



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720107/2021-11
ACÓRDÃO	1201-007.270 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MASTER DISTRIBUIDORA PRSC LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

AUTO DE INFRAÇÃO. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE JUNTADA E ANÁLISE DOS EXTRATOS BANCÁRIOS. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO TITULAR DAS CONTAS BANCÁRIAS PARA COMPROVAR A ORIGEM, DE FORMA INDIVIDUALIZADA, DE CADA UM DOS DEPÓSITOS. IMPROCEDÊNCIA.

Não deve prosperar o lançamento de ofício fundamentado em presunção legal de omissão de receitas, com base na hipótese normativa de depósitos bancários de origem não comprovada, sem que haja requisição e análise da prova hábil dos valores depositados nas contas correntes de titularidade da pessoa jurídica – quais sejam, os extratos bancários -, e a titular das contas correntes auditadas tenha sido intimada a comprovar a origem, de forma individualizada, de cada um dos depósitos.

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS ESCRITURADOS. NÃO APLICAÇÃO.

Tratando-se de depósitos bancários devidamente escriturados, incabível a aplicação da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42 da Lei nº9.430/1996, cabendo ao fisco, nesta hipótese de escrituração da movimentação bancária, auditar a eventual irregularidade das contrapartidas de “adiantamento de clientes” registrados na contabilidade e daí apurar eventual infração.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. NULIDADE MATERIAL SUPERADA. MÉRITO FAVORÁVEL À RECORRENTE.

Constatado defeito insanável na aplicação da norma tributária pela Autoridade Fiscal, configura erro na determinação da matéria tributável e, por conseguinte, implica em nulidade material do lançamento de ofício.

Todavia, a nulidade de ato administrativo pode não ser pronunciada, quando é possível decidir o mérito a favor de quem aproveitaria a declaração de nulidade.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2016, 2017

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Assim, versando sobre idênticas ocorrências fáticas, aplica-se aos lançamentos da CSLL, PIS e COFINS o que restar decidido no lançamento do IRPJ, reflexo que se forma ante as mesmas razões de decidir delineadas quanto a um e outro, haja vista decorrerem de iguais elementos de convicção.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 24 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antônio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 470/486, apresentado em face do acórdão nº 108-019.104, exarado pela 33ª Turma da DRJ08, em 19 de agosto de 2021, às fls. 406/459, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo MASTER DISTRIBUIDORA PRSC LTDA (doravante denominado MASTER), às fls. 352/366, contra Autos de Infração lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel-PR, às fls. 302/347, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante R\$ 21.522.314,17 (vinte e dois milhões, quinhentos e vinte e dois mil, trezentos e quatorze reais e dezessete centavos), aí incluídos principal, acrescido de multa de ofício de 75%, além de juros moratórios, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real Trimestral, referentes aos anos-calendário de 2016 e 2017:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
10340-720.107/2021-11	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 12.396.427,03
10340-720.107/2021-11	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 826.449,83
10340-720.107/2021-11	CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	R\$ 3.806.678,88
10340-720.107/2021-11	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 4.492.758,43
Total		R\$ 21.522.314,17

Consoante Termo de Verificação e Encerramento do Procedimento Fiscal - TVEPF, às fls. 253/301, merecem destaque:

- Que a ação fiscal teve seu curso regular, **após cumprimento parcial por parte do contribuinte** via DTE — Domicílio Tributário Eletrônico no atendimento ao TIPF, bem como se utilizou, basicamente, das informações constantes dos sistemas disponíveis na RFB tipo: Sped — ECD-CONTÁBIL, EFD-CONTRIBUIÇÕES, ECF, NF-e etc;
- Que, ao averiguar os sistemas SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) e ECF/EFD/CONTÁBIL, levantou os valores consignados como RECEITA ou titulação correspondente e inconsistências;

- c) Que apurou as movimentações financeiras, consignadas no SPED – CONTÁBIL (ECD) nas várias instituições financeiras (Bradesco/HSBC/ITAÚ) a título de crédito bancário;
- d) Que extraiu dos sistemas: SPED-CONTÁBIL (ECD) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) as aquisições de "mercadorias de revendas" dos principais fornecedores do contribuinte ex: TIM, TENDÊNCIAS etc. anos-calendário de 2016 e 2017, e posteriormente os comparou;
- e) Que ao cotejá-los constatou os pontos abaixo arrolados e requereu que o Sujeito Passivo se manifestasse:
- i. no que toca a receita brutal total, observou inconsistências entre o SPED-CONTÁBIL e EFD-Contribuições;
 - ii. **o comparativo entre os depósitos bancários, aqui chamados de "depósitos líquidos bancários" com as "receitas contabilizadas" mostraram divergências na maioria dos meses dos anos-calendário em questão;**
 - iii. da extração das notas fiscais de compras de mercadorias para revenda, nos anos-calendário de 2016 e 2017, nos vários fornecedores do contribuinte, ao proceder batimento com os constantes da ficha RAZÃO do Sped-CONTÁBIL, foram identificadas diversas notas fiscais não localizadas no registro contábil acima mencionada;
 - iv. quanto às notas fiscais do fornecedor TIM apresentam destaque "valor total da nota fiscal", "desconto" e "valor total do produto". Assim, entendeu que o título "desconto" se trata do lucro bruto obtido na comercialização total dos produtos;
 - v. no que diz respeito ao PIS e a COFINS, requereu a montagem de demonstrativo mensal do ano-calendário de 2016 e 2017, tendo como fonte o EFD-Contribuições COFINS/PIS, informando as contribuições apuradas, fazendo ressonância com os valores declarados em DCTF.
- f) Que após manifestação do Fiscalizado, notadamente em relação ao **comparativo entre os depósitos bancários com as "receitas contabilizadas", manteve o entendimento quanto às divergências detectadas.** Nessa senda, reintimou o Autuado para esclarecer a origem dos depósitos líquidos bancários que superaram a Receita bruta TOTAL, constante do sistema Sped — ECD — CONTÁBIL, contudo, silenciou:
- g) Que após rever o SPED-CONTÁBIL do contribuinte, objetivando anotar possíveis registros que pudessem justificar ingressos bancários, inferiu que se mantiveram injustificados a origem dos créditos bancários que superaram as receitas;
- h) Que ao final concluiu por efetivar a exigência fiscal via AUTO DE INFRAÇÃO, **em relação à omissão de receitas oriunda dos depósitos líquidos bancários incompatíveis com as receitas declaradas**, a seguir reproduzido. Salienta que a relação entre a receita total contabilizada e os depósitos bancários, quanto positiva, foram transferidos para o mês seguinte:

ANO 2016	Receita TOTAL	Depósitos LÍQUIDOS bancários	RECEITA TOTAL/CRÉDITOS BANCÁRIOS	SALDO PARA O MÊS SEGUINTE	DIFERENÇA
JAN	12.302.489,43	12.953.119,15	-650.629,72	0,00	-650.629,72
FEV	13.284.578,56	14.164.918,05	-880.449,49	0,00	-880.449,49
MAR	14.278.437,98	14.192.944,88	0,00	84.493,10	0,00
ABR	12.304.957,98	12.859.127,43	-554.169,45	0,00	-469.676,35
MAI	10.412.675,88	14.628.597,28	-4.215.921,40	0,00	-4.215.921,40
JUN	12.572.599,89	12.782.155,10	-209.555,21	0,00	-209.555,21
JUL	13.813.777,69	12.587.291,16	0,00	1.226.486,53	0,00
AGO	13.902.022,44	17.972.744,66	-4.070.722,22	0,00	-2.844.235,69
SET	17.114.338,07	15.108.410,12	0,00	2.005.927,95	0,00
OUT	18.126.508,85	17.182.941,23	0,00	943.567,62	0,00
NOV	20.564.336,34	16.569.915,68	0,00	3.994.420,66	0,00
DEZ	15.781.813,10	17.956.513,31	0,00	2.174.700,21	0,00
TOTAL	174.458.536,21	178.958.678,05	0,00	0,00	0,00
ANO 2017	Receita TOTAL	Depósitos LÍQUIDOS bancários	RECEITA TOTAL/CRÉDITOS BANCÁRIOS	SALDO PARA O MÊS SEGUINTE	DIFERENÇA
JAN	16.318.429,33	18.081.882,06	-1.763.452,73	2.174.700,21	0,00
FEV	23.361.850,14	18.639.895,18	0,00	4.721.954,96	0,00
MAR	16.554.521,47	28.275.821,82	-11.721.300,35	0,00	-6.999.345,39
ABR	25.528.292,32	22.585.835,04	0,00	2.942.457,28	0,00
MAI	27.832.441,71	26.877.465,56	0,00	954.976,15	0,00
JUN	21.270.615,30	23.216.911,70	-1.946.296,40	0,00	991.320,25
JUL	25.738.702,28	23.787.462,01	0,00	1.951.240,27	0,00
AGO	14.704.429,00	20.672.214,76	-5.957.785,76	0,00	-4.006.545,49
SET	13.548.743,50	14.189.166,05	-640.422,55	0,00	-640.422,55
OUT	13.221.578,23	15.891.014,27	-2.669.436,04	0,00	-2.669.436,04
NOV	14.523.281,40	14.817.229,41	-293.948,01	0,00	-293.948,01
DEZ	16.240.866,52	16.566.686,29	-325.819,77	0,00	-325.819,77
TOTAL	228.843.751,20	245.601.584,15	-16.757.832,95	0,00	0,00

- i) Que os valores não recolhidos (omissão de receitas) a título de IRPJ e CSLL relativos aos acima demonstradas foram cobrados ex-officio com aplicação da multa de 75%, prevista no inciso I, do art. 957, do Dec. 3.000/99, com nova redação dada pelo art. 14 da MP nº 351 de 22 de janeiro de 2.007(lei nº 11488 de 15/06/2.007).

Os autos de infração que deram ensejo ao litígio foram cientificados à Contribuinte, por meio de abertura de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico, em 08/02/2021. Não concordando com a cobrança dos débitos, apresentou, em 10/03/2021, sua defesa, trazendo as razões abaixo sintetizadas:

- Após breve resumo dos fatos, argui a nulidade do feito por erro na apuração dos tributos, o que violaria o art. 142 do CTN por vício material no lançamento;
- No que toca aos lançamentos de PIS e COFINS, quanto aos fatos geradores ocorridos em janeiro de 2016, alega prejudicial de decadência;
- No mérito, suscita a não compreensão da fiscalização no que se refere às suas operações;
- De forma subsidiária, caso não aceitos os argumentos apresentados, requereu que fossem refeitos os cálculos da fiscalização, considerando as despesas assumidas, tendo em vista que sua margem de lucro se resume à diferença entre o desconto incondicional concedido pelas empresas de telecomunicação e o valor que repassa os cartões pré-pagos; e
- Por fim, pleiteou que fossem deduzidos os prejuízos apurados nos períodos subsequentes, sendo enviados os autos em diligência para o correto ajuste das planilhas de cálculo.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 302/347, o Termo de Verificação Fiscal – TVF, às fls. 253/301, e a Impugnação apresentada pela Contribuinte, às fls. 352/366, a 33ª Turma da DRJ08 exarou o Acórdão nº 108-019.104, em 19/08/2021, às fls. 406/459, que, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados, nos lançamentos formalizados, os requisitos contidos no art. 142 do CTN, bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Na hipótese de inexistência de pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. Demonstrado que o lançamento foi formalizado dentro do prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há que se falar em decadência.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se aos lançamentos tidos como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há elementos novos a ensejar conclusões diversas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, a menos que o ato tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal - STF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A Recorrente tomou ciência da sobredita decisão em 09/09/2021, através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE perante a RFB, às fls. 466, e irresignada apresentou Recurso Voluntário, em 08/10/2021, às fls. 470/486, e, citando doutrina e jurisprudências administrativas, requereu a reforma do acórdão atacado apresentando os seguintes pedidos e causa de pedir sintetizados:

a) Das Preliminares:

i. NULIDADE 1:

- Não obstante a infração que embasou a autuação resida em movimentações financeiras cuja origem não foi comprovada, os lançamentos estão eivados de nulidade, visto que a (...) **fiscalização NÃO apresentou nos autos os extratos bancários de identificação das supostas receitas omitidas e intimou a Recorrente para comprovação da origem de forma individualizada;**

ii. NULIDADE 2:

- Aduz que a autoridade fiscal não teria entendido suas operações, considerando como receitas as entradas em suas contas bancárias de meros adiantamentos de clientes, quando o correto seria observar o momento da emissão da nota fiscal, o que ensejaria a nulidade por ausência de verificação adequada de ocorrência do fato gerador.

iii. NULIDADE 3:

- Alega que há graves erros nos valores lançados, uma vez que na planilha apresentada pela fiscalização não haveria o transporte dos saldos positivos apurados em alguns meses para os meses seguintes, como teria acontecido entre os meses de setembro de 2016 e janeiro de 2017. Nessa toada, apresenta planilha de cálculo ajustada, demonstrando os valores que restariam devidamente calculados.

iv. NULIDADE 4:

- Assevera que a Autoridade Fiscal teria se equivocado ao desconsiderar as receitas totais e as despesas efetivadas nos trimestres na determinação da base de cálculo dos tributos, caracterizando-se um vício material do lançamento.

b) Do Mérito:

i. Da Prejudicial de Decadência:

- Sustenta que se operou a decadência dos lançamentos de PIS e COFINS, no que diz respeito aos fatos geradores ocorridos em janeiro de 2016, nos termos do § 4º, do art. 150, c/c art. 156, V, ambos do CTN.

ii. Da não compreensão da fiscalização no que se refere às suas operações;

iii. Dos Pleitos Subsidiários:

- Caso seja acatado o método adotado pela Autoridade Fiscal (faturamento do adiantamento), requereu que sejam refeitos os cálculos da fiscalização, considerando os custos e despesas da operação (baixa do estoque), posto que se o Fiscal antecipou o faturamento, evidentemente deve ser apropriadas as despesas correspondentes na apuração do Lucro Real. Ademais, registra que a sua margem de lucro se resume à diferença entre o desconto incondicional concedido pelas empresas de telecomunicação e o valor que repassa os cartões pré-pagos;
- Dedução dos prejuízos apurados nos períodos subsequentes;
- Requereu a conversão do feito em diligência, em prol do correto ajuste nos cálculos, com a devida dedução das despesas do período e a apuração trimestral do IRPJ e da CSLL;
- Que seja afastada a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício exigida na presente autuação.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade para conhecê-lo. A Recorrente foi intimada da decisão recorrida em 09/09/2021, através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE perante a RFB, às fls. 466, tendo protocolado o recurso voluntário em 08/10/2021, às fls. 470/486, portanto, dentro do prazo legal de 30 dias.

2 DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

3 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

3.1 DA INTRODUÇÃO

Em sede preambular, a Recorrente suscitou que os lançamentos estão eivados de nulidade alicerçados em diversos argumentos, os quais estão assim resumidos e consolidados:

- a) NULIDADE 1 – em razão da Fiscalização não ter requerido e juntados aos autos os extratos bancários, que permitiriam a identificação das supostas receitas omitidas, tampouco intimou a Recorrente para comprovação da origem de forma individualizada, nos termos do art. 42, da Lei nº 9.430/96;
- b) NULIDADE 2 – devido a Autoridade Fiscal não ter compreendido suas operações, equivocadamente considerou como receitas – como fato gerador - as entradas em suas contas bancárias de meros adiantamentos de clientes;
- c) NULIDADE 3 – em decorrência da existência de graves erros nos cálculos dos valores lançados, uma vez que não foram transportados os saldos positivos apurados em alguns meses para os meses seguintes, como teria acontecido entre os meses de setembro de 2016 e janeiro de 2017; e
- d) NULIDADE 4 – por causa dos equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal ao desconsiderar as receitas totais e as despesas efetivadas nos trimestres na determinação da base de cálculo dos tributos.

Entretanto, antes de aprofundarmos a análise individualizada dos apontados questionamentos, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpados no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal¹, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999).

A par disso, observa-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972², a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária. Neste ponto,

¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

² Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

merece citação a Súmula CARF nº 162³, estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da qual se denota que **só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa**.

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁴, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

Feita a introdução, segue análise dos pleitos de nulidade arguidos pela Recorrente.

3.2 DA NULIDADE 1

A Defesa advoga que os lançamentos estão eivados de nulidade em razão de, não obstante a infração que embasou a autuação resida exclusivamente em movimentações financeiras cuja origem não foi comprovada, a Fiscalização não ter carreado aos autos os extratos bancários que identificariam as supostas receitas omitidas, tampouco intimou a Recorrente para comprovação da origem de forma individualizada.

Acrescenta que as informações sobre os depósitos bancários foram retiradas da EFD-contribuições, as quais para serem consideradas provas dos depósitos deveriam estar amparadas por documentação hábil e idônea, na espécie, os extratos bancários, imprescindíveis a comprovar a regularidade da escrituração da movimentação financeira. Ou seja, é justamente a

³ **Súmula CARF nº 162:** O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

⁴ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

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

incompatibilidade entre os extratos e a escrituração que justifica a autuação por omissão de receitas de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

Inicialmente, é salutar registrar que o Recorrente inova, em relação à contestação apresentada em primeiro grau, ao alegar a preliminar de nulidade à epígrafe, visto que esse tema não foi esgrimido na instância anterior, daí porque causa efeito devera substancial, sob o ponto de vista processual, nesta esfera. Todavia, conforme será demonstrado, entendo que este capítulo recursal não se encontra precluso, por se tratar de uma matéria de ordem pública cognoscível em qualquer instância e, portanto, passível de ser apreciado nesta fase processual, em respeito aos princípios constitucionais da moralidade administrativa e da razoabilidade, pois não é admissível convivermos com a cobrança de um crédito tributário potencialmente maculado de nulidade.

Superada essa questão, compulsando os autos, resta clarividente que os lançamentos se basearam exclusivamente em presunção legal de omissão de receita em decorrência do Fisco ter constatado depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas. Entretanto, foram concretizados, **amparados unicamente na escrituração contábil e fiscal apresentada pela Recorrente**, sem levar em conta a prova fundamental a demonstrar os valores depositados nas contas correntes de titularidade da pessoa jurídica – **os extratos bancários** –, também sem que o titular das contas correntes auditadas tenha sido intimado a **comprovar a origem, de forma individualizada, de cada um dos depósitos**, conforme a previsão legal expressa do art. 42, da Lei nº 9.430/1996⁵.

⁵ Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento **os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira**, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

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

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

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

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

Tais fatos configuram **nulidade material dos autos de infração**, visto que resulta hialino o defeito na aplicação da sinalada norma tributária por parte da Autoridade Autuante, e, dessa forma, denota erro insanável do lançamento de ofício em questão no que toca à **determinação da matéria tributável**, violando o disposto no art. 142, do CTN⁶.

No entanto, deve ser considerado que, nos termos do § 3º, do art. 59, do Decreto nº 70.235/72, a nulidade material dos lançamentos de ofício combatidos pode ser superada nos casos em que o mérito puder ser decidido a favor do sujeito passivo, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

(...)§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Dessa forma, passo à análise do mérito. Ademais, deixo de apreciar os demais pleitos de nulidade, por carência de objeto.

4 DO MÉRITO

4.1 DA INTRODUÇÃO

De acordo com o exaurido a autuação sob julgo adveio da constatação, por parte da Autoridade Fiscal, da ocorrência de omissão de receitas de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pela presunção legal, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/96, em razão de a fiscalizada não conseguir justificar e comprovar a origem de vários créditos carregados às suas contas bancárias.

No âmbito meritório, a MASTER combateu a autuação asseverando que exerce serviço de telecomunicação, sendo o fato gerador dos tributos incorrido apenas quando do faturamento das vendas de cartões pré-pagos, que ocorre meses após o ingresso dos valores em suas contas. Nessa linha intelectual, afirma que todos os depósitos teriam sido devidamente escriturados com contrapartida na conta “adiantamento de clientes”, entretanto, o Fisco não compreendeu as suas operações. Segue excertos da peça recursal onde expõe suas argumentações:

⁶ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável**, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (g.n.)

“a Master Distribuidora PRSC LTDA é uma empresa que atua no ramo de distribuição de “créditos pré-pagos” para a recarga para celulares. Seus fornecedores são as operadoras de celulares (tais como TIM, VIVO, etc) e seus clientes são bancas de jornal, farmácias, postos de gasolina, mercados, etc.

Na época dos fatos geradores objeto do presente PAF, sua operação já era realizada de forma totalmente eletrônica, de modo que a Recorrente adquiria os créditos digitais de recarga das operadoras e os revendia aos seus clientes, os quais possuem as maquininhas de venda para os consumidores finais em seus estabelecimentos.

No caso da operadora TIM – sua maior fornecedora – a Recorrente adquiria os créditos (com desconto incondicional de 7%), registrava contabilmente a compra e o incremento de seu estoque.

Ato contínuo, passa a revender os créditos aos seus clientes (bancas de jornal, farmácias, postos de gasolina, mercados), os quais realizam a revenda dos “créditos pré-pagos” por meio das maquininhas de venda e semanalmente efetuam depósitos bancários em favor da Recorrente, a título de adiantamento de compras, que será consolidado posteriormente.

Tais valores são recebidos pela Recorrente e contabilizados justamente como adiantamentos, uma vez que o faturamento ocorre em períodos futuros, quando da efetiva consolidação das operações.

Isto porque, como as operações de revenda de recarga são muito pulverizadas (pequenos comércios), a legislação estadual autoriza a Recorrente a emitir uma fatura do valor global das operações periodicamente, por prestadora de serviço de comunicação, sendo que os dados do “destinatário” são os mesmos dados do “emitente”³.

Como o volume de operações de vendas da Recorrente é bastante expressivo, e também por questões operacionais, os valores recebidos a título de adiantamento em sua conta bancária por vezes são faturados em meses subsequentes – e não no mesmo mês do recebimento do adiantamento –, fato que explica os descasamentos encontrados pela Fiscalização entre as receitas mensais declaradas e os valores de depósitos realizados na conta da Recorrente.

Apenas no mês em que efetivamente fatura o valor do crédito da recarga que foi vendido (e não no momento em que recebe o valor dos adiantamentos) é que a Recorrente baixa o item do seu estoque.

A comprovação de que a atividade da Impugnante se dá dessa forma pode ser verificada pela própria análise da planilha elaborada pela Autoridade Fiscal, uma vez que há meses em que há mais receita faturada do que depósitos bancários (justamente em razão do faturamento dos meses subsequentes). Cita-se como exemplo os meses de Junho e Julho de 2016:

ANO 2016	Receita TOTAL	Depósitos LÍQUIDOS bancários	RECEITA TOTAL/CRÉDITOS BANCÁRIOS	SALDO PARA O MÊS SEGUINTE	DIFERENÇA
JUN	12.572.599,89	12.782.155,10	-209.555,21	0,00	-209.555,21
JUL	13.813.777,69	12.587.291,16	0,00	1.226.486,53	0,00

O que se vê no presente caso é que a Autoridade Fiscal não compreendeu a operação da Recorrente e considerou os adiantamentos recebidos na sua conta bancária como se receita fossem.

Quanto a este ponto, restou consignado no v. acórdão que a Recorrente estaria tentando se socorrer da legislação estadual para afastar a tributação federal e que não há qualquer previsão legal que autorize o faturamento posterior.

Ora, Srs. Julgadores, em momento algum a Recorrente pretendeu se furtar do recolhimento dos tributos federais. A Recorrente agiu dessa maneira unicamente pela forma como a sua operação era realizada (operações pulverizadas) e observando a legislação estadual, sem qualquer intenção de causar dano ao erário.

O Ajuste SINIEF nº 7/2005 do CONFAZ instituiu a Nota Fiscal Eletrônica, restando aos Estados a legitimidade para regulamentar a sua emissão pelos contribuintes. No presente caso, como já destacado, a Recorrente simplesmente observou a norma prevista na legislação do seu Estado, a qual determina a emissão da fatura do valor global.

Caso a Recorrente não observe a norma específica, será autuada pelo Estado pelo descumprimento das obrigações acessórias.

Ademais, diferentemente do que restou decidido pela DRJ, os valores recebidos somente poderão ser considerados receita para fins de cobrança dos tributos quando forem faturados (efetivo fato gerador), fato que, na atividade da Recorrente, não acontece no mesmo mês em que as quantias são depositadas A TÍTULO DE ADIANTAMENTO pelos clientes na sua conta bancária, mas, sim, no momento da emissão da fatura do valor global.

Assim, a toda evidência, deve ser reformado acórdão recorrido, para o fim de declarar a improcedência da autuação ora impugnada, uma vez que a Autoridade Fiscal está pretendendo tributar adiantamentos e não a efetiva receita da Recorrente.”

Arremata, argumentando que toda a predita operação está amparada no RICMS/PR, art. 33 do ANEXO DAS PRESTAÇÕES DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TELECOMUNICAÇÃO, SUBANEXO II DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TELECOMUNICAÇÃO, SEÇÃO II DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO, SUBSEÇÃO III DAS PRESTAÇÕES PRÉ-PAGAS DE SERVIÇOS DE TELEFONIA, do qual se extrai:

Art. 33. O distribuidor de cartões telefônicos ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, inscrito no CAD/ICMS, além das demais obrigações fiscais, deverá:

I - nas saídas de cartões para outros distribuidores e para terceiro intermediário para fornecimento a usuário, emitir NF-e, sem destaque do imposto, com a identificação dos números de série dos cartões;

II - nas saídas de cartões para usuário, emitir NF-e englobando todas as operações do dia, por prestadora de serviço de comunicação, sem destaque do imposto, com a identificação dos números de série dos cartões;

III - nas saídas, por meios eletrônicos, de recargas pré-pagas, emitir NF-e englobando todas as operações do mês, por prestadora de serviço de comunicação, sem destaque do imposto, com a identificação da prestadora, das quantidades e dos valores das recargas.

§ 2.º Na emissão dos documentos fiscais previstos nos incisos II e III do “caput”, devem ser identificados: I - no quadro “Destinatário”, os mesmos dados contidos no quadro “Emitente”; II - no campo relativo ao Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP, o código 5.949 para as operações internas e o 6.949 para as operações interestaduais;

III - no campo “Informações Complementares”, o seguinte texto: “NOTA FISCAL RELATIVA À SAÍDA DE CARTÕES OU A RECARGAS A USUÁRIO OU A TERCEIRO INTERMEDIÁRIO PARA FORNECIMENTO A USUÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 33 DO SUBANEXO II DO ANEXO IV DO RICMS/PR”.

O Aresto recorrido ao apreciar os elementos constantes dos autos aduziu que:

- a) (...) Ora, distintamente do alegado pela contribuinte, caberia a ela emitir a nota fiscal na data em que repassados os cartões pré-pagos a terceiros ou quando vendidos diretamente ao usuário. Sendo operações digitais, poderia englobar todas as operações do MÊS. Não consta do citado artigo qualquer permissão para que o faturamento se dê em momento posterior, ainda menos, em meses subsequentes, como quer crer a impugnante;
- b) (...) Na verdade, deve ser ressaltado que as normas legais pertinentes ao ICMS não se confundem com a legislação que cuida dos impostos e contribuições federais. Neste sentido, legislação específica define aspectos que devem ser observados pelos contribuintes nas respectivas esferas de atuação dos entes tributantes, não podendo o impugnante se socorrer na legislação estadual para afastar a tributação do IRPJ, da Contribuição Social e das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, que são regidos por legislação federal, em destaque nos autos de infração lavrados. O fato gerador dos tributos não se altera;
- c) (...) Neste contexto, considera-se ocorrida a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica quando auferida a receita, o que ocorre, segundo o princípio da competência, no momento em que há a transferência do bem ou serviço para terceiros, ou seja, quando da

venda ou a prestação de serviços, efetuando estes o pagamento ou assumindo o compromisso firme de fazê-lo no futuro (no caso de venda a prazo). Neste ponto, em favor da sua acepção, citou Solução de Consulta SRRF 9ª RF/DISITnº 325, de 29 de outubro de 2004, onde a consulente requereu posicionamento da RFB no tocante à venda de cartões telefônicos, concluindo (...) que as operações em tela caracterizam-se como de compra e venda, o que torna a simples venda dos cartões a terceiros como deflagradora do fato gerador do tributo;

- d) Ressalva que não prospera a alegação da Recorrente de que todos os créditos eram escriturados como “antecipação de clientes”, uma vez que foi afastada pela Fiscalização ao demonstrar que os valores escriturados não possuíam qualquer correspondência;
- e) **Nessa linha, uma vez que o Fisco concluiu que se tratava de omissão de receita por presunção legal relativa, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/96**, pois constatou que havia valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituições financeiras, não comprovados com documentação hábil e idônea; e a Recorrente, embora reiteradas vezes intimada a justificar a origem dos créditos, não logrou êxito, restou evidenciada a materialidade do fato gerador, em razão de subsunção ao preceituado no apontado preceptivo;
- f) Quanto à discussão no que diz respeito à natureza dos depósitos bancários não contabilizados pela empresa, afastou sob argumentação de que a presunção legal em questão atribui aos depósitos a natureza de receita ou rendimentos sem estipular quaisquer exclusões para fins de determinação da base de cálculo a ser tributada; e
- g) Ademais, de acordo com diversos posicionamentos da RFB, (...) *a totalidade dos valores percebidos pela autuada, optante pela apuração do Lucro Real, na revenda de cartões telefônicos aos consumidores finais integra sua receita, sofrendo, assim, incidência do IRPJ, da CSLL e das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins. (...) Da mesma forma, no que se refere às receitas consideradas omitidas, obtidas por meio de presunção legal inafastada, seriam elas integralmente consideradas, até porque, concluiu-se não restarem correlatas aos supostos “adiantamentos a clientes”.*

Na peça recursal, a Recorrente requereu a reforma integral do Acórdão atacado repisando os pedidos e causa de pedir esgrimidos na fase impugnatória, relacionados ao mérito.

Antes de nos inclinarmos na análise detalhada da infração combatida, é salutar trazermos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema: omissão de receitas por presunção legal fundada em depósitos bancários de origem não comprovada.

4.2 DA OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

4.2.1 DOS ENTENDIMENTOS JURÍDICOS, DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS

Segundo o explanado, o atacado lançamento trata da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada. Nesta seara, antes de passar à análise propriamente dita da lide, é primordial para o deslinde da questão fazermos um breve histórico da legislação que trata do assunto, assim como enaltecer e analisar os pressupostos legais essenciais a configurar a presunção legal em comento, segundo a legislação em vigor à época dos fatos geradores.

A Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, foi a primeira norma que autorizou a **utilização de depósitos bancários injustificados** para arbitramento de omissão de rendimentos, e assim dispunha em seu art. 6º e parágrafos:

*Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, **mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.***

*§ 1º **Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.***

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

*§ 3º **Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.***

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

*§ 5º **O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.***

*§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte. **(g.n.)***

O susodito texto legal permitia o arbitramento dos rendimentos omitidos utilizando-se **depósitos bancários injustificados**, desde que demonstrados os sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível, e contanto que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. É cognoscível que, na vigência da Lei nº 8.021, de 1990, os depósitos bancários não justificados eram mero instrumento de

arbitramento, visto que os sinais exteriores de riqueza, que deveriam ser comprovados pela fiscalização, representavam o elemento essencial que possibilitava presumir a renda omitida.

Entretanto, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei nº 8.021, de 1990, com a publicação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Preconiza o seu art. 42, com a alteração introduzida pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, que:

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

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

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

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XVIII - o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990; (g.n.)

Da leitura da aludida posituação, deduz-se que o legislador inovou o sistema jurídico nacional introduzindo uma **presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários, condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras**. Desse modo, passou existir em favor do Fisco a autorização para considerar ocorrido o fato gerador quando o contribuinte

não logra comprovar a origem dos créditos efetuados **em sua conta bancária**, não havendo o dever de juntar qualquer outra prova.

Neste ponto, merece registro que as presunções são meios de prova previstos no ordenamento jurídico e, **desde que determinadas em lei**, podem ser utilizadas no direito tributário. Tal expediente acaba por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas e desestimulando condutas que possam implicar abusos ou sonegação.

O efeito prático da presunção consiste em **inverter o ônus da prova**. A regra geral - a de que cabe ao Fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao Contribuinte o de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito - **é invertida**, consoante estabelecem os arts. 373 e 374, do CPC⁷. Assim, quando cabível a hipótese legal deste método excepcional de tributação, cabe ao Fisco demonstrar a existência do fato e requisitos definidos pela lei como necessários e suficientes à subsunção da presunção ao caso concreto, transferindo ao Contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu.

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas (Justec, RJ, 1979, pg. 806), José Luiz Bulhões Pedreira, sintetiza com muita clareza o que provoca as presunções legais:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso. (g.n.)

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é da espécie relativa (*juris tantum*), a qual admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte, a sua produção. **Ao Fisco basta apenas comprovar o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção**, para que fique evidenciada a omissão de receitas.

Não podemos obliterar que muito se questionou acerca da validade dos meios de emprego dessa presunção legal, não somente por envolver matéria constitucional – quebra ou não de sigilo bancário -, mas também porque, na prática, a depender do ramo e tamanho da empresa, a prova em sentido contrário é bastante tormentosa e de complexa produção.

⁷ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

(...)

Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

(...)

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

Aqui, é digna de nota a crítica de Hiromi Higuschi⁸, vazada nos seguintes termos:

A tributação com base nos depósitos bancários é muito utilizada pelo fisco porque é a forma cômoda que não exige pesquisas mas é a mais injusta e absurda. Se a fiscalização intimar cem empresas comerciais ou industriais, que vendem muito com cheques, para comprovar a origem dos depósitos, certamente, 99 não conseguirão comprovar, até mesmo pelas empresas que não sonegam um centavo de receita.

(...)

Já teve casos de fiscalização intimar para comprovar a origem de todos os depósitos constantes dos extratos bancários do ano-calendário. Muitos dos depósitos eram em dinheiro. O fisco não teve o trabalho nem de fazer relação de depósitos de maior valor ou suspeitos. A intimação é razoável para justificar depósitos de valores elevados ou suspeitos.

(...)

Das centenas de processos julgados pelo CARF não há provimento de recurso voluntário, a não ser por irregularidade processual como a falta de prévia intimação para comprovar a origem dos recursos. O julgamento desses processos nas Delegacias de Julgamento e no CARF, também, é cômodo por não exigir pesquisas.

Do elucidado, denota-se que a sinalada norma tributária (art. 42, da Lei nº 9.430/96) **norteia os passos que o Fisco deve cumprir** em prol da configuração da omissão de receitas fundada em presunção relativa veiculada por lei, sob pena de não garantir a benesse de inversão do ônus da prova. Nesse sentido deve cumulativamente:

- a) Ter acesso aos recursos creditados/depositados na conta corrente ou de investimento do Sujeito Passivo, cuja prova hábil e idônea reside nos extratos bancários emitidos pelas instituições financeiras, ao dispor que é condição *sine qua non* para caracterização da omissão indetificar: **“os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira;**
- b) Intimar o titular da conta corrente ou de investimento para que comprove, através de elementos de natureza probante contábil ou fiscal, a origem dos recursos utilizados nessas operações, ao asseverar que: **“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”;** e
- c) Analisar cada crédito/depósito, individualizadamente, excluindo os que listou exaustivamente, ao observar que: **“Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:”.**

⁸ Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: IR Publicações. 2016. Páginas 661 e 662.

Melhor dizendo, para configurar a materialidade da omissão de receita nos termos assentados no preceito legal em questão, a Autoridade Fiscal deve obediência a quatro requisitos expressos na lei:

- a) deve proceder a **identificação, tratamento e relacionamento de todos os recursos creditados/depositados** nas contas corrente ou de investimento de titularidade do contribuinte ou por ele dissimulada em nome de terceiros (“contas em nome de laranjas” ou “pessoas interpostas”, por exemplo). Em favor desse desiderato, deve o Fisco, contudo, tomar como ponto de partida **o próprio extrato bancário**, podendo se valer, caso haja negativa do contribuinte no fornecimento dos extratos, da autorização de acesso aos dados bancários, de acordo com o preceituado no art. 6º, da Lei Complementar (LC) nº 105/2001⁹, regulamentado pelo Decreto nº 3.724/2001, por meio de solicitação de Requisição de Movimentação Financeira - RMF diretamente às instituições financeiras;
- b) **após os tratamentos e relacionamentos apontados, deve identificá-los de forma individualizada**. Quer dizer, é imposta ao Fisco a tarefa de, após identificar os créditos bancários nos extratos, selecionar aqueles que devem ser comprovados em uma primeira auditoria, **de forma individual, e não por saldos agrupados, seja por mês, semana, ano ou qualquer outra forma que não um a um**;
- c) **excluir os créditos/depósitos oriundos de transferência ou resgate de contas ou aplicações de mesma titularidade**. Tal passo enseja o cuidado que deve pairar no procedimento fiscalizatório de não tributar um determinado depósito em duplicidade ou de forma indevida, afinal é comum existir nos extratos: créditos bancários de mesma titularidade (caso de transferência entre contas e resgates de aplicações financeiras), devoluções ou estorno de valores. Assim, deve o fisco identificar a exclusão desses depósitos de forma clara e inteligível; e
- d) **intimar o Sujeito Passivo para que comprove ou justifique, através de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos**, sendo imprescindíveis os seguintes dados: a fonte, o valor, a data e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder identificar a natureza da transação, se tributável ou não. Este último requisito visa evitar lançamentos tributários precipitados, assegurando, com um mínimo de razoabilidade, que o uso da presunção não se torne medida punitiva ou oneração indevida do patrimônio.

Cumpridos os suscitados requisitos, **em relação aos depósitos/créditos que o Sujeito Passivo não comprovou**, caracteriza-se a multicitada presunção legal, então deve o Fisco

⁹ Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

efetivar a autuação fundamentada em omissão de receita de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

Outrossim, merece registro que o que se tributa não são os créditos/depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Aqueles são apenas a forma, o sinal de exteriorização de riqueza, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Destarte, as movimentações financeiras se apresentam, inicialmente, como simples indícios da existência de omissão de rendimentos. Todavia, esses indícios se transformarão em prova da omissão de rendimentos, devido a presunção legal, quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo ou não o faz satisfatoriamente.

Nesse racional, repiso, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente fiscal tão somente a inquestionável observância do diploma legal comentado.

Não obstante, conforme exaurimos, o caminho trilhado pela Fiscalização ao longo do procedimento fiscalizatório, deve respeitar os pressupostos legais evidenciados para o uso da presunção em testilha, **sob pena de macular de vícios a correspondente autuação**.

É substancial em benefício de demonstrar a correção dos entendimentos expressados até este ponto, trazer à colação jurisprudências do CARF, com nossos grifos, onde resta hialino que a prova da movimentação financeira são **os extratos** emitidos pelos bancos e demais instituições financeiras:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO.

*Após intimar o contribuinte a apresentar a contabilidade, não o fazendo, e verificando a autoridade fiscal relevante disparidade entre os valores declarados e a movimentação financeira, é regular o procedimento de efetuar **o lançamento tributário pelos créditos espelhados nos extratos bancários**, não justificados, por consistir em presunção de receita omitida, com fulcro nº artigo 42 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão nº 1801-00,143 – 1ª Turma Especial. Sessão de 04/11/2009)*

AUTO DE INFRAÇÃO. EXIGÊNCIA DE IRPJ, CSLL E CONTRIBUIÇÕES REFLEXAS. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A juntada da movimentação financeira requisitada perante instituições bancárias, constitui prova indispensável ao auto de infração que arbitrou o lucro do contribuinte com base em sua movimentação financeira. Igualmente, a prova da respectiva movimentação é necessária para que o contribuinte possa exercer,

de forma regular, sua ampla defesa, inclusive para demonstrar que não houve omissão de receita. A ausência dessa prova torna nulo o auto de infração. (Acórdão nº 1302-005.890 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 21/10/2021)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. ACESSO PELO FISCO. SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

É legítimo o lançamento efetuado com base em extratos bancários fornecidos pelo próprio contribuinte, titular da conta mantida em instituição financeira, após regularmente intimado pela autoridade fiscal. (Acórdão nº 1302-005.770 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 17/09/2021)

EXTRATOS BANCÁRIOS. PROVA NECESSÁRIA A APLICAÇÃO DA PRESUNÇÃO DO ART. 42 DA LEI 9430. DEGRAVAÇÃO DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS

Para a aplicação da presunção de omissão de receita prevista no art. 42 da lei nº 9.430, é essencial que os extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras sejam parte do conjunto probatório que fundamenta o auto de infração, como pressuposto de fato necessário à aplicação da presunção. No caso de arquivos eletrônicos, são válidas as degravações feitas pela Autoridade Fiscal, mediante a transcrição e assinatura daquele que tem fé pública. (Acórdão nº 1401-001.015 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 06/08/2013)

Nessa mesma toada, também é engrandecedor transcrever ementas de decisões exaradas por este Tribunal, com nossos grifos, no que toca à **necessidade de intimação individualizada acerca dos depósitos bancários identificados**, em prol de permitir a materialização da multicitada presunção legal de omissão de receitas:

AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA DE PROVAS DA MATERIALIDADE DA OMISSÃO DE RECEITA.

Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, mercê da aplicação do § 3º do art.42 da Lei nº 9.430/96, sendo improcedente o lançamento que apresente resultado totalizador dos créditos sem apontar individualmente a origem dos mesmos.

O lançamento tributário que não comprove, a desdúvidas, a materialização da ocorrência do fato gerador não se presta à formalização da exigência da obrigação tributária a ele referível, nem autoriza a aplicação da respectiva

penalidade, porquanto o requisito da certeza do crédito tributário decorre de elementos de prova que acompanhem o auto de infração.

É da autoridade lançadora o ônus de cumprir o dever instrumental de produzir provas dos fatos que ensejam o dever de pagar tributos ou que autorizem a aplicação de penalidade por infração à legislação tributária. (Acórdão nº 1201-004.838 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 18/05/2021)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA. ÔNUS DA PROVA.

*Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos. Para essa finalidade, os créditos devem ser analisados **individualizadamente** e a comprovação da origem/natureza dos recursos deve ser feita por meio de documentação hábil e idônea.* (Acórdão nº 1402-004.206 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 11/11/2019)

FALTA DE IDENTIFICAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A ausência de identificação e individualização dos créditos bancários com base nos extratos emitidos pelas instituições financeiras e entregues pelo contribuinte, somada à falta de intimação para que o contribuinte comprove sua origem com o mínimo de razoabilidade, caracterizam vícios que comprometem o uso da presunção legal de omissão de receitas, maculando o lançamento. (Acórdão nº 1201-003.601 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 13/02/2020)

Dando continuidade a proposta deste tópico, é curial para plenitude do racional até aqui exposto, pontuar que, uma vez comprovado que houve escrituração da movimentação bancária em conformidade com os extratos bancários, deve o Fisco averiguar a origem escritural (na contabilidade) dos recursos, e se for o caso questioná-la.

Com efeito, nessas situações, a presunção legal do multicitado preceptivo milita em desfavor do fisco, cabendo à Fiscalização, ao se deparar com a escrituração dos depósitos bancários, mudar o rumo da auditoria, a fim de verificar se as contrapartidas dos recursos ingressados são confiáveis e passíveis de comprovação com documentos hábeis e idôneos, nos termos dos artigos 923 a 925 do RIR/99¹⁰.

¹⁰ Art. 923. - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.

Art. 925. O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Da interpretação sistemática desses dispositivos com a presunção legal prevista no artigo 42 da Lei n. 9.430/96 e demais presunções legais aferíveis a partir da própria contabilidade, forçoso concluir que, uma vez escriturados os depósitos bancários, o foco de um trabalho fiscal passa a ser outro, não do depósito, mas sim da veracidade do registro contábil das suas contrapartidas¹¹.

Apenas se não houver a comprovação da natureza e efetividade dessa contrapartida, ou atestada a imprestabilidade da contabilidade, aí sim o fisco pode (e deve) se valer de outras metodologias de tributação, não a prevista no artigo 42, mas das presunções legais próprias (tais como passivo fictício etc.) ou até mesmo, a depender da motivação dos fatos, da sistemática de arbitramento do lucro, nos termos do art. 530, do RIR/99¹².

Neste ponto, peço vênia para transcrever excertos do voto condutor, vencedor por unanimidade, do Acórdão 107-09.218, da lavra da Sétima Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que, ao analisar justamente a presunção legal do referido artigo 42, foi direito ao ponto:

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

O mesmo não pode ser aplicado, porém, aos depósitos efetuados em contas de titularidade do contribuinte e devidamente escriturados na contabilidade. Nesse caso, a própria escrituração faz prova de que os depósitos foram efetuados com os recursos escriturados, inibindo a cômoda presunção legal de omissão de receitas e impondo ao agente do Fisco o aprofundamento das investigações para a comprovação de eventual infração.

¹¹ Lembre-se, aqui, que o depósito bancário, na contabilidade, é débito em conta de ativo. Assim, se o ingresso representar uma receita, cabe ao contribuinte fazer o registro de sua contrapartida em conta de resultado. Caso negativo, cabe ao contribuinte fazer registro em conta patrimonial, conta esta que passa a ser alvo e deve ser comprovada com o devido suporte documental.

¹² Art. 530. - O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

No caso dos autos, a própria Fiscalização informa no Termo de Verificação Fiscal (fl. 250) e no Termo de Intimação Fiscal (fl. 96) que os depósitos foram devidamente escriturados, o que também se comprova no balancete à fl. 210. Logo, não cabe considerar que tais depósitos não têm origem comprovada, posto que esta está na própria escrituração, não refutada pelo Fisco. (g.n.)

(...)

Há, aliás, decisões do CARF que também já se manifestaram no sentido de que a escrituração da movimentação bancária afasta a presunção legal relativa a depósitos bancários. Vejamos, a título exemplificativo, as ementas dos seguintes julgados, por nós grifadas:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS E DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. (...) Para imputação, por presunção legal, da infração omissão de receitas (fato probando) basta que o fisco comprove a ocorrência do fato indiciário, ou seja, a existência de extratos bancários de conta corrente cuja movimentação financeira bancária não foi registrada na escrituração contábil/fiscal e a pessoa jurídica, embora intimada, não comprove a origem dos recursos ingressados a crédito na conta corrente bancária. (...) (Acórdão 1802-002.539. Sessão de 24/03/2015).

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. VALORES ESCRITURADOS.

É descabido o lançamento presuntivo de omissão de receitas calcado em depósitos bancários sem comprovação de origem quando a movimentação financeira está totalmente escriturada. Neste caso a auditoria deve se debruçar sobre a comprovação documental dos lançamentos contábeis. (Acórdão 1302-002.313. Sessão de 26/07/2017)

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO.

A existência de depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada pelo sujeito passivo regularmente intimado autoriza o lançamento de ofício por omissão de receitas. (Acórdão 1301-003.494. Sessão de 21/11/2018).

Esclarecidos os enfoques jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema, abalizados nestes analisaremos o caso concreto.

4.2.2 DA APRECIÇÃO DA AUTUAÇÃO RECORRIDA

Alicerçado no racional extraído dos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais expostos, e após cotejo entre todos os elementos colacionados aos autos e as argumentações apresentadas pelas partes no tocante à infração omissão de receita com base em depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, **entendo que assiste razão à Recorrente pelos seguintes motivos.**

Inicialmente, impende transcrever excertos do TVF, às fls. 253/301, nos quais serão identificados os fundamentos fáticos essenciais a subsidiar nossa aceção:

*Esta fiscalização utilizou-se, basicamente, das **informações constantes dos sistemas disponíveis na RFB tipo: Sped — ECD-CONTÁBIL, EFD-CONTRIBUIÇÕES, ECF, NF-e** etc.*

(...)

*2) **As movimentações financeiras, consignadas no SPED — CONTÁBIL (ECD)** nas várias instituições (Bradesco/HSBC/ITAÚ) a título de **crédito líquido bancário** alcançam aos números:*

ANEXO 02-02.1-02.2-02.3.-02.4.-02.5 (...)

2) As movimentações financeiras, consignadas no SPED-CONTÁBIL (ECD) nas várias instituições (Bradesco/HSBC/ITAÚ) a título de crédito líquido bancário encontra-se:

*As várias contas-correntes, movimentadas pelo contribuinte nos anos-calendário de 2016 e 2017, nas instituições financeiras Banco Bradesco S/A, Banco HSBC e Banco Itaú S/A, foram levantados todos os ingressos de recursos nestes estabelecimentos, filtrando dentro dos critérios utilizados pelo próprio contribuinte quais sejam: "depósito bancário", "transferências bancárias", "aplicações financeiras" e "empréstimos", **tudo compatível com o que consta na ficha RAZÃO do Sped-Contábil.** Na sequência foram efetuados expurgos das contas que em tese não representam receitas como: "transferências bancárias" detectadas tratem-se da mesma titularidade, "aplicações financeiras" ingressos provenientes de retomo de recursos próprios aplicados e "empréstimos" obtenção de recursos via as instituições supras mencionadas. Ao final restaram, então, "depósito bancário" qual s.m.j. tem sua origem nas receitas laborais da empresa.*

O comparativo entre os depósitos bancários, aqui chamados de "depósitos líquidos bancários" com as "receitas contabilizadas" mostraram divergências na maioria dos meses dos anos-calendário em questão, conforme a seguir demonstrado:

Observação:

Além do anexo 02 que trata do demonstrativo consolidado, segue os anexos 02-1, 02-2, 02-3, 02-4 e 02-5, descrição da movimentação financeira em várias contas do contribuinte: (...)

Assim o contribuinte deverá demonstrar/comprovar com a documentação hábil e idônea, em datas e valores, a origem dos recursos financeiros que superaram as receitas contabilizadas em conformidade com o esta acima demonstrado. (...)

O primeiro item aborda a questão sobre "em relação as diferenças apontadas dos anos em referência se constituem pela entrada de valores a título de recebimentos de clientes, as operações de forma geral são depositadas anteriormente", entendo que deveria trazer ou listar que recebimentos são estes, propiciaria esta

fiscalização abordar a formação os créditos bancários levados a efeito nas várias contas-correntes bancárias, conforme estão demonstrados no ANEXO — 02, consolidado dos ANEXOS 02-1 ao 02-05 (fls. 73/83).

*Como pode ser observado os ANEXOS 02-1 até 02-05, constam demonstrados a título de "adições" todos os ingressos dos recursos sem distinção, **foram extraídos do SPED-CONTÁBIL** e a título de "exclusões" os valores que não representam recursos da atividade laboral (transferências bancárias, empréstimos, aplicações financeiras).*

No entanto voltei ao sistema SPED-CONTÁBIL para observar a conta "recebimentos de clientes", apontada pelo contribuinte, no início de cada ano-calendário de 2016 e 2017, encontrei o seguinte: "conta — 1.1.2.01.005 — CLIENTES DIVERSOS, saldo em 01/01/2016 R\$ 0,00 e 01/01/2017 R\$ 466.730,96, valores estes que em princípio não justificam créditos bancários em contas-correntes analisadas do BRADESCO, HSBC e ITAÚ. (...)

Em relação a questão dos depósitos bancários não muda o posicionamento constante da TIF nº 50/2020, reproduzindo a seguir: (...)

Do Termo de Intimação Fiscal nº 05/2021.

*Com advento de inconsistência nos depósitos bancários no comparativo com as receitas contabilizadas, **ambos extraídos do Sped — Contábil**, em mais uma oportunidade foi encaminhado o TIF nº 05/2021 (fls.210/215) reproduzido a seguir:*

*Antes da reprodução do termo de intimação acima, repito, importa esclarecer que **os depósitos bancários foram extraídos das conta-corrente contabilizadas pelo sistema Sped — Contábil**, consolidado no anexo 02 aqui presente (fls. 73). A título de exemplo junto a ficha **Razão —Banco Itaú S/A c/c nº 20581-1, anos-calendário de 2016 e 2017 (fls.221/252) por onde concentra cerca de 90% (noventa por cento) dos depósitos.***

apresento e ao final INTIMO para o seguinte: (...)

Esta fiscalização, por seu turno resolveu incursionar novamente na contabilidade do contribuinte (SPED-CONTÁBIL), com intuito de anotar possíveis registros que pudessem justificar ingressos bancários.

*Em conta do passivo "2.1.2.01.001 — Adiantamentos de Clientes", ambos anos calendários, percebe por esta conta (credora — passivo) **são todos direcionados a conta bancária com histórico "vlr. Ref. depósito bancário", como observados na ficha Razão (fls. 218/220) reproduzido a seguir:***

DATA	CONTA	D/C	VALOR	HISTÓRICO
31/01/2016	Adiantamentos de clientes	C	12.577.140,66	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
28/02/2016	Adiantamentos de clientes	C	13.873.419,20	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/03/2016	Adiantamentos de clientes	C	13.913.917,27	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
30/04/2016	Adiantamentos de clientes	C	12.971.004,88	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/05/2016	Adiantamentos de clientes	C	14.074.711,07	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
30/06/2016	Adiantamentos de clientes	C	12.547.073,03	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/07/2016	Adiantamentos de clientes	C	12.373.918,74	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/08/2016	Adiantamentos de clientes	C	17.743.562,98	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
30/09/2016	Adiantamentos de clientes	C	15.010.597,27	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/10/2016	Adiantamentos de clientes	C	16.977.505,86	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
30/11/2016	Adiantamentos de clientes	C	16.481.500,05	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/12/2016	Adiantamentos de clientes	C	17.856.099,30	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
TOTAL		C	176.400.450,31	

31/01/2017	Adiantamentos de clientes	C	18.071.558,05	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
------------	---------------------------	---	---------------	---------------------------------------

28/02/2017	Adiantamentos de clientes	C	18.546.115,87	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/03/2017	Adiantamentos de clientes	C	28.120.236,83	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
30/04/2017	Adiantamentos de clientes	C	22.503.613,63	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/05/2017	Adiantamentos de clientes	C	26.752.108,98	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
30/06/2017	Adiantamentos de clientes	C	23.053.984,98	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/07/2017	Adiantamentos de clientes	C	23.533.623,18	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/08/2017	Adiantamentos de clientes	C	20.491.267,63	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
30/09/2017	Adiantamentos de clientes	C	14.084.294,51	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/10/2017	Adiantamentos de clientes	C	15.765.621,61	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
30/11/2017	Adiantamentos de clientes	C	14.575.369,11	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
31/12/2017	Adiantamentos de clientes	C	14.944.521,77	Vlr. Ref. depósito bancário : 01/2016
TOTAL			240.442.315,55	

Análise.

Ao comparar os valores descritos acima ingressados em conta bancárias provenientes de "Adiantamentos de Clientes" com os depósitos líquidos bancários identificados e mostrados no TIF nº 05/2021 (fls. 210/215), observa-se que os constantes no termo são superiores, logo não procede como origem dos créditos bancários que superaram as receitas contabilizadas. (...)

Então, permanece inalterado a questão dos "depósitos líquidos bancários" identificado e mostrado no Termo de Intimação Fiscal nº 05/2021 (fls.210/215) não justificando portando, repito, origem dos créditos bancários que superaram as receitas.

(...)

Depósitos líquidos bancários incompatíveis com as receitas declaradas.

Os saldos positivos, ou seja, a relação entre receita total contabilizada no Sped Contábil e aos depósitos líquidos bancários, quando positivos, são como de fato foram transferidos para o mês seguinte ex: o mês de março/2016 R\$ 84.493,10 deduz de R\$ 554.159,45 no mês de abril/2016, passando a representar R\$ 469.676,35.

Em que pese, consoante item 6, do Termo de Início do Procedimento Fiscal, às fls. 2/4, a Autoridade Fiscal tenha requerido os extratos bancários, compulsando nos autos as respostas do Sujeito Passivo, **verifica-se que não os obteve e muito menos reiterou o pedido ou**

demandou das instituições financeiras indicadas através de RMF, nos termos do art. 6º, da LC nº 105/2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724/2001.

Destarte, encontramos a razão para os extratos bancários não constarem do processo, sem olvidarmos que a Fiscalização em reiteradas oportunidades mencionou que as informações acerca das movimentações financeiras foram extraídas da ECD, ou seja, trata-se de depósitos bancários escriturados pela empresa e, por via oblíqua, é possível deduzir que a contabilidade da Recorrente se encontrava eficaz para a realização do procedimento fiscalizatório.

Ademais, é sabido e consabido que, de acordo com as positivações relacionadas à prova em vigor, consolidadas nos arts. 967 a 969, do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/18¹³, **a escrituração regular faz prova dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis**, conforme a sua natureza.

Em outras palavras, fundamentado em tudo que foi explanado, na espécie, a escrituração não faz prova dos depósitos bancários, mas deve estar amparada em documentos hábeis. Nessa linha intelectual, **representam os extratos bancários as provas imprescindíveis a comprovar a regularidade da escrituração da movimentação financeira**.

Ora, repisamos, a justificativa para que a materialidade da presunção legal de omissão de receitas sob julgo só encontre amparo nas informações constantes dos extratos bancários, advém do fato de que, em uma contabilidade regular, como na espécie, quando há depósitos bancários contabilizados, existe uma origem escritural – a contrapartida contábil – para os recursos mantidos nas constas correntes, cabendo ao Fisco demonstrar a inveracidade da informação contábil.

Sucintamente, de pronto, resta viciada a autuação sob julgo, implicando na sua improcedência, em virtude de o Fisco tê-la embasado exclusivamente como omissão de receitas de depósitos bancários de origem comprovada, esdruxulamente, sem ter acesso aos extratos bancários, por conseguinte, descumprindo um dos requisitos estabelecidos pelo art. 42, da Lei nº 9.430/96.

Outra constatação avistada na autuação questionada e que desborda do comando legal preceituado, notadamente o determinado no § 3º, do art. 42, da Lei nº 9.430/96 - *Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente* – reside no fato da MASTER alegar e a Fiscalização comprovar que a maior parte dos recursos escriturados

¹³ Da prova

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Ônus da prova

Art. 968. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados em observância ao disposto no art. 967 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Inversão do ônus da prova

Art. 969. O disposto no art. 968 não se aplica às hipóteses em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 3º).

como depositados tiveram, por contrapartida contábil, a conta do passivo “2.1.2.01.001 – *Adiantamento de Clientes*”, contudo este esclarecimento não foi suficiente e hábil para afastar a acusação de omissão de receitas, em razão de ser inferior a diferença mensalmente apurada entre a receita escriturada e os depósitos líquidos escriturados.

Quer dizer, a predita justificativa para autuação não encontra guarida na legislação em vigor, uma vez que **não se verificou na espécie** intimação para comprovação da origem dos recursos depositados, com base nas informações constantes nos extratos bancários, **de forma individualizada, ou seja, depósito a depósito.**

Segundo o multicitado TVF, a acusação de omissão de receitas lastreou-se na **diferença mensal** entre a receita total escriturada na Escrituração Contábil Digital – ECD e o valor dos depósitos bancários “líquidos” (já deduzidas as transferências, aplicações financeiras e empréstimos), sem que tivessem sido identificados individualizadamente os depósitos sem origem comprovada. Aliás, no termo de intimação fiscal nº 50/2020 (fls. 48/127), no item 2, a fiscalização procedeu à demonstração das diferenças mensais entre a receita total escriturada e os depósitos líquidos.

2)As movimentações financeiras, consignadas no SPED-CONTÁBIL(ECD) nas várias instituições (Bradesco/HSBC/ITAÚ) a título de crédito líquido bancário encontra-se:

As várias contas-correntes, movimentadas pelo contribuinte nos anos-calendário de 2016 e 2017, nas instituições financeiras Banco Bradesco S/A, Banco HSBC e Banco Itaú S/A, foram levantadas todos os ingressos de recursos nestes estabelecimentos, filtrando dentro dos critérios utilizados pelo próprio contribuinte quais sejam: “depósito bancário”, “transferências bancárias”, “aplicações financeiras” e “empréstimos”, tudo compatível com o que consta na ficha RAZÃO do Sped-Contábil. Na sequência foram efetuados expurgos das contas que em tese não representam receitas como: “transferências bancárias” detectadas trataram-se da mesma titularidade, “aplicações financeiras” ingressos provenientes de retorno de recursos próprios aplicados e “empréstimos” obtenção de recursos via as instituições supras mencionadas. Ao final restaram, então, “depósito bancário” qual s.m.j. tem sua origem nas receitas laborais da empresa.

O comparativo entre os depósitos bancários, aqui chamados de “depósitos líquidos bancários” com as “receitas contabilizadas” mostraram divergências na maioria dos meses dos anos-calendário em questão, conforme a seguir demonstrado:

Observação:

Além do anexo 02 que trata do demonstrativo consolidado, segue os anexos 02-1, 02-2, 02-3, 02-4 e 02-5, descrição da movimentação financeira em várias contas do contribuinte.

Assim o contribuinte deverá demonstrar/comprovar com a documentação hábil e idônea, em datas e valores, a origem dos recursos financeiros que superaram as receitas contabilizadas em conformidade com o que esta acima demonstrado.

Sem embargo, nos referidos Anexo 02-1, 02-2, 02-3, 02-4 e 02-5, não se tem a demonstração individualizada dos depósitos, mas consolidadas mensalmente, conforme abaixo, a título de exemplo, Anexo 02-1:

CONTRIBUINTE: MASTER DISTRIBUIDORA PRSC LTDA
CNPJ: 10.156.820/0001-20
LOCALIDADE: CURITIBA - PR

DEMONSTRATIVO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - ANO CALENDÁRIO 2016

ANEXO - 02-1

Fone

SPED-CONTÁBIL

Instituição Financeira

Banco Bradesco S/A Ag. 3058-9 - c/c nº 4659-0										HSBC Bank Brasil S/A Ag. 0633 - c/c nº 00036-81		
(+)-Adições										(-)-Exclusões		
DATA	Depósito BANCÁRIO	Transferências BANCÁRIAS	Empréstimos	Aplicações FINANCEIRAS	Transferências BANCÁRIAS	Empréstimos	Aplicações FINANCEIRAS	Depósito LÍQUIDO Bancário	Depósito BANCÁRIO	OUTROS	Depósito LÍQUIDO Bancário	
31/01/2016	108.282,90	80.000,00	644.022,31	111.363,42	80.000,00	644.022,31	111.363,42	108.282,90	10.615,58	0,00	10.615,58	
28/02/2016	99.905,80	735.000,00	650.644,34	116.261,81	735.000,00	650.644,34	116.261,81	99.905,80	0,00	0,00	0,00	
31/03/2016	98.401,00	660.000,00	0,00	74.440,84	660.000,00	0,00	74.440,84	98.401,00	8.066,00	0,00	8.066,00	
30/04/2016	105.207,60	140.000,00	0,00	129.643,04	140.000,00	0,00	129.643,04	105.207,60	28.440,01	0,00	28.440,01	
31/05/2016	102.714,00	0,00	0,00	74.731,45	0,00	0,00	74.731,45	102.714,00	0,00	0,00	0,00	
30/06/2016	101.046,75	40.000,00	0,00	120.539,20	40.000,00	0,00	120.539,20	101.046,75	19.198,20	0,00	19.198,20	
31/07/2016	101.962,55	50.000,00	0,00	142.186,56	50.000,00	0,00	142.186,56	101.962,55	18.445,09	0,00	18.445,09	
31/08/2016	113.070,90	0,00	0,00	193.818,74	0,00	0,00	193.818,74	113.070,90	34.148,00	0,00	34.148,00	
30/09/2016	178.366,25	0,00	0,00	57.310,42	0,00	0,00	57.310,42	178.366,25	17.485,00	0,00	17.485,00	
31/10/2016	129.049,60	0,00	0,00	100.341,00	0,00	0,00	100.341,00	129.049,60	15,00	0,00	15,00	
30/11/2016	387.994,90	0,00	0,00	377.951,45	0,00	0,00	377.951,45	387.994,90	0,00	0,00	0,00	
31/12/2016	4.167,00	1.846.000,00	0,00	86.004,58	1.846.000,00	0,00	86.004,58	4.167,00	0,00	0,00	0,00	
TOTAIS	1.530.169,25	3.551.000,00	1.294.666,65	1.584.592,51	3.551.000,00	1.294.666,65	1.584.592,51	1.530.169,25	136.412,88	0,00	136.412,88	

Basicamente, repito, em um procedimento fiscalizatório, no qual a Autoridade Fiscal objetiva configurar a omissão de receita com base na presunção legal de movimentação financeira sem comprovação da origem, nos casos em que o contribuinte apresenta escrituração regular, de posse dos extratos bancários, é ônus daquele identificar os depósitos contabilizados e os não contabilizados.

Na espécie, levando-se em conta que o Fisco constatou que a maioria dos depósitos (ativo) tinham por origem “adiantamento de clientes” (passivo), deveria ter verificado se estes recursos foram posteriormente baixados em contrapartida à conta de receita tributável.

Por óbvio, nessa situação, não é possível a subsunção ao preceituado no art. 42, da Lei nº 9.430/1996, pois, conforme extenuamos, só a falta de escrituração dos depósitos figura como um pressuposto do cabimento da presunção legal ora analisada. Por outro lado, a escrituração dos depósitos afasta, por si só, o uso desse método de tributação, ainda mais porque o próprio ordenamento qualifica determinados lançamentos credores na contabilidade como outras hipóteses de omissão de receitas por presunção.

Já no que tange aos depósitos não contabilizados, sem obliterar da necessidade de estar de posse dos extratos bancário, a Autuada deve ser intimada a comprovar, individualizadamente, a origem dos recursos depositados, e se não fizer a prova hábil, deverá ser tributada com base na presunção legal de omissão de receitas do art. 42, da Lei nº 9.430/1996.

Pelo exposto, restando configurado que a Fiscalização, para aferir a receita omitida sob julgo: **valeu-se exclusivamente da própria contabilidade da Autuada, sem utilizar os extratos bancários; e não identificou e individualizou os depósitos quando da intimação para comprovação da origem dos recursos depositados**, entendo que assiste razão à MASTER, visto que a conjugação de todos esses fatores só nos leva a uma única conclusão: **o uso da presunção legal em questão foi feita ao arrepio da sua própria base legal.**

Nesse diapasão, **oriento meu voto no sentido de que seja reformado o acórdão combatido para exonerar integralmente a autuação, relativa aos anos-calendário de 2016 e 2017, tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL, PIS e COFINS, dada a relação de causa e efeito.**

4.3 DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA E DOS PLEITEOS SUBSIDIÁRIOS

Diante do ocorrido e proposto a decidir, além dos demais requerimentos de nulidade, igualmente, restam prejudicados os pleitos da Recorrente, abaixo relacionados:

- a) Prejudicial de decadência dos lançamentos de PIS e da COFINS, relativos ao mês de janeiro de 2016;
- b) De mérito, relacionado à não compreensão por parte da fiscalização das operações da Recorrente;
- c) Dos subsidiários:
 - i. Requisição em prol de refazimento dos cálculos da fiscalização, considerando os custos e despesas da operação (baixa do estoque);
 - ii. Dedução dos prejuízos apurados nos períodos subsequentes;
 - iii. Conversão do feito em diligência; e
 - iv. Que seja afastada a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício exigida.

5 CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de CONHECER do Recurso Voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho