



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

Processo nº 10840.720706/2011-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.632 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de abril de 2014
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente MARLENE HELENA DO NASCIMENTO OLIVEIRA - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Exercício: 2007

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. REQUISIÇÃO DE EXTRATOS E DADOS BANCÁRIOS DIRETO PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA nº 2.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrante da estrutura administrativa da União, não é competente para enfrentar argüições acerca de inconstitucionalidade de lei tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Apurada omissão de receita e estando a empresa submetida às regras de tributação do SIMPLES, já que dele não houve a exclusão para o período fiscalizado, os lançamentos devem ser realizados de acordo com as regras do SIMPLES no período de apuração a que corresponder a omissão.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PESSOA JURÍDICA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas

presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS. INSS

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum. Assim, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da Contribuição para Seguridade Social (INSS), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

Preliminar Rejeitada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente e, no mérito, negar provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar. Participou do julgamento o Conselheiro Carlos Mozart Barreto Vianna.

Relatório

MARLENE HELENA DO NASCIMENTO OLIVEIRA – EPP, firma individual, já qualificada nos presentes autos, inconformada com a decisão proferida no acórdão nº 0625.446, de 10/02/2010, pela 2ª Turma da DRJ/Curitiba - PR, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Consta dos autos que, em ação fiscal levada a efeito, restou comprovado que a contribuinte ofereceu a tributação, a título de receitas de vendas no ano-calendário de 2006, o valor de R\$ 557.723,29, enquanto que a movimentação financeira em sua conta corrente bancária foi de R\$ 5.792.873,36. Foi aplicada a multa qualificada de 150%, sob o entendimento de que a fiscalizada cometeu crime contra a ordem tributária e incorreu na prática de sonegação fiscal, ao omitir da apuração mensal do Simples e em sua DSPJ parte das receitas auferidas. Sendo que sobre a omissão de receitas caracterizada por depósitos não comprovados e na insuficiência de recolhimento foi aplicada a multa de ofício normal de 75%.

A fiscalização responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal, os fatos relativos às infrações cometidas que, em apertada síntese, estão assim lastreadas:

- que iniciou as investigações pelo exame do Livro Razão, onde ficou demonstrado que a contribuinte não mantinha escrituração regular de sua movimentação financeira e bancária;

- que observou, no curso da ação fiscal, que o total de lançamentos a créditos em contas bancárias montava R\$ 6.591.701,28, dos quais foram excluídos aqueles que correspondiam a transferências entre contas de mesma titularidade e os depósitos identificados, o que resultou no valor de depósitos a serem comprovados de R\$ 4.145.007,94;

- que apesar de intimada a comprovar a origem dos recursos depositados, a contribuinte se manteve inerte;

- que com relação aos valores da movimentação bancária da contribuinte há depósitos correspondentes a créditos por desconto de títulos, desconto de cheques ou oriundos de cobrança bancária, que aguardam correspondência com operações comerciais, cuja identificação foi possível por meio dos extratos de desconto – borderôs – fornecidos pelas instituições financeiras e pelos próprios extratos bancários;

- que os elementos trazidos aos autos permitem afirmar que, durante o ano de 2006, a contribuinte auferiu receitas de vendas identificadas e comprovadas no valor de R\$ 3.380.841,31 que, cotejadas com a receita declarada, indicam a omissão de receitas em quase todos os períodos de apuração, que totalizam R\$ 2.823.118,02;

- que a conduta de omissão de receitas ocorreu de forma reiterada, que implicou no recolhimento a menor dos tributos devidos ao Simples em todos os meses do ano-calendário fiscalizado, o que afasta a hipótese de erro;

- que os valores relativos aos depósitos bancários de origem não comprovada superaram os valores da omissão supramencionada, o que levou à apuração de omissão de receitas com base na presunção legal prevista no art. 42, da Lei 9.430/96, no valor de R\$ 1.032.968,54;

- que como a contribuinte cometeu crime contra a ordem tributária e incorreu na prática de sonegação de fiscal, pois omitiu da apuração mensal do Simples e em sua DSPJ parte das receitas auferidas em cada um dos meses do ano-calendário de 2006, foi aplicada a multa no patamar de 150%, prevista no inciso II, do art. 444, da Lei 9.430/96, sobre a omissão de receitas apuradas com base nos extratos bancários;

- que lavrou-se Termo de Sujeição Passiva Solidária em face da Sra. Marlene Helena do Nascimento Oliveira e o Sr. Amauri Aparecido Lemos de Oliveira, que, efetivamente, exerciam a administração da empresa, pois mantinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, e a prática de sonegação fiscal, nos termos do art. 135, III, e 137, I, todos do CTN;

- que assim, comprovada o auferimento de lucro bruto superior ao limite para enquadramento no Simples no ano-calendário de 2006, foi expedido o Ato Declaratório Executivo ADE 57, de 21 de março de 2011, cujos efeitos retroagiram ao dia 1º de janeiro de 2007, para excluí-la do regime de tributação especial;

- que foi formalizada Representação Fiscal para fins penais, por intermédio do Processo 15956.000053/201170, já que no curso da ação fiscal restou comprovado, ao menos em tese, os crimes definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90.

Ao tomar ciência dos autos de infração lavrados, apresentou Impugnação onde defendeu, em apertadíssima síntese, o que se segue:

- que a quebra do sigilo bancário foi procedida de forma ilegal;

- que não foi considerado pela fiscalização que os descontos de cheques efetuados nas contas-correntes da contribuinte decorreram da movimentação de capital de giro;

- que inexistiu a aquisição de bens pela contribuinte durante o período de apuração, e que a movimentação bancária só ocorreu para compra e venda das mercadorias que são comercializadas pela Empresa;

- que existem valores em duplicidade, uma vez que foram considerados quando do depósito e novamente quando de sua liberação;

- que sobre os depósitos oriundos de conta-corrente de titularidade do Sr. Aníbal Lemes de Oliveira, informa que eles consistem em empréstimos pessoais, que não podem ser caracterizados como receitas passíveis de tributação;

- que meros depósitos não são suficientes para comprovar e fundamentar a omissão de receitas.

Ao ser submetido sua Impugnação a julgamento, os membros da 2ª Turma da DRJ/Curitiba - PR, em 07 de julho de 2011 o proveram parcialmente, conforme se extrai de sua ementa:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Ano-calendário: 2006

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

DEPÓSITOS. DUPLICIDADE.

Devem ser expurgados do lançamento os valores de depósitos bancários comprovadamente considerados em duplicidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Cientificados da decisão de Primeira Instância e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que para amparar e apurar possíveis irregularidades praticadas pela contribuinte, a fiscalização emitiu diversos ofícios para as instituições bancárias, para que lhe fossem fornecidos os extratos bancários da movimentação das contas correntes da titularidade da empresa;

- que com o fornecimento dos extratos bancários a fiscalização, foi apurado que houve suposta omissão de receita, tendo em vista diversos “depósitos de origem não comprovadas”;

- que a via eleita pela Secretaria da Receita Federal para obtenção dos extratos bancários não se mostra legal, pois a vida em sociedade pressupõe segurança e estabilidade, e não a surpresa. Para garantir isso, é necessário o respeito à inviolabilidade das informações do cidadão em respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana;

- que a exceção para mitigar esta regra só pode vir por ordem judicial e para instrução penal. O sigilo das operações financeiras das pessoas físicas e jurídicas advém do direito constitucional elencado no inciso X e XII, do art. 5º, da CF;

- que com a quebra de seu sigilo, terceiros foram afetados quanto à garantia constitucional da inviolabilidade do sigilo, vez que mantinham relação direta com a empresa, como ocorreu com o Sr. Aníbal Lemes de Oliveira;

- que o sigilo de dados bancários confidenciais também diz respeito às pessoas jurídicas, sendo que ocorre infringência de garantia constitucional, quando efetivada fora das hipóteses previstas na LC 105/01;

- que a contribuinte tem relações jurídicas distintas com o fisco e com as instituições financeiras, visto que o sigilo inerente a cada uma destas atividades devem ser mantidas em seus respectivos âmbitos;

- que a quebra do sigilo bancário somente pode ser decretada em caráter excepcional, caso que não ocorreu no presente caso, já que não houve autorização judicial para tanto;

- que ao agir dessa forma permite a banalização dos direitos que a CF tenta proteger. Assim, utilizado meio ilícito – quebra de sigilo bancário – para a obtenção de provas, contra a contribuinte, o auto deve ser julgado insubsistente, bem como serem declaradas nulas as penalidades aplicadas;

- que não foi considerado que os descontos de cheques efetuados nas contas correntes da empresa são decorrentes de movimentação de capital de giro e que não são uma forma de receita, e sim uma mera movimentação do dinheiro do cliente para o fornecedor;

- que não houve aquisição de bens, sejam móveis, sejam imóveis, pela contribuinte durante o período de apuração da infração, sendo que a movimentação bancária somente ocorreu para compra e venda das mercadorias que são por ela comercializados;

- que existem vários valores que foram considerados em duplicidade, vez que foi considerado quando do depósito e novamente considerados quando os depósitos são liberados;

- que com relação aos depósitos oriundos de conta corrente de titularidade do Sr. Aníbal Lemes de Oliveira, informa que tais valores consistem em empréstimos pessoais, não podendo, desta forma, serem caracterizados como receitas passíveis de tributação;

- que, assim, tais valores deverão ser apurados e descontados do valor de “depósitos de origem não comprovada”;

- que meros depósitos não são e nunca foram documentos suficientes para comprovar e fundamentar uma possível omissão de receitas, conforme doutrina de Maria Rita Ferragut *in* Presunções no Direito Tributário;

- que os depósitos foram tomados como um indício de omissão de receita que não conseguem formar uma situação suficiente de presunção de omissão de receita;

- que indícios, para que se tornem presunções válidas, necessitam de uma prova que consubstancie, o que não ocorreu no caso dos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o presente processo de autos de infração para constituição de crédito tributário referente aos tributos integrantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES. A infração apurada pelo Fisco foi à omissão de receitas, quantificadas mediante depósitos bancários para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não logrou comprovar a origem. Entre outras razões recursais, o sujeito passivo argúi a inconstitucionalidade dos arts. 5º e 6º da Lei complementar nº 105/2001, fundamento legal mediante o qual a fiscalização teve acesso, administrativamente, à movimentação bancária da pessoa jurídica fiscalizada. Em consequência, foram lavrados os autos de infração/simples de IRPJ, CSLL, PIS, INSS e COFINS, totalizando um crédito tributário de R\$ 1.359.128,44.

Inicialmente é de se observar, que apesar de constar nos autos Termo de Sujeição Passiva Solidária da Sra. Marlene Helena do Nascimento Oliveira e do Sr. Amauri Aparecido Lemos de Oliveira sob o argumento de que, efetivamente, exerciam a administração da empresa, já que mantinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, e a prática de sonegação fiscal, nos termos do art. 135, III, e 137, I, todos do Código Tributário Nacional, os mesmos não apresentaram nenhuma defesa durante a fase impugnatória e agora na fase recursal, razão pela qual não há nenhuma razão para manifestação deste relator.

A decisão recorrida entendeu que caso não há que se falar em nulidade do lançamento por utilização de provas ilícitas, consistentes em dados obtidos da movimentação bancária da impugnante, quando esses elementos foram obtidos segundo a legislação de regência, cujo rito procedimental impõe a transferência do sigilo bancário à Autoridade Fiscal. As informações bancárias assim obtidas e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário. Bem como entendeu que apurada omissão de receita e estando a empresa submetida às regras de tributação do SIMPLES, já que dele não houve a exclusão para o período fiscalizado, os lançamentos devem ser realizados de acordo com as regras do SIMPLES no período de apuração a que corresponder a omissão.

Por fim, firmou o entendimento de que tributa-se como omissão de receita os depósitos efetuados em conta bancária, cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pelo contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, nos termos do art. 42 da Lei 9.430, de 27/12/1996.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a recorrente apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, ataca o que entende terem sido os fundamentos do lançamento.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento argüida pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo

legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, quais sejam: utilização da Lei nº 10.174, de 2001 e Lei Complementar nº 105, de 2001, para solicitar os extratos bancários e quebra do sigilo bancário de forma incorreta, não cabe razão a suplicante pelos motivos que se seguem.

Como se vê o aspecto divergente estaria no entendimento que a suplicante tem de que o lançamento não pode prosperar em razão de que as provas fiscais teriam sido obtidas por autoridades fazendárias através de procedimentos inteiramente ilícitos, sob o entendimento de que o fato ocorrido foi uma solicitação indevida dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário de forma irregular e obtenção de provas por meios ilícitos.

O presente tema tem sido muito discutido após a Lei nº 10.174, de 2001 (que alterou a Lei nº 9.311, de 1996, e passou a admitir a utilização de dados da extinta CPMF para fins de apuração de outros tributos) e, sobretudo, a Lei Complementar nº 105, de 2001 (cuos arts. 5º e 6º admitem o acesso, pelas autoridades fiscais da União, Estados e municípios, das contas de depósito e aplicações financeiras em geral), tem reflexo direto em inúmeros lançamentos que são fundamentados na existência de movimentação bancária incompatível com os rendimentos e receitas declaradas pelos contribuintes.

É sabido, que o Supremo Tribunal Federal tem determinado o sobrestamento de processos onde a discussão abrange o fornecimento das informações sobre a movimentação bancária do contribuinte, pelas instituições financeiras, diretamente ao Fisco por meio de procedimento administrativo, sem prévia autorização judicial (art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001).

Assim, resta evidente que o assunto se encontra na esfera das matérias de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, conforme o Recurso Extraordinário 601314 e que os processos estão sobrestados.

Ora, as instâncias administrativas de julgamento estão impedidas de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade, a teor do disposto no artigo 62 da Portaria MF nº 256/2009, que aprova o Regimento Interno do CARF, conforme abaixo:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A aplicação de normas constitucionais somente é possível nos casos de decisões definitivas do STF e do STJ na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/73 (Código de Processo Civil), conforme art. 62-A do Regimento Interno do CARF, a saber:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil (g.n.), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do

CARF.(Incluído pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010)

Nesse passo, como a matéria não foi definitivamente julgado pelo STF, considera-se legítima a requisição de dados e extratos bancários pela Receita Federal do Brasil diretamente às Instituições Financeiras.

Sobre o tema, aplica-se, ainda, o enunciado da Súmula nº. 2 deste Conselho:

Súmula CARF Nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Logo, é de se rejeitar a preliminar argüida pela Recorrente.

No que diz respeito à presunção de omissão de receita baseada em depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada esclareça-se inicialmente, que a autuação do IRPJ – Simples teve com base legal, entre outros, o art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida à pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Portanto, eventuais omissões de receitas apuradas no ano calendário de 2006, cujo mérito será analisado adiante, devem ser, de fato, tributadas sob o regime de tributação a que estivesse submetida à interessada no período, no caso, sob a sistemática do Simples.

Sendo optante pelo SIMPLES, a autuada estava sujeita às determinações contidas na Lei nº 9.317, de 1996, que assim dispõe:

Art. 7º [...]

§ 1º A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:

- a) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;*
- b) Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;*
- c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nas alíneas anteriores.*

[...]

Art. 18º Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições de que trata esta Lei, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas.

De acordo com o transcrito acima, aplicam-se à empresa optante pelo SIMPLES todas as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência do imposto sobre a renda, e especificamente a prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, com a alteração da Lei nº 9.481, de 1997.

No mérito a contribuinte contestou a tributação dos depósitos bancários sob a argumentação de que os depósitos não representam receita e alegou inadmissibilidade de lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários. Nenhuma razão assiste a contribuinte como ficará demonstrado.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado, exclusivamente, depósitos bancários sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação às quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

É conclusivo que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária. Ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, ínsito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

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

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

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

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar, na íntegra, os argumentos da recorrente, já que, a princípio, o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

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

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

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

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

§ 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;

Como se vê, nos dispositivos legal mencionados, o legislador estabeleceu 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 legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem receitas da pessoa jurídica. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

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

Não comprovada à origem dos recursos tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como sendo receitas tributáveis e omitidas na DIPJ, efetuando os lançamentos do imposto e contribuições correspondentes. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente, tão-somente, a inquestionável observância da legislação.

A comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito as receitas anteriormente auferidas ou já tributadas, se não

for comprovada a vinculação da percepção das receitas com os depósitos realizados. Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação.

Não há dúvidas, que na presunção de omissão de receitas de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeito passivo é o titular da conta bancária que, regularmente intimado, não comprove a origem dos depósitos bancários. Assim sendo, resta claro de que o legislador atribuiu ao titular da disponibilidade financeira, e não à Administração Tributária, o ônus de identificar os negócios jurídicos que proporcionaram os depósitos. Não poderia ser mais ponderado. Afinal, é ele, contribuinte, que participa diretamente do negócio, o qual, na quase totalidade dos casos, se exterioriza pela produção de um instrumento formal que se constitui em prova documental da sua realização (recibo, contrato, escritura, nota fiscal, etc.). Em suma, a norma estabeleceu a obrigatoriedade de o contribuinte manter documentação probatória da origem dos valores que deposita em sua conta bancária.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário. Ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de receitas.

Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias. Ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam ou não aquisição de disponibilidade financeira tributável ou não tributável, ou que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo para comprovar a origem do valor depositado (créditos), independentemente, se tratar de receitas tributáveis ou não. 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 tributações específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal “jûris tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que a recorrente, embora intimada a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores

depositados em suas contas bancárias, não conseguiu equacionar, de forma razoável, os depósitos questionados com os pretensos valores recebidos e é isso que importa justificar a origem dos depósitos de forma individualizada, coincidentes em datas e valores.

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

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que a suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de receitas, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que a recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá a suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento ou receitas (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção “*juris tantum*” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionado tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

Da análise dos autos se constata que a autoridade lançadora procedeu exatamente o que a lei lhe atribuiu como responsabilidade, ou seja, constatada a existência de movimentação bancária não contemplada na escrituração comercial, a fiscalização relacionou em planilha os depósitos, após excluir aqueles decorrentes de transferências de mesma titularidade, os estornos e demais créditos que não decorrentes da atividade comercial, e intimou a empresa a comprovar a origem do numerário depositado/creditado em suas contas. A contribuinte não tendo apresentado provas da origem do numerário depositado, agiu corretamente a fiscalização tributando os depósitos como receita omitida, com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Como nas fases de fiscalização e de impugnação, agora na fase recursal, a contribuinte nada trouxe aos autos que servissem de provas do que alegou, ou seja, que os valores em suas contas não lhe pertenciam. Tal fato respalda o procedimento fiscal, pois configurado está a materialização da hipótese legal.

O que se está tributando é uma importância financeira de propriedade da fiscalizada que, pelo fato de não estar escriturada, declarada ou justificada, deve ser considerada receita omitida, segundo a legislação acima reproduzida, que presume que este montante na verdade se origina de receita tributável auferida e não declarada.

O cerne da autuação é a existência de depósitos bancários de origem não comprovada, cuja tributação se deu com amparo na presunção legal de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Razão pela qual, tendo em vista a sua opção pela forma de tributação –

SIMPLES, pois tratando-se de empresa optante pelo SIMPLES, suas receitas são tributadas consoante o disposto no art. 2º, § 2º, da Lei nº 9.317, de 1996, *verbis*:

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

§ 2º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

A recorrente ao receber os valores das vendas realizadas, a empresa não o fez em nome ou por conta de outrem, mas em nome e por conta próprios. A receita é integralmente sua, muito embora o lucro da operação signifique apenas uma fração do valor recebido, o que, aliás, acontece com praticamente todas as atividades, sejam comerciais, sejam civis. Assim, a receita bruta será o produto das vendas, envolvendo todo o montante recebido e não apenas o resultado.

Inferido do relato, as exigências da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição para Seguridade Social (INSS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorrem do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora e mantidas de forma integral pela decisão recorrida.

Em observância ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir a totalidade das irregularidades apuradas, deve-se manter, em parte, o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento suscitada pela Recorrente e, no mérito, negar provimento.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

CÓPIA