucros, eis que a contabilidade estaria amparada em documentos falsos e inábeis.

Diante disso, decidiram os julgadores de primeiro grau em modificar os fundamentos da autuação e partiram para o arbitramento do lucro em razão dos argumentos acima expostos.

A decisão de primeiro grau, apesar de confirmar a acusação fiscal a título de omissão de receitas, extravasou os limites de sua competência de julgar

PROCESSO Nº. : 10882.002868/2004-51
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.160

ao modificar a sistemática de apuração do lucro tributável pela qual havia sido formalizada a exigência inicial relativa ao Imposto de Renda.

Já é assente nesta Câmara que é nula a decisão que introduz alterações na exigência tributária, sobretudo com agravamento, consoante os termos do disposto no inciso II, artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, *ipsis*:

art. 59 - São nulos:

... (omissis)...

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

O núcleo da nulidade da decisão situa-se na ilegitimidade da autoridade julgadora para introduzir alterações nos lançamentos, sobretudo com modificação do sujeito passivo da obrigação.

A Lei nº 8.748/93 dispôs em seu artigo 2º:

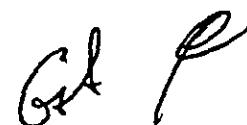
Artigo 2º - São criadas dezoito Delegacias da Receita Federal especializadas nas atividades concernentes ao julgamento de processos relativos a tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo de competência dos respectivos Delegados o julgamento, em primeira instância, daqueles processos.

Inexistem dúvidas que tais órgãos se destinam exclusivamente à atividade de julgamento.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 146, estabelece que:

Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O Fisco deve observar criteriosamente referido dispositivo, o qual impede que, em determinado lançamento, ele passe a adotar novo critério, uma vez que isso implicaria em mudança na forma de aplicar a legislação.



Ao exercer sua atividade, a fiscalização verificou os fatos e os documentos da contribuinte, tendo lavrado o auto de infração a título de omissão de receitas com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, seguindo a mesma sistemática de tributação utilizada pela contribuinte, qual seja, o lucro real. Por seu turno, os julgadores de primeiro grau inovaram o lançamento, alterando a forma de tributação desta feita, para o lucro arbitrado, infringindo assim, o princípio da inalterabilidade do lançamento.

Assim, deveria ser declarada nula a decisão de primeiro grau, para que outra fosse proferida, porém, em obediência ao princípio da economia processual entendo ser desnecessário tal procedimento.

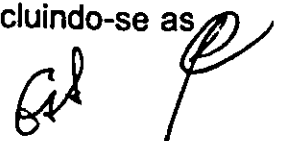
Com efeito, como se verá a seguir, além de não ser possível o julgador alterar os fundamentos do lançamento, também não deve prevalecer a decisão proferida no sentido de que não seria cabível a lavratura do auto de infração com base no lucro real, mas sim com base no lucro arbitrado.

Do arbitramento dos lucros

Durante o desenvolvimento da ação fiscal, foi intimada a contribuinte a comprovar a origem dos recursos depositados nas contas correntes bancárias, o que não ocorreu a contento, pois, na verdade, os documentos apresentados não fizeram a prova real e necessária da origem dos recursos. Assim, tais valores foram caracterizados como omissão de receitas, tudo de acordo com o que estabelece o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

Nessas condições, foram considerados como omissão de receitas todos os valores depositados cuja comprovação deixou de ser feita, excluindo-se as



devoluções de cheques e resgates de aplicações financeiras, de acordo com os demonstrativos em anexo.

Além disso, a fiscalização também aplicou a multa qualificada de 150% sobre os depósitos não comprovados.

Apesar de a decisão recorrida tentar justificar que o lançamento correto seria o arbitramento dos lucros, cabe destacar que no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante não faz qualquer menção a respeito de vícios, erros ou deficiências porventura existentes na escrituração mercantil da contribuinte. O lançamento limita-se a exigir o tributo com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que prevê a possibilidade de se exigir o tributo com base nos valores depositados em instituições financeiras, cuja origem não tenha sido comprovada, decorrendo daí, que a contabilidade da recorrente se encontrava em perfeito estado, isto é, confeccionada de acordo com as normas comerciais e fiscais que regem a matéria.

A desclassificação da escrita do contribuinte, com o conseqüente arbitramento do lucro é poder/dever do poder público outorgada pela própria lei. Entretanto, é também incontroverso que, por se tratar de medida extrema, só deve ser adotada quando a escrita e a documentação do contribuinte não permitem a apuração do lucro real.

Já tive oportunidade de me manifestar em inúmeros julgados anteriores a respeito desta matéria que diz respeito à desclassificação da escrita. Ora, a desclassificação de escrita somente deve ser adotada em casos extremos, quanto à isso, não resta qualquer dúvida. No entender deste Primeiro Conselho de Contribuintes, e também desta Primeira Câmara, é a última das opções admissíveis ao Fisco, que, ao contrário do procedimento adotado nos presentes autos, deve se esforçar ao máximo para aproveitar aquilo que foi escriturado, e não simplesmente desprezar a contabilidade e demais escrituração fiscal sem motivos fáticos suficientes para tanto.

O que se busca com a desclassificação é uma forma de apurar todo o resultado tributável da empresa, tendo em vista que, em razão de inúmeras



deficiências detectadas, não pode ser aquele que consta da escrituração, totalmente eivada de deficiências absolutamente incontornáveis.

O arbitramento vem a ser uma forma de apuração de resultados, sem qualquer conotação de penalidade ou castigo. Com a utilização deste instrumento, o que se busca é apenas, restabelecer ou apurar um resultado que, por meio de práticas censuráveis ou com utilização de artifícios adotados por um determinado contribuinte, torna-se impossível de ser conhecido, daí inclusive a preocupação constante da lei em aproximar ao máximo o resultado a ser apurado pelo arbitramento daquele que seria o normal ou compatível ao contribuinte.

Na hipótese sob exame verifica-se que o erro ou omissão detectado pela fiscalização - falta de escrituração da movimentação bancária - detectada pela fiscalização na escrita da recorrente não obstacularizaria a constatação do seu real movimento econômico e financeiro, tanto assim que a irregularidade apontada no Auto de Infração foi minuciosamente descrita pela autuante.

Citada irregularidade poderia ou não ser passível de tributação, mediante adição dos respectivos valores ao lucro real do exercício, mas em hipótese alguma justificar o arbitramento.

Não consta dos autos do processo, qualquer evidência de que a escrituração contábil da recorrente teria sido analisada e que, em razão dessa verificação, tivesse restado provado que a mesma era imprestável.

A falta de contabilização de movimentação bancária, sem dúvida alguma, indica possível omissão de receitas operacionais, bem como instaura insegurança quanto à fidelidade do lucro real declarado. Todavia, por si só, não é razão bastante para caracterizar a imprestabilidade da escrita e justificar o arbitramento do lucro. Sem assim fosse, qualquer omissão de receita ou mesmo a falta de registro de alguma transação empresarial ou até a falta de escrituração de um depósito ou transferência bancária, seria motivo suficiente para a desclassificação da escrita.

Assim, considerando que o arbitramento se realizou unicamente em face de contas bancárias mantidas à margem da escrita, considerando que não houve por parte da fiscalização aprofundamento na ação fiscal, tendente a, comprovadamente, descaracterizar a escrita da recorrente, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Aliás, tomar o disposto no artigo 47, inciso II, da Lei 8.981/95, como regra suficiente para desprezar todo o universo contábil de uma empresa, pelo simples fato de existir conta corrente ou depósito bancário não comprovado e/ou não escriturado, sem demonstrar efetivamente a imprestabilidade da escrituração foge à razão lógica de todo o ordenamento tributário.

No caso, como já afirmado, o arbitramento do lucro não se justifica, pois é notório que esta espécie de lançamento é medida extrema que somente se aplica quando absolutamente inexistente a possibilidade de a autoridade tributária averiguar o lucro real.

Tenho para mim que, em razão do mau uso, evidenciado até mesmo pela motivação de sua aplicação, foi atribuído ao instrumento do arbitramento caráter sancionatório e afastado o seu real objetivo, que consiste na determinação do lucro tributável.

Assim, tendo sido possível à fiscalização analisar a documentação contábil e fiscal da contribuinte, inclusive constatando a existência de depósitos cuja origem do numerário não foi comprovado, conforme muito bem detalhado no TVF pelo autuante após a recomposição das respectivas contas, a solução adequada ao caso é exatamente a aplicada pelo ilustre Auditor Fiscal, com o lançamento dos valores ali depositados como omissão de receitas, nos exatos termos estabelecidos pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

O detalhado Termo de Verificação Fiscal dá conta de procedimentos adotados pela recorrente no tocante a movimentação dos recursos em questão, ou seja, o trabalho fiscal, efetivamente alcançou o exato montante

omitido pela recorrente em cada um dos exercícios examinados. Não obstante não foi desta maneira que a decisão recorrida ultimou-se, sendo certo que a opção pelo arbitramento como sistemática de tributação, encontra em casos como o presente, sérias restrições pela jurisprudência deste Colegiado.

A jurisprudência deste Conselho tem admitido o arbitramento dos lucros somente quanto a escrituração contábil mantida pelo sujeito passivo contiver erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinação do lucro real, conforme os julgados abaixo:

"OMISSÃO DE RECEITAS - Tratando-se de medida extrema, o arbitramento do lucro somente se justifica quando a escrituração contábil mantida pelo sujeito passivo contiver erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinação do lucro real. Omissão no registro de receitas, principalmente quando apuradas as irregularidades e quantificado o montante desviado do giro normal, constituem fatos que não se enquadram nas hipóteses descritas pelos artigos 399 e 400 do RIR/80." (Acórdão nº 101-84.644/93)

"ARBITRAMENTO DO LUCRO - A do arbitramento é medida extrema e só deve ser utilizado como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que aplicação tenha mais condições de aproximar-se do lucro real. É imprescindível por parte do fisco a abertura formal de prazo para apresentar-se a documentação que a elidiria. Recurso provido." (Acórdão nº 103-17.316/96)

"IRPJ - ARBITRAMENTO - ADMISSIBILIDADE - O arbitramento de lucros é medida extrema, cuja admissibilidade está vinculada à abertura de prazo razoável para regularização ou apresentação da escrita. Não procede lançamento efetuado sem a observação dessa premissa. Recurso provido." (Acórdão nº 103-18.452/97)

"IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS - A desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento de lucros somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa. Recurso provido." (Acórdão nº 105-6.518)

"ARBITRAMENTO DE LUCROS - Não deve prevalecer o arbitramento dos lucros se não está bem demonstrada a inexistência ou a imprestabilidade da escrita contábil. Recurso provido." (Acórdão nº 105-7.025)

"ARBITRAMENTO DO LUCRO - Trata-se de mero instrumento que objetiva determinar o lucro tributável, sem qualquer conotação penal, por se tratar de medida extrema, somente se

justifica quando impraticável o aproveitamento da escrita." (Acórdão nº 105-3.510)

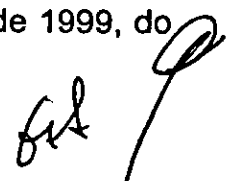
"IRPJ - ARBITRAMENTO - MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO ESCRITURADO "X" REGISTROS DE CAIXA - DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA - A desclassificação de escrita, para fins de arbitramento do lucro pelo Imposto de Renda, somente pode ocorrer na impossibilidade de apuração do lucro real da empresa. No caso dos autos, o fisco tinha plenas condições de apurar a matéria tributável, diante os levantamentos por ele feitos, sem necessidade de desclassificar a escrita." (Acórdão nº CSRF/01-1.819)

No caso dos autos é patente a possibilidade de apuração de eventual omissão de receitas sem o recurso ao arbitramento. A escrituração existia, e eventuais irregularidades fiscais eram perfeitamente identificáveis pela análise da documentação apresentada. Eventual volume extenso de trabalho não é justificativa suficiente para o arbitramento.

Resta claro, portanto, a impossibilidade do Fisco utilizar-se do arbitramento quando presentes todos os elementos necessários a real quantificação da receita omitida, merecendo ser cancelada decisão recorrida, pois não é cabível ao julgador, simplesmente dizer que o lançamento deveria se fundamentar no arbitramento da escrita, sem ter vistas à contabilidade regular e sem mencionar qualquer outra irregularidade suficiente a desmerecer a mesma.

Ou seja, a desclassificação da escrita, para fins de arbitramento do lucro pelo Imposto de Renda, somente pode ocorrer na impossibilidade de apuração da receita omitida ou do lucro real da empresa, ou que esta seja considerada imprestável em decorrência de elevado grau de irregularidades. No caso dos autos, o fisco apurou exatamente a matéria tributável, diante os levantamentos por ele feitos, sem mencionar a existência de quaisquer vícios ou irregularidades, tendo lavrado o auto de infração de acordo com o que estabelecem as normas legais, sem a necessidade de desclassificar a escrita.

Nesse mesmo sentido manifestou-se o ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior no Acórdão nº 108-05.877, de 19 de outubro de 1999, do



qual extraio os seguintes excertos do brilhante voto, que se encaixam como uma luva ao presente caso:

No caso dos autos é patente a possibilidade de apuração do valor omitido sem recurso ao arbitramento. A escrituração existia, e registros de vendas à margem, se outros existiram, eram perfeitamente identificáveis pela análise da documentação apreendida. Um trabalho extenso não é justificativa para o arbitramento.

Ressalte-se ainda o Acórdão 108-02.424, desta colenda Câmara, sobre o mesmo suporte fático.

Resta claro, portanto, a impossibilidade do Fisco utilizar-se do arbitramento quando presentes os elementos necessários a real quantificação da receita omitida, merecendo ser cancelada a exigência.

Além disso, também improcedente a apuração de receita omitida pelo somatório de depósitos bancários, haja vista maciça jurisprudência administrativa em sentido contrário. O somatório dos depósitos não constitui renda tributável, nem representa, por si só, sem específica vinculação com recebimento omitido de receita, faturamento.

O procedimento correto teria sido a apuração da receita verdadeiramente percebida pela venda de imóveis, cujo o cotejo com o valor escriturado demonstraria com facilidade o valor omitido.

A sistemática adotada traz insegurança quanto à base tributável, viciando o procedimento.

Registre-se que a autoridade fiscal não fez sequer uma única menção no Termo de Verificação e também nas intimações endereçadas à contribuinte a respeito de eventuais vícios, erros ou deficiências capazes de macular a escrituração regular.

Em conclusão, a jurisprudência administrativa é incontroversa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. Demais irregularidades devem ser consideradas de acordo com a norma legal específica que lhes dá o tratamento correspondente. No caso sob exame, é exatamente o artigo 42 da Lei nº 9.430/96

que prescreve a presunção legal de omissão de receitas no caso de depósitos não contabilizados.

Sem sombra de dúvidas que a contabilidade somente pode ser desprezada quando nela existir vícios ou irregularidades em tal monta que impeçam a apuração do lucro real. No presente caso, os valores omitidos foram apurados por depósitos bancários não comprovados, cujo tratamento possui remédio específico na norma legal, conforme o previsto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, em pleno vigor à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária.

Entendo que, se por um lado, não pode o julgador basear-se em meras alegações sem a menor prova de qualquer das partes, especialmente quando se trata de situação extrema, como é a desclassificação de escrita, por outro, cabe ao Fisco provar o efetivo prejuízo, o que no caso foi realizado com precisão por parte da autoridade autuante.

Assim, sem menor possibilidade acolher o arbitramento dos lucros no caso dos presentes autos.

Nessas condições, voto no sentido de dar provimento ao recurso ex officio.

Do mérito do lançamento

Quanto ao mérito do lançamento, como visto acima, trata-se de auto de infração constituído pela falta de comprovação com documentação hábil e idônea da origem dos recursos depositados em contas correntes bancárias.

O ponto central da questão está adstrito a legitimidade ou não do lançamento com base em depósitos bancários. Muito embora o Direito Tributário não adote as presunções como regra para a definição dos fatos geradores dos tributos, a verdade é que esta regra não é absoluta.



As hipóteses de presunção de omissão de receitas são totalmente relativas, *juris tantum*, que admitem prova em sentido contrário. Toda a pessoa jurídica tributada com base no lucro real, está obrigada a manter a escrituração integral de todas as suas operações, principalmente aquelas que se referem a movimentação de numerário. Assim, a contribuinte que mantenha depósitos bancários, quando regularmente intimado, deve comprovar a origem de tais recursos, exatamente para que seja identificada a natureza dos rendimentos depositados. Se os depósitos corresponderem a rendimentos isentos, que já tenham sido tributados ou que se submetam à tributação exclusiva, ou ainda, se os recursos pertencerem a terceiros é evidente que não poderá existir exigência de tributos, como também não se tratará de receita tributável omitida.

Não há que se falar em tributação de movimentação financeira não escrituração somente após a promulgação da Lei 9.430/96. Na verdade, a pessoa jurídica que possui escrituração regular e que oferece seus resultados à tributação com base no lucro real, sempre foi obrigada a justificar a movimentação de recursos transitados em suas contas bancárias e, no caso de falta de comprovação da origem, os valores sempre tiveram o tratamento como omissão de receitas.

No caso, a recorrente, devidamente intimada a comprovar a origem dos depósitos não se preocupou em trazer provas de suas alegações. Nada há, pois, que possa dar sustentação ao alegado erro cometido pelo depositante. Não se verifica qualquer elemento probatório que pudesse desvincular o depósito realizado das operações da recorrente.

Assim agindo, deu ensejo à caracterização dos valores depositados como receita omitida, daí decorrendo a exigência dos tributos lançados.

Está perfeita, pois, a exigência dos tributos lançados, já que a existência dos depósitos é indício de omissão de receita, cujo ônus da prova em contrário recai sobre o sujeito passivo.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'GA' and the other a stylized 'P'.

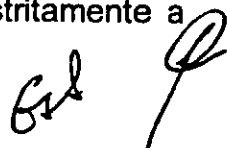
Não se trata tão-somente da tributação dos depósitos bancários em si como fato gerador do imposto de renda, mas, na verdade, o que se cogita é da apuração de receitas omitidas representadas pelos mesmos. Os depósitos são apenas a forma, o sinal de exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de receita objeto da tributação. A falta de justificação por parte do interessado da origem dos depósitos concretiza a presunção – os depósitos bancários, que se apresentavam inicialmente como simples indício de omissão de receita, transformam-se em prova desta omissão, quando o interessado, tendo a oportunidade de comprovar a origem destes depósitos, não o fez na fase de instrução do procedimento e tampouco na atual fase processual.

Ou seja, o que aqui foi tomado como base de cálculo do tributo, na realidade, trata-se do ingresso dos valores no patrimônio da pessoa jurídica tributada com base no lucro real, sujeita, em consequência, ao registro de todas as suas operações. Referidos valores estão representados pelos depósitos bancários.

Ao Fisco cabe fazer a prova da irregularidade fiscal, ou seja, da existência de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, os quais deixaram de ser devidamente comprovados pela recorrente, apesar das intimações para tanto. Por outro lado, à recorrente compete a comprovação, por meio de documentação hábil, da origem dos recursos creditados em sua conta de depósito.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato impositivo à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.



Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, o ônus da prova é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

§ 1º O valor das receitas ou 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.

Faz-se necessário mencionar, que a presunção criada pela Lei nº 9.430/96, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.



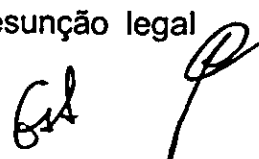
Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "juris tantum". Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores.

Pelo exame dos autos se verifica que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, muito pouco esclareceu de fato.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430/96, cabe ao suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.



Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

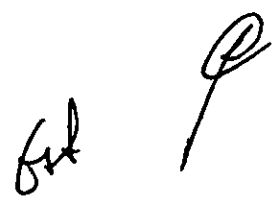
Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a doutrina, assim como a dominante jurisprudência administrativa a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

Desta forma, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações, razão pela qual, estou convicto que a farta documentação carreada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca a falta de comprovação dos depósitos bancários creditados em nome do suplicante, acarretando, em consequência, a correta lavratura do auto de infração sob exame, em todos os seus termos.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'fnt' and the other a stylized 'P'.

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Insurge-se também a recorrente, com a não dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores das contribuições sociais (PIS E COFINS) lançadas de ofício com base no mesmo procedimento fiscal e ainda sob discussão administrativa.

O tratamento dado à dedução de tributos e contribuições sociais da base de cálculo do IRPJ para fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 era o definido no artigo 41 e parágrafo primeiro da lei nº 8.981/1995¹:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Conforme visto no parágrafo primeiro, são indedutíveis os tributos e contribuições que estejam com sua exigibilidade suspensa na forma dos incisos II a IV do artigo 151 do CTN.

No presente caso, os valores lançados daquelas contribuições sociais, no momento da constituição do crédito tributário do IRPJ, não se encontravam com sua exigibilidade suspensa, uma vez que nem haviam sido constituídos, devendo ser, portanto, deduzidos da base de cálculo do IRPJ lançado de ofício.

MULTA QUALIFICADA

A fiscalização qualificou a multa de ofício para 150%, tendo em vista que o conteúdo dos contratos apontava para o desempenho de atividade de intermediação por meio de compra e venda de títulos, entre estes, os das espécies

¹ Posteriormente alterada pelo artigo 1º da lei nº 9.316/1996.

"US Treasury Bills" e "BE Bonds". Na ação fiscal foi constatado que a contabilização era feita mas, somente do resultado líquido da operação. Além disso, foi apurado a existência de aportes de recursos em conta-corrente de titularidade da recorrente – servíveis para implementar a sua suposta atividade de intermediação – por parte de pessoas físicas cujo CPF é inexistente.

Além disso, os títulos objeto dos negócios não restaram determinados - no caso dos "US Treasury Bills" – ou então se tratavam de título inexistentes - no caso dos "BE Bonds". Também foi desfeito o pressuposto da atividade de intermediação, de vez que o contribuinte apenas adquiria "títulos", não os vendia (no caso dos "BE Bonds"). Também ficou caracterizado conforme o detalhado Termo de Verificação Fiscal, que os contratos são pós-datados. Apesar do contribuinte ter afirmado que apenas fazia a intermediação dos títulos, o texto dos contratos conduz à conclusão de que ele negociava em nome próprio e não em nome de terceiros. Observe-se a primeira cláusula de todos os contratos de venda, na qual a empresa LOGÍSTICA é colocada na condição de "COMPRADOR".

Nessas condições, chega-se a conclusão no sentido de que a contribuinte deixou de comprovar a origem dos depósitos bancários. Se mais não bastasse, a deficiência sobre a documentação apresentada pela contribuinte, de acordo com os fatos narrados pela autoridade autuante, conduz ao entendimento de tratar-se de falsidade ideológica.

Nesse sentido, cabível de nota a decisão recorrida que trata da matéria, conforme transcrição abaixo, extraída do voto condutor:

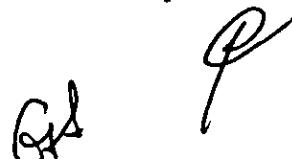
20. Aliás, é o mesmo falso ideológico que retira o contribuinte do raio de alcance da multa de 75% (Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I) e o coloca sob a esfera de influência da multa de 150% (Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso II). Ou será crível tratar igualmente o contribuinte simplesmente inadimplente e o contribuinte dolosamente inadimplente? O discrimen entre uma hipótese e outra é, justamente, para apanhar o *dolus malus*. A multa de 75% segue critério objetivo de aplicação (CTN, art. 136, primeira parte). A multa de 150%, porque supõe a fraude (*dolus malus*), imprescindente de uma apreciação subjetiva da conduta do contribuinte (CTN, art. 136, segunda parte). E, pelo que ficou antes dito, em apreciação subjetiva o contribuinte

operou, até o momento e em tese, com fraude – contratos viciados pelo falso ideológico.

21. Repita-se: toda increpação, de início, é necessariamente em tese. Houvesse prova definitiva do fato, desnecessário seria o processo, inútil seria a defesa, se partiria desde logo para a condenação. Em outras palavras, o fato objeto de uma acusação sempre é fato discutível, por isso é que há processo, onde as partes envolvidas digladiam com os meios próprios de acusação e defesa. No caso, a omissão de receita representada por depósitos em conta-corrente e sem explicação de sua origem até o momento, isto aliado à apresentação de documentação que, tendente a demonstrar aquela origem, se mostra falsa ideologicamente, leva a crer, *prima facie*, a intenção de ocultar fato tributário à Fazenda Pública. Correta, portanto, a inteligência da fiscalização ao aplicar à hipótese a Lei nº 9.430/96, art. 44, II, porque ali vislumbrou a possibilidade de fraude contra a ordem civil-tributária. A propósito, a fraude civil-tributária, gênero de que são espécies a sonegação (Lei nº 4.502/64, art. 71), a fraude (Lei nº 4.502/64, art. 72; que, para efeito de diferenciação do gênero “fraude civil tributária”, poder-se-ia nomear fraude civil tributária *strictu sensu*) e o conluio (Lei nº 4.502/64, art. 73), presente nos contratos exaustivamente referidos, é a acusação que a impugnante desde sempre, no curso do procedimento fiscal, teve contra si oposta. Dessa sorte, se é verdade que o contribuinte se defende dos fatos que lhe são lançados e não da fundamentação jurídica que se lhe emprestam – salvo eventual prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa, que não ocorreu à vista da completude da impugnação – não tem lugar a alegação de que amóveis que ao intermediar a venda dos apartamentos de um edifício, elabora contratos de compra e venda sem identificar o andar e o número dos apartamentos vendidos.

O artifício é manifesto e salta aos olhos de quem analisa os fatos, pois se os fatos levantados pela fiscalização não fossem verdadeiros a suplicante teria apresentado provas cabais a respeito dos contratos e da movimentação dos títulos em questão, e não ficaria em meras alegações, com lastro probante extremamente frágil.

As evidências colhidas pela fiscalização vão muito além da simples presunção, os elementos apresentados são contundentes ao evidenciar o reiterado emprego de documentos inábeis, assim entendidos aqueles emitidos após a ocorrência dos depósitos bancários e da devolução dos cheques sem fundos; isto é, documentos de teor fictício que não mantêm justa relação com as transações supostamente realizadas.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Gd' and the other a stylized 'P'.

Entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa e fraudulenta caracterizada pela utilização de "contratos frios" que dariam suposto fundamento para a negociação de títulos inexistentes, e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.

Entendo que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através da utilização de documentos fiscais inidôneos. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda. Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, contratos frios etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o

evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, do artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

DECADÊNCIA

A recorrente argüi como preliminar a decadência do direito de lançar, tendo em vista que o fato gerador das movimentações financeiras ocorreram, em parte, em datas anteriores aos cinco anos, conforme dito nos autos de infração em questão.

Essa matéria já está pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, sob o entendimento de que o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, disciplina a contagem dos prazos em matéria de decadência e prescrição.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Gh' and the other a stylized 'P'.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelecem os artigos 150 e 173 do CTN:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...);

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

...

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Ou seja, enquanto que, regra geral, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que for detectada a ocorrência de fraude ou simulação, desloca a contagem do prazo decadencial para a regra que está no art. 173, inciso I, do mesmo Código.

In casu, o lançamento foi constituído pela omissão de receitas tendo sido aplicada multa de ofício agravada com base no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, em razão da prática reiterada de subtração de recursos à tributação. Assim, nos casos de evidente intuito de dolo, fraude ou simulação, mesmo na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para contagem do prazo decadencial estabelecido no artigo 173, incisos I, do Código Tributário Nacional, já que o § 4º, do artigo 150 do mesmo Código registra a inaplicabilidade de homologação porque não há pagamento e nem extinção do crédito tributário, conforme precedentes na Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. CSRF/01-0.174/81).

Dessa forma, tendo em vista que os fatos geradores mais antigos para as contribuições para o PIS e COFINS, ocorreram nos meses de março a dezembro do ano-calendário de 1999, a contagem do prazo quinquenal iniciou-se em 1º de janeiro de 2000, e findando-se em 31 de dezembro de 2004, enquanto que a recorrente teve ciência do lançamento em 08 de dezembro de 2004.

Nesse caso, é de se concluir que o lançamento de ofício foi formalizado dentro do prazo previsto pela legislação de regência, devendo ser rejeitada a preliminar de decadência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

PIS - COFINS - CSLL

Em se tratando de contribuições lançadas com base nos mesmos fatos apurados no lançamento referente ao Imposto de Renda, a exigência para sua cobrança é decorrente e, assim, a decisão de mérito prolatada no procedimento matriz constitui prejulgado na decisão dos créditos tributários relativos às citadas contribuições.

CSLL- COMPENSAÇÃO DE 1/3 DA COFINS COM A CSLL LANÇADA DE OFÍCIO -

Com relação ao pleito da recorrente, no sentido de que seja compensado 1/3 do valor da COFINS recolhida com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido exigida nos presentes autos, o artigo 8º da Lei nº 9.718/98 admitiu a compensação de 1/3 da COFINS efetivamente paga com a Contribuição Social sobre o Lucro apurada no período do recolhimento.

Provado que a empresa informou ao Fisco valores a recolher daquela contribuição, deve ser admitida a compensação pleiteada. Cabe à autoridade local da Secretaria da Receita Federal a conferência do efetivo pagamento da COFINS, base para o cálculo da terça parte a ser compensada.

Assim, entendo que é cabível a compensação pleiteada, entretanto, cabe à autoridade executora deste acórdão a confirmação dos recolhimentos a título da COFINS pleiteados pela recorrente, base para a compensação de 1/3 deles com a Contribuição Social sobre o Lucro exigida no presente auto de infração.

MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE

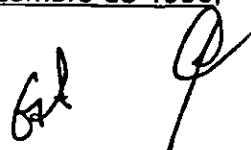
Tendo a contribuinte optado pela apuração anual do lucro real, encontrava-se obrigada a efetuar, nos períodos em questão, recolhimentos mensais do imposto de renda pessoa jurídica, calculados por estimativa, com base nos balancetes de suspensão e/ou redução, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430 de 1996.

Por conseguinte, a infração está devidamente caracterizada, pois a contribuinte deixou de recolher as parcelas do imposto de renda devido nos meses em questão, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal, sendo que a fiscalização ao rever essas bases e apurar o imposto, determinado com base nas receitas omitidas, constatou que a recorrente deixou de efetuar os recolhimentos mensais obrigatórios previstos em lei.

Assim, aplicou a multa isolada de 75% sobre as parcelas mensais não recolhidas a título de IRPJ com base estimada.

Contudo, com relação à multa isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, aplicada no percentual de 75%, com base nos artigos 2º, 43 e 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, após a edição da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, houve redução para 50%, conforme o artigo 14, *verbis*:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996,
passa a vigorar com a seguinte redação:



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

I - de 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 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.

Por seu turno, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 6º, inciso II, "a", determina o seguinte:

Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

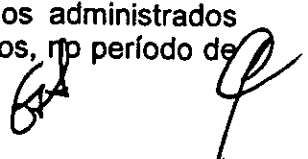
Trata-se como se vê, de legislação posterior mais benigna que tem efeito retroativo à prática do ato considerado como infração e, por isso, tem aplicação à espécie.

Assim, deve ser ajustado o percentual da multa isolada para 50%.

JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC

Com relação aos juros moratórios exigidos com base na taxa SELIC, também foi objeto de súmula (Súmula nº 04 do 1º CC), conforme publicação no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, conforme abaixo:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de



PROCESSO Nº. : 10882.002868/2004-51
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.160

inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso ex officio e, quanto ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, quanto ao mérito, dar provimento parcial para reduzir a multa isolada para 50%, acolher a compensação de 1/3 da COFINS recolhida da base de cálculo da CSLL lançada de ofício, bem como a dedutibilidade dos valores das contribuições para o PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL, lançadas em decorrência no mesmo procedimento administrativo.

Brasília (DF), em 24 de maio de 2007


PAULO ROBERTO CORTEZ

