



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

**Processo n°** 11020.007804/2008-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-00.796 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2011  
**Matéria** IRPJ E OUTROS. AÇÃO FISCAL  
**Recorrente** SULMIX-NUTRIENTES AGRO PECUARIOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

IRPJ E REFLEXOS. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPOSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. LUCRO PRESUMIDO. ‘A luz do art. 42 da Lei 9.430 de 1996, os depósitos bancários cuja origem não for comprovada pelo contribuinte são tributáveis a título de receitas omitidas, mormente quando ultrapassam em muito as receitas declaradas, cujo montante já foi subtraído da base de cálculo tributada.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente momentaneamente, o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

SULMIX-NUTRIENTES AGRO PECUARIOS LTDA recorre a este Conselho contra o acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, em primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Trata-se de quatro autos de infração lavrados em desfavor da pessoa jurídica *Sulmix Nutrientes Agropecuários Ltda*, para dela exigir, no regime de tributação do lucro presumido e em relação aos anos-calendário 2003, 2004 e 2005: a) imposto sobre a renda (IRPJ) no valor de R\$ 81.027,69 (fls. 02/06 e 20/24); b) contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) no valor de R\$ 64.251,17 (fls. 07/11 e 25/29); c) contribuição para o Programa de Integração Social (Pis) no valor de R\$ 38.838,60 (fls. 12/15 e 30/32); e d) contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins) no valor de R\$ 169.693,84 (fls. 16/19 e 33/35). Todos os tributos foram acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora (fls. 33/45).

Trata-se também da exclusão da interessada do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições (Simples), por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/CXL nº 091, de 04/12/2008, com efeitos a partir de 01/01/2004, em virtude de ter ela “auferido receita bruta em valor superior ao limite a que se refere o inciso II do art. 9º da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996” (fls. 88/89).

As exigências concernentes aos quatro autos de infração bem como a exclusão da interessada do Simples decorreram exclusivamente da acusação de omissão de receitas indiciada por depósitos bancários de origem não comprovada (enquadramento legal: art. 24 da Lei nº 9.249/95, art. 18 da Lei nº 9.317/96 e art. 42 da Lei nº 9.430/96).

No relatório da atividade fiscal de fls. 46/52, a autoridade lançadora justifica o seu trabalho da seguinte forma, *in verbis*:

(...)

*No período-base de 2003 a empresa apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, opção pelo Lucro Presumido e nos períodos-base de 2004 e 2005 pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.*

(...)

*Embora fixados, nas intimações/reintimações, prazos longos e ainda prorrogados para apresentação dos documentos hábeis e idôneos para comprovar a origem dos depósitos. Tais prazos são desnecessários, pois, os documentos e esclarecimentos solicitados são os das operações normais da empresa. Não há necessidade de preparação de documentos para apresentá-los à fiscalização. O trabalho do contribuinte é o de retirá-los do arquivo e apresentá-los à fiscalização, fato que demandaria apenas alguns minutos. Constata-se, pelo acima exposto, que a empresa demonstrou pouco empenho em apresentar os documentos solicitados. Mas, mesmo assim, esta fiscalização, excluiu dos depósitos bancários, aqueles que foram identificados, como originários de recebimentos de clientes (valor e data coincidentes). A receita declarada está de acordo com as notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo.*

*Os valores creditados em contas de depósitos não comprovados e não identificados como originários de recebimento de clientes foram considerados como omissão de receita, e, como tal, oferecidos à tributação.*

(...)

*Em função da receita bruta anual auferida no período de 2003 a 2005 a empresa perdeu o direito à opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES nos exercícios (sic) de 2004 e 2005. Foi então excluída do SIMPLES através do Ato Declaratório Executivo DRF/CXL n.º 094, de 04/12/2008, publicado no Diário Oficial da União de 08/12/2008, produzindo seus efeitos a partir de 01/01/2004 (fls. 88/89).*

*No ano de 2003 fez a opção pela tributação pelo lucro presumido e o lançamento refere-se somente a receita omitida dos depósitos bancários de origem não comprovada.*

*Os valores do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, PIS/Pasep e COFINS recolhidos na sistemática do SIMPLES, foram abatidos do cálculo dos tributos e contribuições devidas na modalidade de apuração de impostos/contribuições com base no regime de tributação do lucro presumido.*

(...)

*Em anexo relação dos créditos em contas de depósitos mantidas junto às instituições financeiras cuja origem não foi comprovada com documentação hábil e idônea (fls. 53/85). Anexamos os extratos bancários do período 01/2003 a 12/2005 impressa a partir dos arquivos magnéticos (fls. 301/376).*

(...)

*De acordo com o explanado no presente relatório de Auditoria Fiscal, procede-se ao lançamento de ofício dos tributos e contribuições incidentes sobre a receita bruta omitida oriunda de depósitos bancários de origem não comprovada no período de 10/2003 a 12/2003 e no período de 01/2004 a 12/2005 sobre a receita omitida acrescida da receita declarada na modalidade SIMPLES, de acordo com o art. 5º da 9.317/96, alterado pelo art. 3º da Lei 9.732/98 e artigo 223 e 518 do RIR/1999.*

Cientificada dos lançamentos e de sua exclusão do Simples em 12/12/2008 (fls. 03, 08, 13, 17, 52, 88 e 89), a interessada impugnou-os em 13/01/2009 (fls. 542/559 e 560/565). Alegou, em síntese:

- que o imposto incidente sobre a renda ou proventos de qualquer natureza só pode ser exigido sobre a parcela correspondente a efetivo acréscimo patrimonial, o qual deve ser real e cabalmente demonstrado pelo poder tributante;

- que depósitos bancários não configuram fato gerador do imposto de renda, por não representarem acréscimo patrimonial, receita bruta e/ou riqueza nova;

- que a utilização da presunção para equiparar depósitos bancários a renda auferida é inconstitucional – por criar fato imponible não previsto no inciso III do art. 153 e malferir o princípio da estrita reserva legal constante no inciso I do art. 150, ambos da Constituição Federal – e também ilegal, por introduzir hipótese tributária não prevista no art. 43 do Código Tributário Nacional;

- que a utilização da presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários restou expressamente afastada pelo §4º do art. 5º da Lei Complementar nº 105/2001;

- que deve ser abatido do total dos depósitos bancários considerados de origem não comprovada o montante correspondente aos valores de receita bruta consignados nas declarações de informações econômico-fiscais apresentadas, uma vez que tais valores circularam por suas contas bancárias;

- que, “para atender seus compromissos, em especial em relação a dívida vencida com bancos, necessitou realizar novos empréstimos para aporte de capital”; que “tais aportes, na verdade, foram realizados através da sistemática de desconto de cheques de terceiros, ou seja, realizava-se um empréstimo por período curto e, em seguida, novos empréstimos, para pagamento do empréstimo anterior e manutenção da atividade, avolumando de forma artificial a dívida e o montante dos valores das operações de descontos”; que, dessa forma, “houve, tão-somente, a substituição de credores, sempre se tratando do mesmo empréstimo; e que “tal circunstância, por si só, afasta a afirmativa de que os descontos de cheques (empréstimos) representam renda omitida à tributação”.

Às fls. 377/411, anexou-se a declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ) relativa ao ano-calendário 2003; às fls. 412/426, a declaração simplificada (PJSI) concernente a 2004; às fls. 427/441, a PJSI do ano de 2005.

Às fls. 569/580, juntei telas extraídas dos sistemas internos da RFB que informam o pagamento dos tributos incidentes sobre os valores declarados pela interessada.

A decisão recorrida está assim ementada:

*LEI. INCONSTITUCIONALIDADE. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*

*OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITA DECLARADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. SIMULTANEIDADE. Descabe tributar simultaneamente a receita bruta declarada pela interessada e os valores decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, quando referentes ao mesmo período-base, ante a probabilidade de que a receita declarada esteja compreendida nos valores depositados nas instituições financeiras.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. DECORRÊNCIA. Ressalvados os casos especiais, os autos de infração decorrentes colhem a sorte daquele que lhes deu origem, em função da relação de causa e efeito que os une.*

*Impugnação procedente em parte.*

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

Veja-se a transcrição da essência da peça recursal:

- Necessário vincar que o lançamento de ofício levou em consideração quase que a totalidade da movimentação bancária, contida nos extratos de movimentação que foram disponibilizados pela impugnante.

Não foram abatidos os valores de depósitos o montante da receita bruta declarada pela Recorrente. Conforme consta do Auto de Infração, apenas foram

abatidos os valores de depósitos coincidentes, em valor e data, aos pagamentos e ou recebimentos declarados.

1.3-0 Auto de Infração e lançamento de ofício foi lavrado apenas com base na presunção de que os valores constantes nos extratos bancários representarem "*receita bruta omitida...*" - *ad verbo* - fl. 06 do RELATÓRIO DA ATIVIDADE FISCAL, anexo ao Auto de Infração.

- A Recorrente, de forma tempestiva, impugnou os lançamentos combatidos, alegando, em apertada síntese, que:

- a Autoridade Administrativa não excluiu do lançamento os valores declarados pelo Recorrente;

ilegalidade da presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários, uma vez que não verificados, no caso em exame, os pressupostos autorizadores previstos no § 3º, do artigo 42, da Lei 9.430/96;

(...)

1.6 - Resta clarificado que a impugnação foi acolhida parcialmente, apenas para considerar como não omitidos os valores depositados e justificados, bem como, no que exceder estes montantes, os valores da receita bruta declarada.

Da mesma forma, resta patente que não foi acolhida a impugnação da ora Recorrente no diz respeito ao pedido de exclusão dos valores relativos ao desconto de cheques, bem como, no tocante a impossibilidade de presunção de omissão de receitas com base em extratos bancários.

(...)

- DO DIREITO.

3. Conforme já adiantado em linhas acima, a impugnação ao Auto de Infração, objeto do presente recurso, não foi acolhida em relação:

A) impossibilidade da presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários, na forma do § 3º, do artigo 42, da Lei 9.430/96; e

B) inexistência de comprovação de que os valores depositados representavam receita nova, visto que, por si só, depósitos bancários, cheques emitidos e aplicações financeiras não se constituem em fato gerador do imposto de renda.

A Recorrente, para evitar o vício da tautologia, reporta-se remissivamente às razões expendidas quando da impugnação, requerendo que sejam tidas como se aqui expressamente reproduzidas.

A Recorrente, a seguir, demonstrará as razões de reforma da decisão guerreada.

4. A Autoridade Administrativa, ao não considerar os rendimentos, empréstimos e operações de desconto de cheques declarados pela Recorrente (com verdadeira reserva mental), busca justificar a realização do arbitramento, com base na presunção legal de que os depósitos bancários representam receita omitida à tributação. De ser conferido o disposto no artigo 42, da Lei 9.430/96, com a redação que lhe foi imprimida através da Lei 9.481/97, *verbis*:

(...)

4.1 - A sistemática de apuração do Imposto de Renda não permite a presunção a que chegou a Autoridade Administrativa, ou seja, de que a totalidade dos valores que circularam nas contas bancárias examinadas representam receitas omitidas à tributação.

Destaca-se que, a partir de 1º de janeiro de 1989, o fluxo financeiro de rendimentos e de despesas/aplicações, será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo Contribuinte, para fins de apuração de gastos incompatíveis com a renda disponível para, assim, caracterizar omissão de rendimentos.

Ainda, neste levantamento patrimonial de fluxo financeiro, a Autoridade Administrativa deve considerar e abater as sobras de recursos apuradas nos levantamentos patrimoniais mensais, tendo o dever de transferi-las para o mês seguinte, diante da inexistência de previsão legal para considerá-las como renda consumida, conforme já decidiu este Egrégio Conselho, *verbis*:

(...)

4.2 - Desta forma, sem a realização do fluxo de caixa, não há como se sustentar a fantasiosa versão do Fisco, de que a totalidade dos depósitos bancários representa rendimentos omitidos à tributação.

4.3 - Não se perder de vista que nas operações de desconto de cheques, a Recorrente vinha mantendo, em cada uma das operações renovadas, saldo idêntico ao anteriormente levantado, ou seja, realizava uma operação de desconto de para o único fim de liquidar a operação imediatamente anterior, através da oferta de cheques pré-datados, ou seja, não houve ingresso de dinheiro novo.

4.4 - Como já referido acima, afastada a hipótese de presunção legal que caracterize como omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, o Fisco só pode considerar como omissão de receita os valores depositados em conta corrente quando produzir robusta prova da utilização dos valores de depósitos como renda consumida, haja vista que, por si só, depósitos bancários, cheques emitidos e aplicações financeiras não constituem fato gerador do imposto de renda.

#### IV - DOS PEDIDOS.

DIANTE DO EXPOSTO, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, no tocante ao uso não previsto em lei da presunção legal, bem como não demonstrada a omissão de receita, uma vez que não comprovado o nexo causal entre os depósitos e a receita da Recorrente, respeitosamente requer seja acolhido o presente recurso, para o fim de determinar a nulidade do Auto de Infração, em conformidade com as razões acima aduzidas, por ser de justiça.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de exigência de IRPJ e reflexos, na sistemática do lucro presumido, em face de omissão receitas apuradas a partir dos depósitos bancários em conta-corrente da empresa cuja origem não foi devidamente comprovada.

A recorrente contesta veementemente a tributação de omissão de receitas com base em depósitos bancários.

Quanto à possibilidade de se exigir o imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários, deve-se esclarecer que antes de 01/01/1997; o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, exigia da fiscalização a comparação entre depósitos bancários e sinais exteriores de riqueza.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/1997, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

*“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).”*

Verifica-se, então, que o diploma legal acima citado passa a caracterizar omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando não comprovada a

origem dos recursos utilizados nessas operações. Não se inquire o titular da conta bancária sobre o destino dos saques, cheques emitidos e outros débitos, ou se foram utilizados para consumo, aquisição de patrimônio, viagens etc. A presunção de omissão de rendimentos decorre da existência de depósito bancário sem origem comprovada.

Portanto, a partir da publicação desta Lei, os depósitos bancários deixaram de ser modalidade de arbitramento simples - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio e sinais exteriores de riqueza), entendimento também consagrado à época pelo poder judiciário (súmula TFR 182) e pelo Primeiro Conselho de Contribuintes - para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

*“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.” (Ac 106-13329).*

*“TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”*

*“ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.”(Ac 106-13188).”*

Não há que se falar em ilegalidade dessa norma por incompatibilidade com o artigo 43 do CTN, artigo 5º da Constituição Federal/1988, muito menos com artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, isso porque “não cabe em sede administrativa discutir-se sobre a constitucionalidade ou legalidade de uma lei em vigor”, consoante Sumula nº. 2 deste Conselho. Uma vez que o diploma legal tenha sido formalmente sancionado, promulgado e publicado, encontrando-se em vigor, cabe seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal. O lançamento tributário, conforme estabelece o art. 142 do CTN, é atividade vinculada e obrigatória, na qual a discricionariedade da autoridade administrativa é afastada em prol do princípio da legalidade e da subordinação hierárquica a que estão submetidos os órgãos e agentes da Administração Pública.

Outrossim, na busca da verdade material e imprescindível a análise de documentos e alegações/justificativas quanto aos ingressos de numerários em conta bancária, para que o julgador possa firmar sua convicção no sentido de está correto a exigência com base na aludida presunção.

Pois bem. A decisão de 1ª. instância já reduziu os montantes exigidos subtraindo as receitas declaradas haja vista que a contribuinte não estava obrigada a escrituração fiscal, ou seja, não era possível distinguir com segurança as receitas tributadas das omitidas.

De igual forma, a decisão de 1ª. instancia também efetuou o cotejo entre a relação dos créditos em contas de depósitos mantidas nas instituições financeiras, cuja origem não foi comprovada com documentação hábil e idônea (fls. 53/85), e os extratos bancários do período 10/2003 a 12/2005 impressos a partir dos arquivos magnéticos (fls. 301/376), obtendo a relação dos depósitos bancários considerados justificados pela autoridade lançadora, transcritos às fls. 592-594.

Portanto, as bases de cálculo mantidas na decisão de 1ª. instancia já se tratam de valores saneados, sendo que o contribuinte nada apresentou no recurso voluntário que ensejasse outras subtrações.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira