



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

Processo nº 10730.000521/2006-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.502 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2018
Matéria OMISSÃO RECEITAS/ DEPÓSITOS BANCÁRIOS
Recorrente CHARQUE 500 IND E COM LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM NÃO FOI COMPROVADA.

Somente caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea que fossem valores isentos, já oferecidos à tributação, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte ou de outra origem justificada.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO OMISSÃO DE RECEITA. A falta de intimação para o contribuinte comprovar a origem dos depósitos bancários infirma a presunção legal de omissão de receita em relação a estes depósitos.

LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada.

SÚMULA 182 DO TFR. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO COM LANÇAMENTOS RELATIVOS A FATOS GERADORES OCORRIDOS SOB A ÉGIDE DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

A Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos, tendo sido editada antes do ano de 1988 e por reportar-se à legislação então vigente, não serve como parâmetro para decisões a serem proferidas em lançamentos fundados em lei editada após aquela data.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2001

RMF. INDISPENSABILIDADE DAS INFORMAÇÕES REQUISITADAS.

A Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF, emitida por autoridade competente, com base no art. 4º, § 6º, do Decreto nº 3.724, de 2001, presume indispensabilidade das informações requisitadas, conforme o § 8º do mesmo artigo do mencionado Decreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.
(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Trata o processo de autos de infração de págs. 7/47, relativos ao ano-calendário 2001, no regime do lucro presumido, que exigem: R\$297.421,98 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, relativo a: 001- Omissão de Receitas, Depósitos bancários não contabilizados; R\$173.567,85 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, reflexo da mesma infração; R\$482.132,98 de Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, reflexa; R\$104.462,09 de Contribuição para o PIS, reflexa. Todas infrações foram apenadas com multa de ofício de 75%. Os procedimentos de fiscalização e as autuações estão descritos no Termo de Constatação e Encerramento, págs. 10/24.

2. Cientificado em 24/02/2006, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva de págs. 344/359, cujo teor foi resumido pela DRJ/RJ1:

O interessado apresentou a impugnação de fls. 331/348. Em sua defesa, alega, em síntese, que:

- é nulo o Auto de Infração lavrado com cerceamento do direito de defesa;

- só tomou ciência do Termo de Constatação e Encerramento juntamente com o Auto de Infração, não tendo o direito de se pronunciar a propósito;

- a capacidade produtiva da empresa foi superestimada pela fiscalização, que, tomou como único ponto de referência os extratos bancários, sem compreensão das peculiaridades da empresa, tanto por conta da sazonalidade inversa do seu ciclo

produtivo anual, quanto por conta dos mecanismos financeiros heterodoxos a que recorreu para obter capital de giro, tendo havido a equiparação de empréstimos a receitas e a inclusão repetitiva de créditos relativos a uma mesma receita;

- não é possível, em apenas 30 dias, esgotar o cotejo de todos os lançamentos dos extratos bancários.

Encerra protestando pela juntada de novas provas.

3. Posteriormente, em 21/01/2010, juntou o aditamento de fls. 595/598 no qual alega, em síntese, que:

- a fiscalização apenas informa a existência de indícios de incompatibilidade entre os rendimentos e a movimentação financeira, o que, por si só, não autoriza o exame das informações bancárias;

- não houve prévia intimação para comprovação da origem dos depósitos bancários;

- a fiscalização não indicou a razão pela qual não aceitou as justificativas apresentadas.

4. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - DRJ/RJ1, no Acórdão nº 12-28.335, de 04/02/2010, págs. 629/633, julgou a impugnação improcedente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2001

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não está inquinado de nulidade o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e em consonância com a legislação.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada autoriza a presunção de omissão de receitas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. CSLL. COFINS.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

5. O contribuinte tomou ciência em 03/03/2010, pág. 637, e apresentou recurso voluntário tempestivo em 05/04/2010, págs. 638/647.

6. Do exame das Informações Relativas à Movimentação Bancária: que a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, art. 6º, e o Decreto nº 3.724, de mesma data, art. 2º, § 5º, estabelecem que o exame das informações atinentes à movimentação financeira do contribuinte sob fiscalização somente poderá ser levado a efeito quando houver procedimento de fiscalização em curso, instaurado mediante outorga de Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização e tenha sido constatada hipótese de indispensabilidade prevista no artigo 3º do Decreto regulamentar; porém, o Autuante consignou no Termo de Constatação e Encerramento, que verificaram-se indícios de movimentação financeira incompatível com a receita bruta, o que, por si só, não autoriza o exame das informações bancárias, pois não consta

tal situação entre as hipóteses de indispensabilidade previstas no artigo 3º, do Decreto nº 3.724, de 2001.

7. Dos Depósitos como Presunção de Omissão de Rendimentos: que a tributação não pode ultrapassar o conceito de renda previsto nos arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional; por isso, os depósitos bancários não podem ensejar a presunção válida de omissão de rendimentos se desacompanhados de outros indícios, uma vez que podem se referir à renda não tributável, já tributada ou tributada de forma diversa; essa posição tem sido adotada pela Jurisprudência, conforme Súmula 182 do TFR; além disso, o Fiscal, conforme planilhas anexas ao Termo de Constatação e Encerramento, incluiu, como omissão de renda decorrente de depósitos não contabilizados, centenas de valores creditados sem que houvesse prévia intimação para que a recorrente pudesse comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A regra contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é clara e estabelece a necessidade de regular intimação do contribuinte, para tanto.

8. Conclui resumindo que:

a) Os extratos bancários que sugerem omissão de rendimentos, a partir dos depósitos de suposta origem não comprovada, foram examinados sem que houvesse enquadramento em quaisquer das hipóteses de indispensabilidade previstas no artigo 3º, do Decreto nº 3.724, de 2001, conforme artigo 2º, §5º, do mesmo Decreto; b) Para a maioria dos depósitos listados na relação contida no Termo anexo ao auto de Infração que ensejaram o lançamento, não houve a regular intimação a que alude o artigo 42, da Lei nº. 9.430, de 1996, o que afasta o enquadramento da situação concreta na hipótese abstratamente estabelecida na norma legal; e c) O ilustre Fiscal também não justifica o porquê de não ter aceitado os documentos apresentados para a comprovação da origem dos valores depositados, não permitindo a recorrente identificar qual a documentação que deveria e/ou deve apresentar.

9. A 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Primeira Seção do CARF converteu o julgamento em diligência, mediante a Resolução nº 1103-00026, de 30/03/2011:

Assim, a afirmação da recorrente de que vários valores não foram objeto de intimação me parece razoável. Portanto, salvo melhor juízo, deve-se acatar a solicitação da recorrente para saber se:

1 Houve prévia intimação para se comprovar a origem, mediante documentação hábil e idônea, da totalidade dos depósitos relacionados na lista anexa ao TERMO DE CONSTATAÇÃO E ENCERRAMENTO ?

2 Se houve, juntar cópia das referidas intimações.

3 Após, a resposta dos quesitos a autoridade diligenciante deve elaborar relatório circunstanciado com os valores, remanescentes do auto de infração.

10. A diligência e conclusões consta às págs. 665/681.

11. É o relatório.

Voto

Conselheira Eva Maria Los, Relatora

12. Cientificado dos autos em 24/02/2006, págs. 338, o contribuinte apresentou tempestivamente, em 30/03/2006, conforme atestado à pág. 608, a impugnação aos autos, resumida pela DRJ/RJ1; somente em 21/01/2010, apresentou o Aditamento de págs. 612/627, cujos argumentos reapresentou no Recurso Voluntário, dos quais, a argumentação acerca de não intimação de parte dos depósitos, foi aceita pela 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Primeira Seção do CARF, que determinou a diligência a respeito.

13. A Recorrente produz charque: recebe carne fresca, que é desossada, salgada, temperada e curada (tombo da carne) com sal marinho, exposta ao sol em "varal" no setor de seca ao ar livre, é inspecionada pela saúde pública, cortada, classificada e embalada para comercialização.

14. A autuação se iniciou mediante o Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) datado de 05/02/2004, e prorrogado sucessivamente até 25/01/2006.

1 Do exame das Informações Relativas à Movimentação Bancária.

15. Relatou o autuante que, após reiteradamente intimado, no Termo de Início de Fiscalização de 09/02/2004, págs. 67/68, e nos Termos de Prorrogação de Prazo 002, 003, 004 e no Termo de ReIntimação Fiscal 005 em que se especificou extratos de contas nos bancos Bradesco, BCN e Rural, o contribuinte não entregou os extratos de movimentação nos bancos Bradesco, Rural e BCN, no ano-calendário 2001. Assim a fiscalização:

Em 02/06/2004, persistindo o silêncio da interessada, foi solicitada a quebra do seu sigilo bancário, resultando na emissão, em 09/06/2004, das respectivas Requisições de Movimentação Financeira (RMF) para cada um dos bancos acima mencionados.

16. Verifica-se que, da extensa lista de documentos e dados requeridos no Termo de Início de Fiscalização, a Recorrente apenas apresentou: a) Contrato Social e alterações b) Recibos de DCTF c) Recibos de DIRF d) Recibos de DIPJ (pág. 69), em 26/02/2004; 1 - Livro Diário volumes 05, 06, 07 e 08, 2 - Contrato/Estatuto Social e suas alterações, 3 - Recibos de Entrega das últimas declarações DCTF mensais e DIRF anuais, 4 - DARF de IRPJ e de CONT. SOCIAL (recolhimento mensal/estimativa), 5 - DARF de IR-Fonte e de PIS e Cofins s/faturamento, em 16/06/2004, pág. 80; extratos bancários do Banco Bradesco, em 05/07/2004, pág. 84.

17. Após o Termo de ReIntimação Fiscal 005, cientificado em 18/05/2004, sem ter sido atendido, foram emitidas Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF, datadas de 09/06/2004, págs. 76/78, assinadas pelo delegado da Receita Federal da DRF em Niterói/RJ, nos seguintes termos:

Requisito, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, as informações especificadas nesta Requisição de Informações Sobre Movimentação Financeira - RMF, que deverão ser apresentadas aos Auditores - Fiscais da Receita Federal abaixo identificados, ou encaminhados a esta DRF NITERÓI, no prazo e forma especificados.

Esta RMF é indispensável ao andamento do procedimento de fiscalização em curso, nos termos do art. 4º, § 6º, do Decreto nº 3.724, de 2001.

18. A Recorrente acusa, no termo aditivo, extemporâneo, reiterado no Recurso Especial que a Lei Complementar nº 105, de 2001, art. 6º, e o Decreto nº 3.724, de 2001, art. 2º, § 5º, estabelecem que o exame das informações atinentes à movimentação financeira do contribuinte sob fiscalização somente poderá ser levado a efeito quando houver procedimento de fiscalização em curso, instaurado mediante outorga de Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização e tenha sido constatada hipótese de indispensabilidade prevista no artigo 3º do Decreto regulamentar; porém, o Autuante consignou no Termo de Constatação e Encerramento, que verificaram-se indícios de movimentação financeira incompatível com a receita bruta, o que, por si só, não autoriza o exame das informações bancárias, pois não consta tal situação entre as hipóteses de indispensabilidade previstas no artigo 3º, do Decreto nº 3.724, de 2001, cuja redação em 2004 era:

Art.2ºA Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

§1ºEntende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

§2ºO procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§3º e 4º deste artigo.

(...)

Art.3ºOs exames referidos no caput do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

I-subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;

II-obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

III-prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

IV-omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;

V-realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

VI-remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;

VII-previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

VIII-pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:

a) cancelada;

b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996;

IX-pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;

X-negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

XI-presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

§1º Não se aplica o disposto nos incisos I a VI, quando as diferenças apuradas não excedam a dez por cento dos valores de mercado ou declarados, conforme o caso.

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no caput do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.

§1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

(...)

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

§ 5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato.

§ 6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade. (...)

§ 8º A expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos deste Decreto. (Grifou-se.)

19. Em síntese, foi instaurado procedimento de fiscalização mediante MPF-F; a Recorrente foi reiteradamente intimada a apresentar os extratos bancários, e mesmo depois de sucessivas prorrogações, não os entregou; a RMF foi emitida por autoridade competente, constando da mesma que foi com base no art. 4º, § 6º, do Decreto nº 3.724, de 2001:

*Art.4º Poderão requisitar as informações referidas no **caput** do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.*

(...)

§ 6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade. (...)

20. Cabe destacar que o § 8º do mesmo artigo, já reproduzido, estatui que a expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos do mencionado Decreto.

2 Intimação.

21. A Lei nº 9.430, de 1996,

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.

(...)

§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;

22. A diligência requerida concluiu, no que tange às questões postas na Resolução do CARF:

I - Houve prévia intimação para se comprovar a origem, mediante documentação hábil e idônea, da totalidade dos

depósitos relacionados na lista anexa ao TERMO DE CONSTATAÇÃO E ENCERRAMENTO?

Resposta: Não. Na planilha que estamos anexando nesta data, "CRÉDITOS INTIMADOS AO CONTRIBUINTE", estão listados todos os valores que foram localizados nos Termos de Intimação que o contribuinte tomou ciência. O valor total é de R\$2.255.227,32 (dois milhões, duzentos e cinquenta e cinco mil, duzentos e vinte e sete reais e trinta e dois centavos). Cabe salientar que só foram intimados corretamente valores do Banco Bradesco.

Na planilha "CRÉDITOS NÃO INTIMADOS AO CONTRIBUINTE", também anexada, estão listados os valores que NÃO foram localizados nos Termos de Intimação que o contribuinte tomou ciência. O valor total é de R\$13.808.377,04 (treze milhões, oitocentos e oito mil, trezentos e setenta e sete reais e quatro centavos). (Grifou-se.)

23. Sobre as intimações informou:

2 - Se houve, juntar cópia das referidas intimações.

Resposta: O contribuinte tomou ciência dos seguintes termos para comprovar a origem dos créditos bancários: TERMO DE INTIMAÇÃO 009, com ciência pessoal em 28/09/2004 (Folhas 250 a 256 - Volume 2), TERMO DE REINTIMAÇÃO 010, com ciência pessoal em 10/11/2004 (Folhas 258 a 266 - Volume 2), TERMO DE INTIMAÇÃO 011, com ciência pessoal em 22/12/2004 (Folhas 276 a 278 - Volume 2), TERMO DE REINTIMAÇÃO 012, com ciência pessoal em 21/02/2005 (Folhas 280 a 282 - Volume 2), TERMO DE INTIMAÇÃO 013, com ciência pessoal em 20/04/2005 (Folhas 286 a 289 - Volume 2), TERMO DE REINTIMAÇÃO 014, com ciência pessoal em 20/05/2005 (Folhas 290 a 293 - Volume 2), TERMO DE INTIMAÇÃO 016, com ciência pessoal em 26/10/2005 (Folhas 299 a 302 - Volume 2) e TERMO DE REINTIMAÇÃO 017, com ciência pessoal em 30/11/2005 (Folhas 304 a 307 - Volume 2). Todos estes termos já fazem parte do processo 10730.000521/2006-70.

24. De fato, confirmou-se que constam estas intimações no presente processo.

25. Respondeu ainda o autor da diligência:

3 - Após, a resposta dos quesitos a autoridade diligenciante deve elaborar relatório circunstanciado com os valores, remanescentes do auto de infração.

Resposta: Todos os valores remanescentes estão listados na planilha "CRÉDITOS INTIMADOS AO CONTRIBUINTE", que estamos anexando ao processo.

26. Das respostas transcritas se evidencia que nem todos depósitos/créditos em contas bancárias foram listados nas intimações ao sujeito passivo, o que conduz à improcedência

parcial da autuação, relativamente aos depósitos/créditos autuados como omissão de receitas, mas dos quais o contribuinte não foi intimado a justificar/comprovar a origem.

27. As presunções legais possibilitam à autoridade lançadora imputar fatos não diretamente comprovados a partir de outros fatos, chamados indiciários, cuja ocorrência é ônus da autoridade acusadora.

28. A omissão de receita não é legalmente presumida a partir de simples depósitos bancários, mas somente daqueles qualificados pela não comprovação de origem. Não basta à autoridade indicar os depósitos bancários, mas é condição essencial que intime o sujeito passivo, especificamente, em relação a cada depósito/crédito, individualizado, para que o contribuinte possa apresentar a comprovação de que se trata de valores oferecidos à tributação, ou não tributáveis, ou tributados na fonte, ou meras transferências entre contas do mesmo titular, ou recursos de terceiros, enfim, para que possa oferecer comprovantes para elidir a presunção de omissão de receitas.

29. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê que somente fica caracterizada a presunção de omissão de receita quando o sujeito passivo deixa de apresentar tais comprovações, em face da intimação para comprovação da origem dos recursos.

30. No caso em que tal intimação deixar de ser devidamente efetuada pela fiscalização, o que foi o caso, para uma parte dos depósitos/créditos bancários autuados neste processo, os correspondentes valores autuados, não se subsomem à hipótese de incidência da capitulação legal consignada pela autoridade lançadora.

31. Em relação a tais valores, deve-se considerar improcedente a autuação.

3 Documentos comprobatórios apresentados pelo contribuinte.

32. Reclama que Fiscal não justificou porque não aceitou os documentos apresentados para a comprovação da origem dos valores depositados, não permitindo a recorrente identificar qual a documentação que deveria e/ou deve apresentar.

33. Consta do Termo de Constatação e Encerramento:

C-Fiscalização - 2ª Parte (Estendida)

Tendo sido verificados indícios de movimentação financeira incompatível com a receita bruta declarada, submetemos a exames adicionais, com resultado, os extratos bancários da fiscalizada relativos a 2001 nos bancos BRADESCO, RURAL e BCN, nas circunstâncias relatadas nos comemorativos relatados no Tópico II. Os resultados produzidos por esses procedimentos de auditoria adicionais encontram-se sintetizados no tópico seguinte, denominado Apuração da Matéria Tributável, e compreendem 1º) Quanto a natureza das operações: a) depósitos em dinheiro; b) depósitos em cheques; c) créditos decorrentes de liquidação de cobrança. 2º) Quanto aos fatores determinantes de sua inclusão na base de cálculo do Auto de Infração: em primeiro lugar, os créditos em relação aos quais a interessada não apresentou nenhuma justificativa; em segundo lugar, os créditos cujas justificativas foram terminantemente recusadas

por se revelarem ineptas ou desprovidas de qualquer comprovação no curso da auditoria; c) Por último, mas não menos expressivos, os créditos cujas justificativas, ainda que em tese passíveis de serem comprovadas, mostraram comprovação insuficiente.

34. A Recorrente declarou a Receita Bruta de R\$2.030.225,00, no ano-calendário 2001, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ de págs. 48/66.

35. À pág. 12, o autuante informou que o total de créditos analisados foi R\$43.738.218,25, dos quais foram excluídos R\$24.088.053,66, restando R\$19.652.164,59 a serem comprovados. Destes, tiveram justificativas aceitas pelo Fiscal, créditos no montante de R\$3.591.063,23, tendo sido objeto de autuação os restantes R\$16.071.101,36, como depósitos bancários não contabilizados e de origem não esclarecida; destes:

- a. R\$4.295.018,50 - justificativa ausente;
- b. R\$3.046.995,47 - justificativa não aceita;
- c. R\$8.729.087,39 - justificativa insuficientemente comprovada.

36. Às págs. 13/24, consta a listagem individualizada, identificando para cada depósito, a avaliação pelo autuante: "Ausente", "Recusada", "Just/Insuf".

37. Como já descrito, a diligência requerida informou que, dos valores autuados como depósitos/créditos recebidos, sem origem comprovada, R\$2.255.227,32, foram corretamente intimados ao contribuinte, a fim de que justificasse a origem.

38. Estes R\$2.255.227,32, corretamente intimados ao contribuinte estão listados às págs. 667/668, que informa que foram intimados ao contribuinte mediante o TIF n.º 9.

39. Portanto, cabe avaliar qual foi a resposta do contribuinte em relação a este TIF.

40. A Recorrente foi intimada Termo de Intimação - TIF 009, págs. 257/266, em 28/09/2004, a comprovar a origem dos depósitos bancários recebidos no banco Bradesco, listados neste termo - requereu prorrogação de prazo; reintimada no Termo de Reintimação 010, em 10/11/2004, págs. 267/276, respondeu, pág. 276/984:

Em resposta à intimação de VS questionando a origem dos créditos bancários no Banco Brasileiro de Descontos — BRADESCO S/A ocorridos em nossa conta no ano de 2001, elaboramos um demonstrativo sob a forma de planilha eletrônica, demonstrando a procedência imediata e remota, caso a caso, das operações que conseguimos identificar até o presente.

Em se tratando de demonstrativo auto-explicativo, acreditamos haver atendido parcialmente ao que foi exigido. Solicitamos dilação do prazo para conclusão das pesquisas relativas aos créditos em fase de identificação Anexamos a estes esclarecimentos escritos cópia impressa da referida planilha bem como o arquivo magnético a partir do qual ela foi impressa

a. As planilhas são:

- i. Quadro I, planilha intitulada "*Créditos recebidos pela liquidação de cobrança das operações relacionadas nos Quadros II e III*" que informa para cada valor o histórico "DEPOSITO" e o nº do documento;
- ii. Quadro II, que informa para cada valor o histórico "DEPOSITO" e o nº do documento e que, "*Trata-se de adiantamentos automáticos, proporcionais a um valor referencial recalculado antes de cada crédito. Esse valor de referência corresponde ao seguinte somatório:*
 - a. *I - A soma dos depósitos decorrentes das operações relacionadas no Quadro III (cheques Predatados)*
 - b. *II - A soma dos demais recebíveis disponibilizados para cobrança até aquele determinado momento.*
- iii. Quadro III, que informa para cada valor o histórico "DEPOSITO" e o nº do documento e:

1. "Origem: Depósitos de cheques para futura compensação, que entram a crédito apenas para registro. OBS.: Sendo simultaneamente levados a débito na conta garantida, sempre devedora, eles não representam ingresso de receitas no sistema contábil da empresa, no momento em que são lançados."

41. Foi ainda intimada Termo de Intimação 016, págs. 308/312, em 26/10/2005, a comprovar a origem dos depósitos bancários recebidos nos bancos Bradesco, BCN e Rural, listados neste termo; requereu dilação de prazo, reintimada no Termo de Reintimação 017, em 30/11/2005, págs. 313/316; não constam mais respostas.

42. Analisando-se a listagem "CRÉDITOS INTIMADOS AO CONTRIBUINTE", da diligência, verifica-se que se tratam todos de valores recebidos em "depósito em dinheiro", "depósito em cheque" e apenas dois "liquidação em cobrança", recebidos no Banco Bradesco, estando explicitados também a data do recebimento e valor.

43. Como a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, inverte o ônus da prova, sobre o que se discorre adiante, neste voto, cabe ao interessado comprovar documentalmente que tais valores foram oferecidos à tributação ou não são tributáveis. Por exemplo, apresentar a nota fiscal de venda emitida, apresentar a contabilização e que os valores contabilizados correspondem aos declarados na DIPJ; ou apresentar contrato de financiamento tomado e a documentação correspondente ao correspondente depósito na conta; ou apresentar o correspondente débito de mesmo valor na mesma data comprobatório de que se trata de valor transferido de outra conta do contribuinte.

44. Não se vislumbra que seja difícil ao contribuinte identificar que documentos deve apresentar de comprovação.

3.1 DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO ESCLARECIDA.

45. A exigência tem como fundamento a presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

46. Esclareça-se que, nessa forma de apuração, o que se tributa não são os depósitos bancários como tais considerados, mas sim a omissão de receitas ou rendimentos que eles representam. Os depósitos são, na verdade, apenas a forma, o sinal de exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de receitas objeto da tributação, porque não satisfatoriamente comprovada a origem financeira dos recursos utilizados.

47. Conforme se depreende do texto legal, trata-se de presunção legal *juris tantum*, que autoriza a caracterização de omissão de receita. É a própria lei que determina que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos, e não meros indícios de omissão. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus da prova.

48. Primeiramente, veja-se o que determina a legislação pertinente, Lei nº 9.430, de 1996:

Depósitos Bancários

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.

(...)

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica; (Grifou-se.)

49. Convém deixar claro que o autuante explicou no TVF que as transferências de recursos entre contas do mesmo titular foram excluídas dos depósitos bancários considerados na autuação, assim como empréstimos tomados, depósitos estornados e cheques devolvidos (pág. 145).

50. É oportuno um rápido histórico da legislação vigente sobre a tributação de depósitos bancários, a fim de aclarar a evolução do ordenamento jurídico que regeu, e rege, a matéria tributária objeto do presente lançamento.

51. A Lei nº 8.021, de 14 de abril de 1990, determinou:

“Art. 6.º. 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.

(...)

§5.º. 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. (Grifou-se.)”

52. À vista de tais regras, tem-se que os rendimentos omitidos poderiam ser arbitrados com base nos sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte; a omissão poderia, ainda, ser presumida no valor dos depósitos bancários injustificados, desde que apurados os citados dispêndios e que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte.

53. A partir de 1997, entretanto, o assunto em tela passou a ser disciplinado de forma diferente do previsto na Lei n.º 8.021, de 1990: foi promulgada a já transcrita Lei n.º 9.430, de 1996, que no art. 42, e 88, XVIII, com a alteração do art. 4º da Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997, que, conforme art. 150, III da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 - CF, de 1988 c/c o art. 105 do CTN, aplica-se aos fatos geradores futuros ou pendentes ocorridos a partir de 01/01/1997, e que revogou a o §5.º do art. 6.º da Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990.

54. Dessa forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos; não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte; há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais – o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

55. Assim, o legislador substituiu uma presunção por outra, as duas relativas ao lançamento do rendimento omitido com base nos depósitos bancários, porém diversas nas condições para sua aplicação: a da Lei n.º 8.021, de 1990, condicionava-se a falta de comprovação da origem dos recursos à demonstração dos sinais exteriores de riqueza e que fosse este o critério mais benéfico ao contribuinte; já a presunção da Lei n.º 9.430, de 1996, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos depositados em nome do fiscalizado, em instituições financeiras.

3.2 DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

56. Reclama a litigante que o fisco, ao intimá-la dos créditos/depósitos recebidos nas contas bancárias, não aponta o que é crédito fundado em notas fiscais e faturamento examinado, e crédito não identificado (que é tarefa do fisco), forçando o contribuinte a provar todos os créditos (2.400 lançamentos).

57. Cabe aduzir a seguinte explanação sobre a presunção legal já descrita: via de regra, a autoridade deve estar munida de provas para alegar a ocorrência de fato gerador; contudo, nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador – as chamadas presunções legais – a produção de tais provas é dispensada, e cabe ao contribuinte apresentar provas que ilidam a presunção de omissão resultante.

58. Presunções legais são as estabelecidas por lei, que determina o princípio em virtude do qual se tem como provado o fato, pela dedução tirada de outro fato, ou de um direito, por outro direito. As presunções legais dividem-se em absolutas ou presunções *juris et jure* e em relativas, condicionais ou presunções *juris tantum*. As presunções absolutas são as que, por expressa determinação da lei, não admitem prova em contrário nem impugnação; os fatos ou

atos que por elas se deduzem, são tidos como provados, conseqüentemente como verdadeiros, ainda que se tente demonstrar o contrário. As presunções relativas são estabelecidas em lei, não em caráter absoluto ou como verdade indestrutível, mas em caráter relativo, que podem ser destruídas por uma prova em contrário, ou seja, valem enquanto prova em contrário não vem desfazê-las ou mostrar sua falsidade.

59. Tal como as absolutas, as presunções relativas não se confundem com os indícios, porquanto estes podem, em certas circunstâncias, merecer fé, desde que acompanhados de elementos subsidiários que os tornem de valor indiscutível, enquanto aquelas são geradas do preceito ou da regra legalmente estabelecida. No caso em análise, verifica-se não se tratar de simples indício de omissão de receitas, porquanto havendo uma presunção legal relativa, fica invertido o ônus da prova, cabendo à contribuinte a produção da prova de que não teria ocorrido a omissão de receitas.

60. Logo, tratando-se de presunção juris tantum, ou seja, está prevista em lei, mas admite prova em contrário, caberia à interessada comprovar a sua improcedência, mediante provas que apresentasse.

61. No texto a seguir reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, JUSTEC-RJ, 1979, pág. 806, José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

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. (Grifou-se.)

62. Nesse sentido, são também brilhantes as lições de Maria Rita Ferragut *in* Presunções no Direito Tributário (São Paulo, Dialética, 2001, págs. 91/92):

Discordamos do entendimento de que as presunções ferem a segurança jurídica porque, como meio de prova indireta que são, portam elevado grau de incerteza, prejudicando a necessária apuração dos fatos. Entendemos que as presunções não devam ser aplicadas em casos de dúvida e incerteza, mas somente nas hipóteses de impossibilidade de comprovação direta do evento descrito no fato, já que seu principal fim é o de suprir deficiências probatórias.

A certeza e a convicção (...) é inatingível objetivamente, estando, nessa perspectiva, também ausente na prova direta. Sobre a questão da certeza, manifestou-se Moacyr Amaral dos Santos, para quem 'há certeza, relativamente a um fato quando o espírito se convence de sua existência ou inexistência'.

A previsibilidade (inerente ao princípio da segurança jurídica) quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para a criação de obrigações tributárias. O enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra-matriz de

incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, e tão-somente, prova o acontecimento factual relevante não de forma direta – já que isso, no caso concreto, é impossível ou muito difícil – mas, indiretamente, baseando-se em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu.

Caso não tenha ocorrido, até para a garantia de observância da segurança jurídica, é permitido ao contribuinte produzir todas as provas juridicamente admitidas para os fins de demonstrar a inveracidade fática do fato imputado.

(...)

A Administração tem o dever-poder de cumprir com certas finalidades, sendo-lhe obrigatória essa tarefa para a realização do interesse da coletividade, indicado na Constituição e nas Leis. Consequência dessa premissa é a indisponibilidade do interesse público.

A utilização de presunções para a instituição de tributos é uma forma de atender ao interesse público, já que essas regras são passíveis de evitar que atos que importem evasões fiscais deixem de provocar as consequências jurídicas que lhe seriam próprias não fosse o ilícito. É, nesse sentido, instrumento que o direito coloca à disposição da fiscalização, para que obrigações tributárias não deixem de ser instauradas em virtude da prática de atos ilícitos pelo contribuinte, tendentes a acobertar a ocorrência do fato típico. (Grifou-se)

63. Logo, tratando o caso em tela de presunção legal relativa, fica invertido o ônus da prova, pois a autoridade administrativa fica dispensada de provar que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico sujeito à incidência do imposto de renda; nesse caso, cabe à contribuinte a produção da prova de que o fato presumido não existe, ou seja, de que não teria ocorrido a omissão de receitas apontada pela fiscalização com base nos depósitos bancários de origem não comprovada.

64. Tem-se que os depósitos recebidos não foram justificados como referentes a receitas declaradas, ou que fossem não tributáveis, isentos ou que pertencessem a terceiros, ou outra justificativa que elidisse a autuação.

65. No caso, a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se deu pela mera constatação de um depósito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um depósito bancário sem origem - e o fato desconhecido - auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de receitas ou rendimentos não declarados.

66. A única forma de elidir a presunção legal é a apresentação de provas hábeis e idôneas que demonstrem a origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários. E essas

provas, se não apresentadas por ocasião da fiscalização, devem ser apresentadas junto com a peça de defesa. Na peça impugnatória, examinam-se os elementos de prova se apresentados; quanto aos valores não justificados, permanece a presunção legal de omissão de receita e as correspondentes exigências de imposto e contribuições.

3.2.1 Súmula 182 do TRF.

67. A respeito da Súmula nº 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos - TFR, citada pelo litigante, refere-se a momento histórico distinto, no qual não era possível formular-se uma presunção legal com base em depósitos bancários; por conseguinte, não abrange o caso em comento, que tem por base legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cuja legalidade e constitucionalidade não consta tenham sido objeto de decisão judicial *erga omnes*, nem que tivessem sido judicialmente questionadas pelo interessado, levando-se ainda em conta que, em face das disposições do art. 144 do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador.

68. Já o art. 43 do CTN, trata do IR e, entre outras definições estipula no § 2º que:

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

69. E o art. 44:

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

70. Portanto, de fato, aplicáveis ao presente caso.

4 Conclusão.

71. Voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reduzir o montante de Omissão de Receitas para os R\$2.255.227,32, constantes da listagem "CRÉDITOS INTIMADOS AO CONTRIBUINTE", de págs. 667/668.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los