



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

Processo nº 11516.720044/2011-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-003.127 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ; depósitos bancários
Recorrente AMORIM CAMINHÕES TRANSPORTES E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Considerando que o lançamento de ofício foi realizado por autoridade competente, que a intimação foi regular, dando a oportunidade ao sujeito passivo de exercer o contraditório, e sendo as razões de fato de e direito adequadamente fundamentadas, de forma a permitir o pleno exercício do direito de defesa, não se vislumbra hipótese de nulidade dos autos de infração.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALHA NO EXAME DAS PROVAS APRESENTADAS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo a decisão da DRJ analisado detalhadamente as razões apresentadas pelo contribuinte, bem como os elementos probatórios juntados aos autos, não há hipótese de nulidade da decisão de piso.

CRÉDITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. INCONSTITUCIONALIDADE. SUMULA CARF Nº 02.

Verifica-se a hipótese de presunção legal de ocorrência de omissão de receitas quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar a efetiva origem dos créditos bancários.

O CARF não é competente para se pronunciar acerca de alegações de inconstitucionalidade de norma legal, nos termos da Súmula CARF nº 02.

TRIBUTOS DECLARADOS ESPONTANEAMENTE. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO.

Descabe a compensação dos tributos declarados espontaneamente com aqueles apurados de ofício, quando os créditos bancários relativos às receitas declaradas foram excluídos da apuração de ofício pela autoridade lançadora.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. FINANCIAMENTOS PRÓPRIOS E DE TERCEIROS.

Considerada a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, os descontos de cheques e duplicatas revestem-se da qualidade de recebimento antecipado do preço das mercadorias vendidas e serviços prestados. Em relação aos créditos bancários correspondentes a tais descontos, incumbe ao contribuinte comprovar a origem diversa de receita tributável.

Nas vendas e prestações de serviços, os créditos de financiamentos vinculados às operações e liberados diretamente na conta do sujeito passivo integram a receita da atividade, a não ser que o contribuinte demonstre ter origem diversa, ou seja, que se trata de um passivo exigível e que suportou o ônus do respectivo pagamento.

CRÉDITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Devem ser excluídos da apuração de ofício aqueles créditos bancários cuja origem foi adequadamente comprovada pelo sujeito passivo.

A simples comprovação de que os recursos têm origem na atividade operacional da empresa, comercial ou de prestação de serviços, sem a comprovação individualizada, coincidente em datas e valores, de que se trata de montante não tributável ou já tributado, não elide a presunção de omissão de receita.

REVENDA DE VEÍCULOS USADOS. LUCRO PRESUMIDO. EQUIPARAÇÃO À CONSIGNAÇÃO. OPÇÃO. REQUISITOS.

A regular emissão das notas fiscais de entrada e de saída é requisito essencial para o contribuinte fazer jus à opção de equiparar a operação comercial de revenda de veículos usados à operação de consignação, para fins de apuração dos tributos no lucro presumido.

O sujeito passivo que não emite as notas fiscais, mormente quando não escritura as operações comerciais e a movimentação bancária na contabilidade, está sujeito à tributação pela regra geral das operações comerciais.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. DOLO. LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

Comprovado que o contribuinte fraudou a escrita contábil e as declarações de forma reiterada e em valores significativos, configura-se a conduta dolosa que dá azo à qualificação da multa, mesmo que a comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário se dê pela aplicação de presunção legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL

Constatada a omissão de receitas no lucro presumido, os lançamentos de ofício de CSLL, PIS e COFINS são decorrentes da infração apurada no IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)
Carlos André Soares Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira (relator), Letícia Domingues Costa Braga, Bárbara Santos Guedes (Conselheira Suplente Convocada), Luiz Augusto de Souza Gonçalves (presidente).

Relatório

Inicialmente, reproduzo o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, no qual estão narrados de forma percuciente os fatos apurados pela fiscalização e as alegações que fundamentam a impugnação apresentada pelo contribuinte:

Trata o processo dos autos de infração relativos ao ano-calendário 2007, na sistemática do lucro presumido pelo qual a contribuinte havia manifestado opção:

a. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, págs. 388/395, no valor de R\$266.102,56, devido a:

i. omissão de receitas da atividade, com emissão de notas fiscais em valor menor que os recebidos; fatos geradores 31/03/2007, 30/09/2007, 30/09/2007, 31/12/2007; base legal no art. 528 do Regulamento do Imposto de Renda RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999);

ii. omissão de receitas relativas a depósitos bancários cuja origem não foi esclarecida, em contas bancárias não escrituradas, nos períodos de apuração 31/03/2007, 30/09/2007,

30/09/2007, 31/12/2007; base legal nos arts. 25 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 528 do RIR de 1999;

b. contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, págs. 396/404, no valor de R\$86.483,29, relativamente às mesmas infrações, nos períodos de apuração mensais de 01 a 12/2007; base legal nos arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; art. 24, § 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 2º, I, “a” e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002;

c. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, págs. 405/413, no valor de R\$399.153,88 relativamente às mesmas infrações, nos períodos de apuração mensais de 01 a 12/2007; base legal nos arts. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 2002;

d. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, págs. 414/421, no valor de R\$143.695,40 relativamente às mesmas infrações e nos mesmos períodos que o IRPJ, exigida com base no art. 2º e §§ e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996.

2. Exige-se multa de ofício de 150% do art. 86, § 1º da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985; art. 2º da Lei nº 7.683, de 02 de dezembro de 1988; do art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007; e juros de mora segundo o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996.

3. Às págs. 378/387, no Termo de Verificação Fiscal e Encerramento de Ação Fiscal - TVF, estão descritos os procedimentos de fiscalização e a autuação.

4. O autuante efetuou Representação Fiscal para Fins Penais, processo nº 11516.720045/201171.

5. Cientificado do TVF, demonstrativos e planilhas de omissão e dos autos de infração em 21/02/2011, pág. 425, o interessado interpôs a impugnação tempestiva de págs. 435/446, por meio de seu representante legal, págs. 461/465, acompanhada de cópias do Contrato Social e alteração, Darf recolhidos e outros documentos de págs. 466/533.

6. Reclama que, se toda a movimentação financeira do impugnante no ano-calendário de 2007 foi considerada como renda tributável, destacando que todas as contas correntes da Impugnante foram objeto de fiscalização, tem-se que os tributos apurados regularmente na época, pelo devido lançamento por homologação cujos pagamentos foram efetuados corretamente, são oriundos de rendas tributáveis auferidas na época pela Impugnante; que as rendas são oriundas justamente de comissões auferidas pela Impugnante através da exploração do seu objetivo comercial/empresarial; que as comissões são oriundas das negociações realizadas pela Impugnante; que as negociações tiveram valores integrais depositados nas contas correntes da Impugnante; que os valores integrais foram considerados elementos quantitativos para a apuração dos

créditos tributários autuados; então, impõe-se deduzir as quantias que pagou a título de IRPJ, Cofins, PIS e CSLL, relativas ao período.

7. Diz que serve como prova inquestionável de que os créditos apontados nas contas correntes da Impugnante não caracterizam renda, em sua integralidade, os créditos oriundos de operações financeiras contraídos junto a bancos e instituições de fomento mercantil; que a apuração da base de cálculo de tributos, segundo regras tributárias decenais, deve ser pautada na estrita legalidade; dessa forma, salienta que o supedâneo legal que define a base de cálculo dos tributos, cujos créditos foram constituídos no procedimento em análise não inclui, absolutamente, créditos oriundos de operações financeiras contraídas junto a bancos e instituições de fomento mercantil como partes integrantes do montante caracterizador de suas bases de cálculo, devendo ser excluídos tais valores.

8. Protesta contra a qualificação da multa, 150% relativa a omissão calcada em mera presunção e que tal multa só se aplica em casos claros de fraude e sonegação, não demonstradas neste caso e a presunção sozinha é insuficiente para tanto; desta forma, advoga que se impõe a desclassificação da multa agravada aplicada, reduzindo-a ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

9. Protesta contra a inconstitucionalidade da utilização dos dados bancários para a apuração dos créditos tributários identificados nos autos de infração; diz que a jurisprudência no sentido de que é prática vedada a utilização de dados bancários, notadamente a movimentação financeira de entradas, como forma de, simplesmente e por si só, mensurar os aspectos quantitativos de tributos/especialmente dos que foram objeto dos autos de infração em análise. Aduz que não há como negar o fato de que a movimentação financeira apurada em contas correntes não é prova de capacidade econômica, sendo que a sua utilização, como no caso em tela, caracteriza desrespeito ao princípio constitucional do §1º do art. 145 da Constituição Federal.

10. Invoca o princípio da verdade material, afirmado que é notório, evidente e perceptível, pela simples análise do objeto comercial/empresarial explorado economicamente pela Impugnante, que não é sua renda todo ingresso em suas contas correntes, pois no comércio que explora é comum, além de necessário, que a empresa intermediadora se responsabilize pelo recebimento (do comprador) e pagamento (ao vendedor), movimentando assim, com ingressos e saídas, as suas contas correntes; e por isso o montante das movimentações bancárias, que os bens objetos de comercialização pela Impugnante são bens de alto valor, tais como caminhões, reboques, carretas, etc; assim, em verdade, o montante das movimentações bancárias da Impugnante não pode ser considerado uma forma de receita, mas sim, uma mera movimentação do dinheiro do cliente para o

vendedor do bem, sob pena de, não sendo este o entendimento, não se estar agindo em busca da verdade material destaca que a Impugnante só poderia ser autuada sobre as suas receitas, ou seja, sobre as comissões recebidas, e não sobre o montante de dinheiro que apenas transitou temporariamente pelas suas contas correntes, sem incorporar ao seu patrimônio como ganho efetivo; que meros depósitos em conta corrente não podem ser, aqui neste caso, suficientes para caracterizar renda tributável. Os depósitos foram tomados como um indício de omissão de receita e ao se esbaterem com as provas aqui acostadas, não consegue formar uma situação suficiente de presunção de omissão de receita; conclui que indício, para se tornar presunção válida, necessita obrigatoriamente de uma prova que o consubstancie, o que no caso em pauta, não aconteceu, pois tudo se pauta em presunções.

11. Conclui, requerendo:

- a. que sejam reconhecidos e abatidos os pagamentos efetuados, devidamente atualizados, relativos ao ano-calendário 2007;*
- b. que seja deduzida da base.de cálculo apurada pela autoridade fiscal a quantia oriunda de operações bancárias de obtenção de créditos;*
- c. que seja desconsiderada a multa agravada de 150%, ante a ausência da intenção dolosa da prática da fraude, sonegação ou conluio;*
- d. que sejam anulados os autos de infração lavrados, ante o desrespeito ao princípio da verdade real e a indevida consideração integral dos montantes depositados nas contas correntes da Impugnante como base de cálculo do IRPJ, COFINS, PIS/Pasep e CSLL.*

12. Às págs. 535/540 e 1.998, petição solicitando juntada de documentos, que foram analisados e aceitos.

13. Justifica que os comprovantes que anexa são indispensáveis para o devido esclarecimento dos fatos e requer o exame dos comentários explicativos, planilhas demonstrativas e documentos adicionais que apresenta, com base no art. 15, §§4º, 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

14. Sobre a IDENTIFICAÇÃO DOS DEPÓSITOS, afirma que provém de:

- a. recebimentos de valores oriundos de vendas de veículos: pagamentos feitos pelos próprios clientes na forma de TED, depósitos em dinheiro, com cheques próprios c/ou de terceiros, tanto à vista como pré-datados; e créditos de financiamentos via TED obtidos pelos clientes;*
- b. Recebimento de comissões oriundas do agenciamento de financiamentos para clientes (terceiros), relacionados ou não com a venda de veículos;*

c. Recebimentos de cheques dos garagistas aos quais eram repassados, para venda, os automóveis /camionetes recebidos nas vendas de caminhões;

d. Ingressos de financiamentos para capital de giro, obtidos mediante descontos bancários de duplicatas sem lastro (simuladas).

15. Afirma que todos os recursos que transitaram nas suas contas bancárias têm origem na prática das operações supracitadas e a maior parte delas submete-se ao regime normal de tributação, enquanto outra parte não configura receitas, não sendo passível de tributação.

16. Sobre as PLANILHAS APRESENTADOS, diz que, para melhor clarificar as operações realizadas, elaborou dois tipos de planilhas:

a. Planilhas dos extratos bancários: demonstram as operações que geraram as entradas de recursos (créditos/depósitos) que foram objeto de lançamento pela fiscalização. Estão instruídas por ANEXOS identificados pelo banco da conta (Ex.: Anexo Safra 01; Anexo Safra 02), contendo apenas os documentos referentes às operações de financiamento e de desconto. Em cada caso, devem, sempre, serem verificados na extrema direita da planilha, o esclarecimento e o anexo a que se reportam.

b. Planilha das vendas de caminhões: com informações das compras e vendas de cada caminhão e as respectivas liquidações financeiras, que ocorreram à vista ou à prazo, ou via financiamento, ou com recebimento ou não de outros veículos. Estão instruídas por ANEXOS elaborados na ordem cronológica das vendas (ex.: jan..I; jan...02), contendo os documentos que foram localizados referentes às compras e vendas. Finalizando, destaca que a confrontação dos dados deve ser feita partindo da primeira planilha (dos extratos bancários) e, quando necessário, complementar o exame mediante a análise dos dados da segunda planilha (das vendas).

17. Planilha BANCO SAFRA Visualizando a PLANILHA I e o ANEXO I (e respectivos subanexos). conjuntamente com a PLANILHA 5 e os documentos que a instruem, contata-se que do montante lançado de R\$861.365,50, restou comprovado que:

a. a parcela de R\$408.900,00 refere-se a transferências de outras contas bancárias da empresa;

b. a parcela de R\$182.651,99 vincula-se a vendas de veículos;

c. a parcela de R\$17.859.72 refere-se a empréstimos obtidos;

d. a parcela de R\$251.953,79 refere-se a operações não identificadas, ainda pendentes da localização de documentos.

18. Planilha BANCO BRADESCO Visualizando a PLANILHA II e o ANEXO 2 (e respectivos subanexos), conjuntamente com a

PLANILHA V e os documentos que a instruem, contata-se que do montante lançado de R\$4.104.660,06, restou comprovado que:

a. a parcela de R\$33.080,36 refere-se a estornos de depósitos efetuados com cheques sem fundo;

b. a parcela de R\$4.255,20 refere-se a receitas de comissões de financiamentos:

c. a parcela de R\$3.512.869,03 vincula-se a vendas de veículos:

d. a parcela de R\$97.884,17 refere-se à emissão de duplicatas sem lastro (simuladas) emitidas para obtenção de capital de giro;

e. a parcela de R\$456.571,30 refere-se a operações ainda não identificadas, ainda pendentes da localização de documentos.

19. Planilha BANCO DO BRASIL Visualizando a PLANILHA III e o ANEXO 3 (e respectivos subanexos), conjuntamente com a PLANILHA V e os documentos que a instruem, contata-se que do montante lançado de R\$8.324.249,01, restou comprovado que:

a. a parcela de R\$4.255,20 refere-se a receitas de comissões de financiamento:

b. a parcela de R\$5.992.294,94 refere-se a vendas de veículos;

c. a parcela de R\$1.511.946,04 refere-se a financiamentos diretos e através da emissão de duplicatas sem lastro (simuladas) emitidas para obtenção de capital de giro;

d. a parcela de R\$805.853,38 refere-se a operações ainda não identificadas, ainda pendentes da localização de documentos.

20. Planilha BANCO SANTANDER Visualizando a PLANILHA IV o ANEXO 4 (e respectivos subanexos), conjuntamente com a PLANILHA V e os documentos que a instruem, contata-se que do montante lançado de R\$38.370,25, restou comprovado que:

a. a parcela de R\$24.900,00 vincula-se a vendas de veículos;

b. a parcela de R\$13.470,25 refere-se a operações ainda não identificadas, ainda pendentes da localização de documentos.

21. Na OBSERVAÇÃO CONCLUSIVA, "síntese GERAL dos VALORES", na qual estão condensados os diversos valores das planilhas mencionadas nos precedentes itens e da qual se extrai que um pequeno percentual (11,46%) seria, em tese, passível de tributação pelo critério adotado pela fiscalização.

22. Destaca que os créditos nas contas bancárias, provenientes de simples transferências de valores entre contas bancárias da empresa; de obtenção de financiamentos junto aos bancos, inclusive com emissão de duplicatas sem lastro para obtenção de capital de giro; de cheques estornados (devolvidos) por falta de fundo, não materializam operações tributáveis, devendo, por isso, serem excluídas das bases de cálculo dos lançamentos.

23. Ressalta que a atividade que exerce de compra e venda de veículos usados, é regida pelo art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, regulamentado pela IN SRF nº 152, de 1998, que determina que a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS, Cofins é a diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição, aplicando-se o percentual de 8% de lucro presumido; por isso, sendo comprovado que a maior parte dos créditos/depósitos autuados se vinculam à atividade, então, sobre tais operações, deixa de ser aplicável o disposto no caput, passando a ser o § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (§ 2º do art. 287 do RIR de 1999).

24. Reitera o pedido para que se deduzam, dos valores autuados, as receitas declaradas, (porque, de um lado, a empresa não explorou operações alheias ao seu ramo de atividade e, de outro, principalmente, porque a Fiscalização não demonstrou que se tratam de outros tipos de receitas), e a dedução dos valores recolhidos, das exigências de ofício.

25. Concomitantemente, numa eventual existência de dúvidas, solicita que seja determinada a realização de diligência, para que a fiscalização examine e reconheça a consistência dos esclarecimentos e provas ora apresentados.

É oportuno destacar que a DRJ conheceu da manifestação complementar à impugnação, que foi protocolada pelo contribuinte em 19/07/2012 sob o argumento de que o prazo de trinta dias para apresentar a impugnação era excessivamente exíguo para obter todos os elementos probatórios necessários para apresentar suas razões e que tal fato configurava motivo de força maior nos termos do artigo 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72.

No acórdão, a DRJ registrou que, na autuação, a autoridade lançadora identificou duas infrações distintas, a saber: (i) omissão de receitas da atividade decorrente da emissão de notas fiscais em valores inferiores aos montantes efetivamente recebidos; e (ii) omissão de receitas relativas a depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

A primeira infração não foi impugnada pelo contribuinte e tornou-se definitiva na esfera administrativa.

Quanto à segunda infração, em relação à qual se estabeleceu o contencioso, a DRJ afastou as alegações preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, deu provimento parcial à impugnação do contribuinte para aceitar parte dos lançamentos documentalmente comprovados, ajustando os créditos tributários para R\$ 256.041,09 de IRPJ, R\$ 138.262,19 de CSLL, R\$ 74.405,25 de PIS e R\$ 343.408,86 de COFINS e mantendo a qualificação da multa (150%).

A ementa da decisão de piso restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DILIGÊNCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de diligência que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, mantidas à margem da escrituração da empresa e 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.

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.

RECEITAS DA ATIVIDADE. COMPROVANTES NÃO VINCULADOS AOS DEPÓSITOS/CRÉDITOS AUTUADOS.

Os contratos de compra e venda, procuração, recibos e Autorizações para Transferência de Veículos comprovam operações de compra e venda de veículos, mas, não havendo qualquer vinculação documental com os depósitos, nem com a receita declarada, não ilidem a autuação com base em depósitos/créditos bancários de origem não justificada.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. IMPUGNAÇÃO. RECEITA DA ATIVIDADE.

Mantém-se a exigência de ofício sobre omissão de receitas presumidas por autorização do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, se o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, durante o procedimento fiscal, embora informe e documente, depois de regularmente cientificado dos autos, na impugnação, que os recursos são provenientes de receitas da atividade da empresa, revenda de veículos e comissões, mas mesmo assim não vincule as receitas documentadas aos depósitos.

IMPOSTO. CONTRIBUIÇÕES RECOLHIDOS. RECEITA DECLARADA. DEDUÇÃO.

Descabe o pleito para que se deduzam, da exigência de ofício, valores recolhidos, porque estes se referem a receita declarada, cujos depósitos/créditos correspondentes em contas bancárias, foram excluídos da autuação.

DEPÓSITOS/CRÉDITOS. EMPRÉSTIMOS TOMADOS.

Exclui-se da autuação os valores de créditos/depósitos em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, que se evidenciam empréstimos tomados.

DEPÓSITOS/CRÉDITOS. DESCONTO DE CHEQUES E TÍTULOS.

Mantém-se a autuação de valores creditados a título de adiantamentos por desconto, junto à instituição financeira, cuja origem do cheque ou título descontados não foi esclarecida, nem havendo duplicidade com o vencimento dos mesmos.

DEPÓSITOS/CRÉDITOS. TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS.

Não foram autuados depósitos que se caracterizassem como transferências entre contas do mesmo titular.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: PIS, COFINS e CSLL

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

MULTA QUALIFICADA. DOLO.

Caracterizada a presença do dolo, elemento específico da sonegação, cabível a aplicação da multa qualificada nos termos de legislação em vigor.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, cujas alegações, após detalhada exposição do lançamento, da impugnação e da decisão de primeira instância, foram organizadas em três partes, a saber: (i) preliminarmente, argúi a nulidade do acórdão a

quo; (ii) reitera e solicita o reexame dos argumentos aduzidos na impugnação; e (iii) apresenta as razões recursais opostas à decisão da DRJ.

I - Preliminar de nulidade do acórdão da DRJ. Ausência de exame das provas documentais apresentadas.

Alegou o contribuinte que, na decisão de piso, a DRJ examinou uma diminuta amostra dos documentos e esclarecimentos apresentados na impugnação e que essa amostragem seria insuficiente para permitir as generalizações feitas na decisão.

Neste sentido, em síntese, argumentou que,

*se a administração tributária alega que o contribuinte/cidadão tem o ônus de comprovar individualizadamente a origem dos recursos referentes aos depósitos bancários, por dever de ofício, igual ou maior ônus tem o julgador administrativo de **examinar e se pronunciar sobre as provas carreadas aos autos a respeito de cada operação de depósito.*** (grifos do original)

II - Pedido de reexame das arguições preliminares e dos argumentos de mérito da impugnação/manifestação complementar.

Neste tópico, o contribuinte reitera as razões da impugnação e da manifestação complementar e, dessa forma, entendendo desnecessário voltar a relatar o que já foi acima descrito em minúcia.

III - Razões recursais contra a decisão de primeira instância.

III.1- quanto à nulidade do auto de infração, o recorrente argumenta que a DRJ não deveria ter-se limitado a examinar a matéria com fulcro nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72. Deveria ter levado em consideração o artigo 9º, I, do CTN, pois a cobrança deve seguir os estritos limites estabelecidos em lei. Neste sentido argumenta que a base de cálculo de IRPJ e CSLL é o lucro (real, presumido ou arbitrado) e que não se pode usar a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 para lançar IRPJ e CSLL com base em faturamento bruto. Ademais, o lançamento com base na presunção configuraria a utilização do tributo como punição, o que é vedado pelo artigo 3º do CTN.

III.2 - questiona o critério do exame da prova apresentada na impugnação. Argumenta que, em nome da razoabilidade, a apreciação das provas deve se dar de acordo com a realidade negocial do autuado, conforme passar a expor:

III.2.a) em relação aos estornos de depósitos que não foram acolhidos pela DRJ, o contribuinte alega que as conclusões da DRJ decorrem de análise superficial dos documentos ou falta de compreensão das demais operações de depósito.

III.2.b) em relação às comissões de financiamento, assevera que a DRJ deixou de observar os documentos anexos "Brad 14", "BBrasil 06", "BBrasil 08" e "BBrasil 16".

III.2.c) aponta contradição no acórdão no que diz respeito às transferências provenientes de outras contas do mesmo titular, pois a decisão menciona que tais operações não teriam sido tributadas, mas ao final refere que os valores estariam "justificados".

III.2.d) quanto às operações oriundas da venda de veículos, o contribuinte argumentou que a decisão de piso baseou-se num exame superficial de uma pequena amostra

dos documentos apresentados. Ademais, o critério adotado seria exageradamente formalista e teria levado a justificativas desarrazoadas: "*ausência de esclarecimento da origem dos cheques/recursos depositados*" e "*impossibilidade de verificar se os cheques se referem aos depósitos autuados*". Argumenta que a relatora adotou critério incompatível com a realidade da atividade comercial ao exigir que o valor da operação equivalha com exatidão ao valor do depósito.

III.2.e) acerca dos *financiamentos próprios e de terceiros de capital de giro*, alegou que a decisão *a quo* padece dos mesmos vícios apontados anteriormente, qual sejam, a utilização de amostragem muito pequena e a adoção de critérios desarrazoados e arbitrários.

III.3 - por fim, o contribuinte alegou, em relação à qualificação da multa, que os fatos apontados pela fiscalização configurariam infrações administrativas e que a qualificação da multa afrontaria a Súmula CARF nº 25.

Ao final, pediu a improcedência dos autos de infração.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos legais. Dele, tomo conhecimento.

Preliminares.

Nulidade da decisão *a quo*.

Inicialmente, incumbe verificar as alegações de nulidade da decisão *a quo*.

Nesta matéria, o contribuinte argumenta que o órgão julgador tem o ônus de examinar todas as provas apresentadas, uma vez que exige-se do sujeito passivo a comprovação individualizada de cada lançamento a crédito em suas contas bancárias. Contudo, em seu entendimento, a DRJ examinou uma pequena amostrados documentos e esclarecimentos apresentados.

Vejamos os tópicos da impugnação que requeriam o exame probatório.

O primeiro tópico da impugnação do contribuinte tem o título "*Dos pagamentos realizados*". O contribuinte alegou que, se toda a movimentação financeira foi

considerada como renda tributável, os tributos declarados/pagos espontaneamente deveriam ter sido descontados pela autoridade lançadora, sob pena de *bis in idem*.

Assim, alegando que a autoridade lançadora não havia efetuado o desconto dos valores pagos de IRPJ, COFINS, PIS e CSLL, pediu que a DRJ abatesse integralmente os montantes recolhidos espontaneamente.

Ao examinar este tópico, a DRJ constatou no Termo de Verificação Fiscal que (i) a autoridade lançadora havia identificado, com base no demonstrativo elaborado pelo contribuinte, todos os créditos bancários que correspondiam às receitas declaradas em DIPJ e DCTF, e (ii) que a autoridade lançadora excluiu esses valores do montante de receitas omitidas.

De fato, a decisão da DRJ registra que "*Esses valores foram excluídos pelo autuante dos depósitos bancários autuados, podendo-se notar que nenhum depósito/crédito em contas dos bancos listados na pág. 51 (Votorantim, Unibanco Paulista, Itaú, HSBC, Panamericano, Finasa) foi objeto de autuação, conforme se pode verificar comparando essa página com as págs. 381/382*". - grifei.

É cristalino que, nesse tópico, a DRJ não utilizou uma amostragem. Ao contrário, teve o cuidado de verificar que nenhum lançamento a crédito que tivesse sido considerado nas receitas declaradas tivesse sido autuado.

Portanto, se o lançamento de ofício baseou-se exclusivamente em créditos bancários que não compuseram as receitas declaradas, descabe o pretendido abatimento dos tributos recolhidos espontaneamente.

É oportuno destacar que a autoridade lançadora não considerou toda a movimentação financeira do contribuinte como receita tributável. Os lançamentos a crédito nas contas bancárias do Santander, do Banco do Brasil, do Banco Safra e do Bradesco que foram objeto de autuação são apenas aqueles listados dos documentos de fls. 370 a 377.

Neste ponto, portanto, não se vê qualquer mácula na fundamentação da DRJ que levasse à nulidade da decisão ora combatida.

O tópico seguinte da impugnação foi uma alegação genérica sobre a impossibilidade de se tributar as operações financeiras contraídas junto a bancos e instituições de fomento mercantil.

Na petição que complementou a impugnação, o contribuinte detalhou lançamentos e juntou documentos. Ao final, argumentou genericamente que haveria "*ingressos de financiamentos para capital de giro, obtidos mediante descontos bancários de duplicatas sem lastro (simuladas)*" e advogou a impossibilidade de tributação das operações de financiamento junto aos bancos, "*inclusive da emissão de duplicatas sem lastro para obtenção de capital de giro*".

Sobre a matéria, a DRJ apresentou os seguintes esclarecimentos iniciais:

78. Em princípio, os históricos "Adiantamento Operações de Desconto" e "Líquido de Desconto de Cheques", "Desconto cheque", "Desconto np", "Cheque descontado", não significam operações de empréstimos tomados que não configurem receitas, porque as operações de desconto de cheques nada mais representam que receber em adiantamento (inclusive a valor menor, porque deduzidos os juros e encargos incidentes sobre tal

adiantamento) de receitas, a menos que se documente outra origem para o cheque a receber, ou nota promissória cujos valores foram recebidos antes do vencimento, mediante operação de desconto junto ao banco; quanto aos históricos “Crédito cfe. Instruções”, “TED–líber operações de crédito”, tampouco comprovam, por si só, que se tratem de operações de empréstimos tomados e devolvidos pelo contribuinte, porque as operações de crédito liberadas aparentemente se referem a liberações de financiamento de veículos vendidos, tomados pelos clientes, liberados na conta do vendedor, que é o interessado – assim cabe a este provar que não o sejam.

79. Alegou o litigante também que descontou duplicatas que não configuram receitas, pois foram emitidas sem lastro, que apenas serviram para serem descontadas junto às instituições financeiras como forma de receber recursos – essa alegação, genérica, não foi apoiada por qualquer documento e nem mesmo nas planilhas que apresentou há qualquer citação ou identificação de tais duplicatas, restando a alegação sem qualquer prova. - grifei.

Assim, não há, no que tange à hipótese de duplicatas simuladas, qualquer elemento mínimo que comprove a origem dos créditos bancários.

Após os esclarecimentos iniciais, a DRJ passou ao exame das provas efetivamente apresentadas.

O exame partiu da demonstração *Síntese Geral do Valores*, que foi elaborada pelo contribuinte e que acompanhou a petição que complementou a impugnação. Nesta demonstração, o contribuinte registrou o valor total de R\$ 1.627.689,93 de financiamentos próprios e de terceiros. As planilhas e documentos relativos a essa matéria estão juntados aos autos nas fls. 529 a 573.

No item 82 do voto que norteou a decisão da DRJ, a relatora examinou individualmente cada lançamento e documento apresentado pelo contribuinte.

A conclusão da análise foi posta nos seguintes termos:

R\$ 1.627.689,93 são “Financiamentos próprios e de terceiros (incl duplic. Simul) – conforme a tabela a seguir confirmaram-se como empréstimos tomados e que devem ser excluídos da autuação:

i. 05/2007 – R\$150.000,00 (explicado na tabela a seguir)

ii. 06/2007 – R\$49.900,00 (explicado na tabela a seguir)

iii. 07/2007 – R\$209.000,00 (explicado na tabela a seguir)

Novamente, é possível verificar que a DRJ não se utilizou de amostragem, tendo examinado cada lançamento e documento apresentado. Quanto às razões adotadas pela DRJ em sua decisão, estas serão apreciadas à frente, quando for tratado o mérito do recurso voluntário.

No que diz respeito à validade da decisão de piso, quanto à inclusão de créditos com histórico de financiamentos, não se vislumbra vício na fundamentação que pudesse dar azo à nulidade desta.

Na petição complementar à impugnação, o contribuinte trouxe outras três matérias que não constavam de forma explícita na impugnação e dependem de dilação probatória: (i) a simples transferência de valores entre contas bancárias da empresa; (ii) cheques estornados (devolvidos); e (iii) o regime próprio de tributação da revenda de veículos usados.

No exame das transferências, a DRJ partiu da demonstração feita pelo contribuinte na *Síntese Geral do Valores*. Nesta tabela, o contribuinte registrou o montante de R\$ 408.900,00 como transferências advindas de outras contas bancárias. Sobre essa alegação, a DRJ registrou:

R\$408.900,00 de créditos no Banco Safra são “Op. Tributadas ref transf Provenientes contas Amorim” da planilha referente a este, págs. 546/547, constata-se que muitos dos valores na coluna “Outros ingressos”, são DOC-D e TED-D (que consignou como TED-T) que o interessado explica serem transferências entre “mesmo titular”; comparando-se esses valores com a relação dos valores autuados de pág. 377, verifica-se que nenhum deles foi autuado; - grifei.

Mais uma vez, observa-se que a DRJ examinou cada um dos lançamentos.

Em relação à contradição apontada pelo contribuinte entre a afirmação de que as transferências de valores de outras contas do titular não teriam sido autuadas e, em seguida, consideradas "justificadas" pela DRJ, é de se verificar o que segue.

Primeiro, é oportuno lembrar quais os lançamentos a crédito na conta do Banco Safra que foram autuadas pela autoridade lançadora (fls. 377):

Data	Histórico	Valor
17/01/2007	Lib desconto ch	R\$ 44.240,53
22/01/2007	Lib desconto ch	R\$ 9.532,00
29/01/2007	Lib desconto ch	R\$ 38.224,00
13/02/2007	Lib desconto ch	R\$ 68.224,50
21/03/2007	Lib desconto ch	R\$ 82.885,81
14/05/2007	Lib desconto ch	R\$ 101.268,79
29/05/2007	Transf Tb	R\$ 150.000,00
08/06/2007	Transf Tb	R\$ 49.900,00
04/07/2007	Transf Tb	R\$ 209.000,00
07/08/2007	Lib desconto ch	R\$ 37.887,17
09/08/2007	Lib desconto ch	R\$ 18.426,88
14/08/2007	Lib desconto ch	R\$ 17.859,72
22/11/2007	Lib desconto ch	R\$ 23.978,44
06/12/2007	Lib desconto ch	R\$ 9.938,66

Para analisar as transferências, é preciso consultar a Planilha I - Banco Safra (fls. 542/578). Nesse demonstrativo, o contribuinte registrou que "*TED 'D' e DOC 'D' significam o mesmo titular*". Quando se verifica as transferências de DOC-D e TED-D, chega-se aos seguintes lançamentos:

Data	Histórico	Valor	Total
3/1/2007	DOC D Compensado	R\$ 2.500,00	R\$ 2.500,00
5/2/2007	TED D	R\$ 6.430,00	R\$ 8.930,00
10/4/2007	TED D	R\$ 8.000,00	R\$ 16.930,00
7/5/2007	TED D	R\$ 10.000,00	R\$ 26.930,00
26/6/2007	TED D	R\$ 65.000,00	R\$ 91.930,00
29/6/2007	TED D	R\$ 250.000,00	R\$ 341.930,00
11/10/2007	TED D	R\$ 50.000,00	R\$ 391.930,00
31/10/2007	TED D	R\$ 20.000,00	R\$ 411.930,00

Está, destarte, correta a afirmação da DRJ de que nenhuma transferência DOC-D ou TED-D foi autuada. Comparando-se as duas tabelas acima, a conclusão é cristalina.

Todavia, não é o mesmo caso das transferências "*Transf Tb*", que somam os R\$ 408.900,00 alegados pelo contribuinte. Estas foram tratadas à parte pela DRJ, dentro dos créditos decorrentes de financiamentos próprios e de terceiros, como citado acima. A DRJ considerou os créditos na conta do contribuinte justificados nos seguintes termos:

págs	doc	valor	data	Conclusão da análise
567/570	Extr banco Safra conta Empréstimo	49.900,00	08/06/2007	Referente ao crédito 126.292-1, comprovado o empréstimo.
"	"	209.000,00	04/07/2007	Referente ao crédito 126.292-1, comprovado o empréstimo.
98, 377	Extrato banco Safra conta corrente	150.000,00	29/05/2007	Referente ao crédito/débito no mesmo dia.

Portanto, neste ponto, houve apenas uma aparente contradição na decisão de piso e a leitura mais atenta é capaz de discernir claramente as análises e conclusões da autoridade julgadora de primeira instância.

Quanto aos cheques estornados (devolvidos), a análise detalhada da DRJ encontra-se no tópico 81.a do voto condutor do acórdão. Não foi empregado o recurso da amostragem. A DRJ analisou cada lançamento e documento. É de se registrar que também nesta matéria a DRJ acatou parcialmente a impugnação do contribuinte e excluiu da autuação os lançamentos que considerou devidamente comprovados.

Por fim, nesta primeira parte, que trata das alegações de nulidade da decisão de piso, resta verificar a fundamentação da parte que tratou dos documentos e planilhas relativos às vendas de veículos usados que, segundo o contribuinte, deveriam ter sido tributadas de acordo com o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.716/98, *verbis*:

Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de

venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.

Na análise da matéria, segundo a informação contida no item 86 do voto condutor da decisão, a DRJ cotejou inicialmente todos os valores da coluna "*Liquidação como efetivamente foi realizada*" do demonstrativo do contribuinte com os lançamentos a crédito nas contas bancárias que foram objeto de autuação.

Neste cotejamento, verificou que a maioria dos valores não foram autuados.

Em relação àqueles que foram autuados, a DRJ passou à análise dos documentos.

Lendo os tópicos 86 a 88 do voto, pode-se constatar que a autoridade julgadora *a quo* também não fez o exame desta matéria por amostragem. O que se pode perceber é que, no mês de janeiro/2007, fez-se uma planilha detalhada com a conclusão em cada lançamento.

Daí em diante, a DRJ limitou-se a informar que as conclusões são as mesmas a que chegou no mês de janeiro/2007, com os destaques dos tópicos 88.a a 88.j.

Arremata a DRJ com a seguinte afirmação:

Os demais documentos, até pág. 1.997, são análogos, não comprovando que os depósitos se refiram a receitas declaradas e tributadas, ou outra justificativa – apenas comprovam que a empresa operava comprando e vendendo veículos e que os ingressos se referiam a vendas.

É de se ressaltar também a seguinte constatação da DRJ: "*Destaque-se que não apresentou qualquer nota fiscal de compra ou de venda de sua emissão relativamente às operações que documentou com contratos e autorizações de transferência*".

De todo o exposto, conclui-se que a DRJ não baseou sua decisão em amostragem. Examinou todos os documentos e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte na impugnação e na petição que complementou a impugnação.

Destarte, voto por indeferir o pleito de declaração de nulidade da decisão de piso, por ausência de exame das provas apresentadas, formulado no recurso voluntário.

Nulidade do lançamento de ofício e inconstitucionalidade da utilização de dados bancários.

Conforme historiado anteriormente, o contribuinte alegou na primeira instância a nulidade do lançamento de ofício.

Inconformado com a decisão da DRJ, o contribuinte requereu no recurso voluntário o reexame da nulidade do auto de infração e ainda argumentou que a DRJ não

deveria ter-se limitado à análise dos artigos 59 e 60 do CTN. Argumentou que a autoridade não poderia ter lançado IRPJ e CSLL com base em faturamento bruto, com fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, pois feriria o artigo 9º, I, do CTN (vedação à cobrança de tributo sem lei que o estabeleça), configurando a utilização do tributo como punição, o que é vedado pelo artigo 3º do CTN.

Neste aspecto, andou bem a DRJ, que fez exame criterioso das questões de nulidade e de inconstitucionalidade levantadas pelo contribuinte.

Descabe dizer que a apuração feita pela autoridade lançadora com fulcro na presunção legal veiculada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96, configure punição ao contribuinte ou esteja fora da norma jurídica que institui o IRPJ e a CSLL com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Trata-se apenas de presunção legal de omissão de receitas. As receitas omitidas apuradas desta forma são adicionadas às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, de acordo com as normas atinentes ao lucro real, presumido ou arbitrado, a depender do caso.

No caso concreto, o que a fiscalização fez foi apurar receitas que, diante das informações prestadas durante o procedimento fiscal, teriam sido omitidas com base na presunção legal citada. As alíquotas de IRPJ e a CSLL não foram aplicadas diretamente sobre as receitas omitidas. Primeiro houve a apuração das bases de cálculo, conforme as normas do Lucro Presumido e, sobre essas bases de cálculo, foram aplicadas as alíquotas do imposto e da contribuição.

Eventuais incorreções materiais no lançamento, especialmente quando decorrentes da apresentação de elementos probatórios que não estavam à disposição da fiscalização no período do procedimento fiscal, em sede de impugnação, não têm o condão de tornar nulo o lançamento de ofício.

Assim, penso que a decisão da DRJ, quanto à alegação de nulidade dos lançamentos de ofício, deva ser mantida nos termos de sua fundamentação:

2 Preliminar de Nulidade.

29. Argui nulidade dos autos de infração argumentando desrespeito ao princípio da verdade real e a indevida consideração integral dos montantes depositados nas contas correntes como base de cálculo das exigências.

30. Contudo, tais fatos, mesmo se ocorridos, não se inserem nas previsões da legislação de se considerar nulos os autos.

31. Estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, in verbis:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

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

32. *Como se vê, de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração que se insere na categoria de ato ou termo, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.*

33. *Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.*

34. *Dessa feita, não deve ser acolhida a preliminar de nulidade, em razão de não haver ofensa aos dispositivos legais mencionados.*

35. *De se destacar que a fiscalização examinou a totalidade da movimentação bancária do contribuinte, porém, ao contrário do que alega, não autuou a totalidade dos depósitos/créditos, tendo sido excluídos aqueles justificados transferências interbancárias do mesmo titular e os referentes às receitas declaradas.*

3 Utilização de dados bancários. Inconstitucionalidade.

36. *O contribuinte foi intimado, no Termo de Início da Ação Fiscal, em 17/03/2010, págs. 3/5, a apresentar à fiscalização os extratos das contas correntes bancárias e de aplicações financeiras do ano-calendário 2007; em 14/10/2010, 7(sete) meses depois, foi intimado a apresentar adicionalmente, extratos do Banco Votorantim e a identificar a origem dos valores creditados nas contas bancárias relacionadas nos anexos ao Temo de Intimação, págs. 33/55; em 30/11/2010, págs. 54/70, foi novamente intimado a identificar a origem dos valores creditados nas contas relacionadas nos anexos.*

37. *Em 03/12/2010, apresentou a resposta e documentos de págs. 71/92.*

38. *Em 20/01/2011, págs. 93/94, foi intimado a documentar as justificativas que apresentou, relacionadas neste Termo de Intimação Fiscal 03/2011; a resposta está às págs. 95/101.*

39. *O Os extratos bancários constam do processo às págs:*

a. Banco Safra – págs. 98/100; 350/361;

b. Banco Bradesco – págs. 214/303;

c. Banco do Brasil – 304/349;

d. Banco Santander Banespa – 362/369.

40. Na impugnação protesta contra a inconstitucionalidade da utilização dos dados bancários para a apuração dos créditos tributários autuados; diz que a jurisprudência no sentido de que é prática vedada a utilização de dados bancários.

41. Primeiramente, quanto às acusações de inconstitucionalidade e ilegalidade de legislação deve-se esclarecer que, sendo as Delegacias da Receita Federal de Julgamento do Brasil DRJ órgãos do Poder Executivo, não lhes compete apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

42. Segundo, do exame da documentação, intimações e respostas, é evidente que o contribuinte, intimado, apresentou os extratos das contas que manteve em instituições financeiras, não tendo sido necessário à fiscalização dirigir-se diretamente às instituições, o que, no entanto, é facultado ao Fisco pela legislação.

43. Eis que a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, ampliou as hipóteses de prestação de informações bancárias, permitindo sua utilização pelo Fisco para fins de instauração de procedimentos fiscalizatórios relativos a qualquer tributo (art. 11, § 3º, com a redação da Lei 10.174, de 2001).

44. A Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001, ao estabelecer normas gerais sobre o dever de sigilo bancário, permitiu, sob certas condições, o acesso e utilização, pelas autoridades da administração tributária, a documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras (arts. 5º e 6º).

45. Seguindo-a, a Lei nº 10.174, de 2001, e o Decreto nº 3.724, de 2001, apenas regeram com mais precisão a obtenção de dados, compondo o cenário jurídico no qual a autoridade fiscal está autorizada, nos casos previstos, a requisitar informações bancárias dos contribuintes fiscalizados.

46. Assim, o procedimento fiscal e a autuação não atentaram contra a Constituição.

Adicionalmente, é de se registrar que ao contribuinte foi garantido o amplo direito de defesa diante dos autos de infração. Pode-se constatar esse fato pela ampla e detalhada defesa apresentada pelo contribuinte, que demonstrou compreender de forma cristalina os fatos apurados pela fiscalização e as normas jurídicas aplicadas.

Assim, voto por afastar as alegações de inconstitucionalidade do uso das informações bancárias e de nulidade dos autos de infração.

Mérito.

Antes de ingressar na análise das alegações propriamente ditas do contribuinte, é oportuno compreender claramente as questões centrais em matéria de mérito para a solução deste feito.

É incontroverso nos autos que o contribuinte exerce atividade de revenda de veículos usados e auferir receitas de vendas e de comissões.

Está estabelecido, também, que o contribuinte, no ano-calendário de 2007, estava sujeito à tributação do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Presumido.

Nesse contexto, o contribuinte alega que a autoridade lançadora deveria ter apurado os tributos com base no que dispõe o artigo 5º da Lei nº 9.716/98:

Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.

O primeiro ponto a se destacar na norma legal é que ela não traz uma regra imperativa, mas dispositiva. O contribuinte pode optar por tributar a renda decorrente das operações de compra e venda de veículos usados pela regra geral das operações comerciais (8% sobre a receita de venda) ou pela regra especial, de equiparação das operações às de consignação. E por que seria uma faculdade? Pelo simples fato de que a alíquota aplicável para fins de presunção do lucro, no caso de opção pela regra especial, sobe de 8% (sobre a receita de venda) para 32% (sobre a diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição), tendo em vista a natureza de serviço da operação de consignação à qual a operação seria equiparada, conforme preceitua a Súmula CARF nº 85, verbis:

Na revenda de veículos automotores usados, de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, aplica-se o coeficiente de determinação do lucro presumido de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos.

O sujeito passivo que realiza tais operações pode, portanto, escolher se irá apurar o lucro presumido com a aplicação de 32% sobre a diferença entre o valor de aquisição e o de revenda ou com a aplicação de 8% sobre o valor de revenda.

Mas, para poder fazer tal opção, o contribuinte deverá, nos termos do parágrafo único do artigo 5º da Lei nº 9.716/98, emitir as respectivas notas fiscais de entrada e de venda. A emissão das notas fiscais é condição *sine qua non* para a opção. São nesse sentido os precedentes abaixo, cujas ementas estão reproduzidas somente na parte que interessa:

LUCRO ARBITRADO. COEFICIENTES DE PRESUNÇÃO DE LUCRO. REVENDA DE VEÍCULOS USADOS.

Nas transações de compra e venda de veículos usados equiparadas a consignação, aplica-se o coeficiente de presunção de lucro de 32% ou 38,4% para determinar a base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido ou arbitrado, respectivamente. No caso da CSLL, o coeficiente de presunção de lucro para tal atividade será sempre de 32%. Em ambos os casos, a receita bruta corresponderá à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos. Inteligência da Súmula CARF nº 85.

Nas transações de compra e venda de veículos em que não são preenchidas as condições estabelecidas no art. 5º da Lei nº 9.716/98, a receita bruta será o valor da revenda de veículos, sendo aplicados os coeficientes de presunção de lucro presumido de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL. No caso de lucro arbitrado, aplica-se o coeficiente de 9,6% para o IRPJ, mantendo-se o coeficiente de 12% para determinação da base de cálculo da CSLL - coeficientes de presunção de lucro atinentes a operações comerciais.

Constatado que os depósitos bancários considerados como receitas omitidas não se referem a prestações de serviços, mas sim a compra e venda de veículos, ainda que não se identifique de forma individualizada cada operação, aplicam-se os coeficientes de presunção de lucro atinentes a operações comerciais. (Acórdão nº 1402-001.877, de 26/11/2014, relatoria do conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto) - grifei.

IRPJ LUCRO PRESUMIDO COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS OPERAÇÕES EQUIPARADAS À CONSIGNAÇÃO. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO APLICÁVEL A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, que tenha como objeto social, registrado em seus atos constitutivos, a atividade de compra e venda de veículos automotores, poderá equiparar, para fins de tributação, as operações de compra e venda de veículos a operações de consignação, devendo, para tanto, emitir Nota Fiscal de Entrada, para os veículos adquiridos, e Nota Fiscal de Saída, para os veículos revendidos; a diferença apurada entre o preço de venda e o custo de aquisição, representa a receita tributável, sobre a qual aplicam-se os coeficientes de apuração das correspondentes bases de cálculo: a) 16% ou 32%, para fins de determinação da base de cálculo, de aço, do com o montante de receita bruta anual. (Acórdão nº 1302-000.018, de 29/07/2009, relatoria do conselheiro Irineu Bianchi) - grifei.

REVENDA DE VEÍCULOS USADOS. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos

usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

Os veículos usados serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação. Para beneficiar-se desse regime especial de tributação, o sujeito passivo não se exime de emitir, em cada operação comercial e nos momentos adequados, as correspondentes notas fiscais de entradas e saídas dos veículos usados.

Afastado o referido regime especial, as omissões de receitas apuradas devem ser tributadas pela regra geral, no caso, obedecendo a opção do sujeito passivo pela determinação do imposto pelo lucro presumido. (Acórdão nº 1401-001.583, de 05/04/2016, relatoria do conselheiro Antônio Bezerra Neto). grifei.

Da fundamentação desta decisão, vale destacar o seguinte trecho, cujas razões de fato e de direito justificam a aplicação do raciocínio jurídico que lhe dá sustentação ao presente feito:

Trata-se, pois, de regime especial de tributação que permite às empresas que tenham como objetivo social declarado em seus atos constitutivos a compra e venda de veículos automotores utilizar-se de forma de tributação que equipara a compra e venda de veículos usados às operações de consignação, porém com a determinação de que, em cada operação, haja emissão das correspondentes notas fiscais de entrada e saída.

É que o legislador usou da única racionalidade possível para fazer face à equiparação de uma operação de compra e venda (atividade objeto social do contribuinte) com uma operação de consignação de pagamento por comissão. Afinal, em uma operação de compra e venda não se dispõe propriamente de um valor de comissão, mas sim de receita de vendas e custo de aquisição. Dessa forma, a única forma de viabilizar a equiparação seria mesmo fazer equivaler a diferença entre o valor da receita de venda e o valor do custo de aquisição do veículo com o valor da comissão recebida na operação de consignação por comissão.

[...]

E digo que não é necessário se demorar no aplainamento dessas diferenças porque para as operações com veículos usados, tanto no contrato típico de compra e venda quanto de comissão ou estimatório, para beneficiar-se do regime especial de tributação de que trata o art. 5º, da Lei nº 9.716, de 1988, a empresa possui a extrema necessidade cumprir rigorosamente os requisitos da lei, quais sejam, emissão das notas fiscais de entrada e saída, em cada operação, dos veículos objeto de comercialização e isso não foi feito adequadamente, como se verá mais adiante.

O ponto fulcral da questão é o fato de no contrato comissão ou estimatório, a venda é feita em nome próprio e a tributação do lucro presumido recaindo normalmente sobre o preço faturado

do veículo. A tributação diferenciada somente seria cabível na venda de veículos usados, desde que existentes as respectivas notas fiscais de entrada e saída. Já para a mera intermediação, a tributação recai exclusivamente sobre a comissão recebida.

[...]

E, revisados os autos e de tudo quanto constou dos mesmos, após inclusive o processo ter sido baixado em diligência, o que se constatou efetivamente é que o contribuinte não se limitou a de ser mero intermediário na obtenção do financiamento para venda do veículo, mas efetivamente atuou como vendedor do veículo, seja atuando em nome próprio, seja atuando como consignante, porém sem emitir as respectivas notas fiscais de entrada e saída, e assim não se subsumindo ao regime especial de tributação onde se pode abater os custos, tributando-se pela margem, mesmo para o caso de lucro presumido.

[...]

No mínimo, o contribuinte assumiu riscos. Notadamente, a falta de registros contábeis individualizados para cada operação implicou o fato que os pagamentos feitos pelos bancos fazerem, sim, prova que ele auferiu receitas próprias.

Por todo o exposto, concluo que o contribuinte não faz jus ao referido regime especial de tributação, devendo as omissões de receitas apuradas pela Fiscalização ser tributadas pela regra geral, no caso, obedecendo a opção do contribuinte pela determinação do imposto com base no lucro presumido. - grifei.

In casu, a fiscalização apurou créditos bancários que o contribuinte, regularmente intimado, não logrou, durante o procedimento fiscal, comprovar a origem dos recursos.

Posteriormente, o contribuinte apresentou diversos elementos probatórios e esclarecimentos com os quais pretende que os lançamentos de ofício sejam reformados.

Uma das principais alegações é que a maior parte dos ingressos nas contas bancárias teria como origem a revenda de veículos usados e, desta forma, pretende que seja aplicada, sobre essas receitas a tributação prevista no artigo 5º da Lei nº 9.716/98, ou seja, a equiparação com as operações de consignação.

Entretanto, como exposto, considerando que o contribuinte não emitiu as respectivas notas fiscais e não escriturou na contabilidade as contas bancárias nas quais recebia, ao longo de todo o período fiscalizado, as receitas auferidas com as vendas de veículos e comissões, não faz jus ao tratamento tributário beneficiado.

É oportuno ressaltar que o critério aqui adotado não se reveste de excesso de formalismo. Como referido acima nos precedentes deste Conselho, a única forma de se apurar com segurança as bases de cálculo dos tributos, quando o contribuinte opta pela tributação equiparada à consignação, é lastreada nas notas fiscais.

Não é por outro motivo que a DRJ, ao examinar de forma detalhada os documentos relativos às operações de compra e venda de veículos, chegou a conclusões como: *"Os contratos, procuração, recibos e Autorização comprovam operação de compra e venda do veículo, com recebimento de parte do pagamento na forma de outro veículo - não há qualquer vinculação documental com os depósitos, nem com a receita declarada"*.

Em outras palavras, o que se quer dizer é que o contribuinte demonstra que as receitas provêm de operações com vendas de veículos usados, mas não consegue vincular, individualizadamente, as operações comerciais a os créditos bancários. É cediço que tais comprovações deveriam se dar por meio de documentos coincidentes em datas e valores.

A comprovação de que se trata de operações de venda de veículos leva à tributação das receitas com a aplicação do percentual de 8%, que é aplicável às operações comerciais. Diferente seria, por exemplo, se se provasse que as receitas fossem oriundas de comissões de intermediação para instituições financeiras, pois estas devem ser tributadas no lucro presumido com o percentual de 32%.

Noutra banda, as notas fiscais seriam os documentos hábeis para demonstrar a entrada de cada veículo no estoque e a respectiva venda. A correta escrituração na contabilidade da operação comercial permitiria a inequívoca vinculação do custo com a receita de venda. A correta escrituração da movimentação financeira permitiria saber exatamente como o veículo adquirido foi pago e como o contribuinte recebeu efetivamente os valores correspondentes ao veículo vendido.

Caso o contribuinte tivesse cumprido os requisitos legais para a fruição do regime tributário mais benéfico, a determinação das bases de cálculo dos tributos seria transparente.

Neste aspecto, não merece prosperar o argumento do contribuinte de que a decisão da DRJ merece ser reformada por ter adotado critério extremamente formalista, desconectado da realidade da atividade comercial, na qual os pagamentos não seriam coincidentes em datas e valores com os contratos, procurações e documentos de transferências.

A vinculação pretendida pelo contribuinte - de contratos e documentos não coincidentes em datas e valores com os efetivos recebimentos e pagamentos - é impossível justamente porque faltam as notas fiscais de entrada e de saída, o registro das operações comerciais na contabilidade e a escrituração de recebimentos e pagamentos bancários na contabilidade.

Na esteira dessa fundamentação, é de se concluir que o contribuinte, no que tange às operações sem notas fiscais e sem registros contábeis, não faz jus à tributação favorecida do artigo 5º da Lei nº 9.716/98.

Passo às alegações feitas pelo contribuinte na impugnação e em face da decisão de piso.

Quanto à questão da **compensação dos tributos declarados/pagos** espontaneamente, penso que foi examinado suficientemente pela DRJ, que constatou que os créditos bancários que correspondiam às receitas declaradas haviam sido excluídos da apuração de ofício pela autoridade lançadora. Uma vez que as receitas tributadas foram apenas as omitidas na apuração espontânea do contribuinte, descabe o desconto dos tributos pagos espontaneamente sobre as receitas declaradas.

Não há o que reparar na decisão da DRJ.

Quanto às **operações financeiras contratadas com instituições financeiras**, é oportuno destacar as observações feitas pela DRJ.

As operações de desconto de cheques e duplicatas referem-se, via de regra, a operações comerciais, ou seja, o cheque ou a duplicata descontada refere-se a uma operação comercial não contabilizada. Portanto, a mera justificativa de que o crédito bancário se refere a um desconto de cheque ou duplicata não tem o condão de comprovar a efetiva origem e, sobretudo, demonstrar que o valor não integra a receita tributável do contribuinte ou que já tenha sido tributada.

Raciocínio semelhante pode-se aplicar às liberações de crédito vinculadas às operações comerciais. Como o contribuinte vende em nome próprio, a liberação, pelas instituições financeiras, de valores diretamente nas suas contas bancárias corresponde ao recebimento de parte do valor da operação comercial. Destarte, a simples referência ao contrato e ao recebimento do valor não justifica a origem. Para comprovar que se trata de efetivo empréstimo, ou seja, de que se trata de um passivo exigível e não de uma receita, o contribuinte deveria demonstrar que suportou efetivamente o pagamento do empréstimo.

Na esteira dessas observações, tenho como suficiente a detalhada análise da DRJ sobre os elementos probatórios relativos às operações de financiamento próprios e de terceiros, devendo a decisão de piso ser mantida por seus fundamentos.

Quanto à questão das **transferências de valores entre contas de mesma titularidade**, apesar a aparente contradição apontada na impugnação, tenho que a DRJ analisou a questão com adequada acuidade. As operações com histórico *DOC-D* e *TED-D* já haviam sido excluídas pela autoridade lançadora. As operações com histórico *Transf Tb* foram excluídas da autuação pela decisão *a quo*, quando da análise do item anterior, que tratou das operações de crédito.

Quanto aos **cheques devolvidos**, a DRJ realizou exame detalhado e não procede o argumento genérico lançado pelo contribuinte de que a instância de piso tenha examinado os documentos comprobatórios a partir de pequena amostragem.

Assim, penso que, em relação a estas duas alegações, a decisão da DRJ também deva ser mantida incólume.

Sobre os **valores de comissões**, o contribuinte argumenta que a DRJ deixou de examinar os documentos anexos "Brad 14", "BBrasil 06", "BBrasil 08" e "BBrasil 16".

Segundo as próprias anotações do contribuinte em suas demonstrações, os quatro anexos referem-se a comissões recebidas de bancos, ou seja, os elementos probatórios demonstram que se trata de valores tributáveis. Ademais, nenhum dos documentos demonstra que os valores tenham composto as receitas tributáveis declaradas espontaneamente. Portanto, não há como excluí-los da base de cálculo dos tributos apurada de ofício.

Por fim, em relação à **tributação favorecida do artigo 5º da Lei nº 9.716/98**, conclui-se que o contribuinte não preencheu os requisitos necessários para fazer jus ao benefício, uma vez que não emitiu as notas fiscais de entrada e de saída, não escriturou as operações comerciais e a respectiva movimentação financeira na contabilidade.

Quanto à **apuração por meio da presunção legal do artigo 42 da Lei nº 9.430/96**, adoto as razões de decidir do acórdão *a quo*:

4 Omissão de Receitas. Depósitos/créditos recebidos em contas bancárias. Presunção Legal.

47. O litigante argumenta que a jurisprudência é no sentido de que é prática vedada a utilização da movimentação financeira de entradas, como forma de, simplesmente e por si só, mensurar os aspectos quantitativos de tributos/especialmente dos que foram objeto dos autos de infração em análise; aduz que a movimentação financeira apurada em contas correntes não é prova de capacidade econômica, sendo que a sua utilização, como no caso em tela, caracteriza desrespeito ao princípio constitucional esculpido no §1º do art. 145 da CF, de 1988.

48. Como já se destacou neste voto, descabe à instância administrativa, julgar constitucionalidade ou legalidade de legislação regularmente editada; no que tange à utilização dos ingressos de recursos em contas do contribuinte mantidas em instituições bancárias, cabem os esclarecimentos a seguir.

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

50. 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.

51. 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.

52. Primeiramente, veja-se o que determina a legislação pertinente, art. 42 da 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.

§ 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.

53. 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.

54. 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.)”

55. 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.

56. A partir de 1997, entretanto, o assunto em tela passou a ser disciplinado de forma diferente do previsto na Lei nº 8.021, de 1990: foi promulgada a já transcrita Lei nº 9.430, de 1996, que no art. 42, e 88, XVIII, com a alteração do art. 4º da Lei nº 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 nº 8.021, de 12 de abril de 1990.

57. 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.

58. 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 nº 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 nº 9.430, de 1996, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos depositados em nome do fiscalizado, em instituições financeiras.

4.1 DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

59. Como descrito, o contribuinte foi reiteradamente intimado a comprovar qual era a origem dos recursos recebidos; os documentos e provas que apresentou foram considerados pelo autuante e a omissão de receitas foi autuada em relação aos depósitos não justificados.

60. Ocorre, no presente caso, a presunção legal já descrita neste voto, sobre a qual se aduz a seguinte explanação: 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.

61. 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.

62. 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.

63. 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.

64. No texto a seguir reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda Pessoas Jurídicas, JUSTECRJ, 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.*)

65. 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. (Grifouse)

66. 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.

67. Tem-se que os depósitos autuados 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.

68. 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.

69. 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.

70. Portanto, descabe o argumento de que depósitos bancários cuja origem não foi esclarecida pelo contribuinte, regularmente intimado para tal, não tenham base legal para serem presumidos como receita omitida.

Portanto, tenho que, no mérito, o recurso voluntário deve ser negado e a decisão da DRJ deve ser mantida incólume.

Qualificação da multa.

Neste aspecto, argumenta o contribuinte que a qualificação da multa fere o disposto na Súmula CARF nº 25, *verbis*:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Contudo, restou comprovado que a qualificação da multa não foi calcada tão-somente da presunção de omissão de receitas. Conforme bem destacado pela autoridade lançadora,

Conforme está comprovado, o contribuinte fraudou sua escrita contábil e declarações ao fisco pois o livro Diário (fls. 102 a 213), não registrou nenhuma operação com os bancos Real, Santander, Safra, Votorantim e Banco do Brasil, cujos extratos encontram-se às fls. 304 a 369, omitindo o registro de receitas com o intuito de eximir-se dos tributos que ora constituímos de ofício, ficando evidente o intuito de fraude, passível da qualificação das multas, com base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei no. 11.488, de 15 de junho de 2007.

(...)

Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

No caso em tela é inequívoco a intenção do agente, pois não registrou em sua contabilidade e não prestou os esclarecimentos à fiscalização sobre a origem de vultuosas quantias depositadas em conta correntes mantidas em instituições bancárias, o que revela, em tese, a intenção dolosa na conduta adotada, tendente a subtrair valores da tributação, sendo legítima, portanto, a duplicação da multa na forma prevista no § 1º do art. 44 da Lei no 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, conforme citado anteriormente.

Não se pode olvidar que os elementos probatórios apresentados pelo contribuinte, mesmo que não tenham o condão de comprovar efetivamente a origem de cada crédito bancário, comprovam para além de qualquer dúvida razoável que ele - reiteradamente, ao longo de todo o período fiscalizado - deixou de emitir notas fiscais de entrada e saída e omitiu na escrita contábil e fiscal, bem como nas declarações, operações comerciais e de prestação de serviços. Também deixou de registrar diversas contas bancárias e as respectivas movimentações.

Tal conduta reiterada e em valores vultuosos denota o dolo e amolda-se à hipótese de sonegação contida no artigo 71, I, da Lei nº 4.502/1964, que autoriza a qualificação da multa de 75% para 150%, conforme a dicção do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Conclusão.

Diante do exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade do lançamento de ofício e de nulidade da decisão de piso e, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Carlos André Soares Nogueira - Relator