



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.722692/2011-18
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.343 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de fevereiro de 2021
Recorrente ALVES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. DISTINÇÃO FÁTICA RELEVANTE ENTRE OS CASOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não resta configurada a divergência jurisprudencial quando há, entre o caso recorrido e os casos paradigmáticos, uma distinção fática relevante e determinante para o alcance de conclusões diversas com relação a uma mesma matéria de direito. Ausente a similitude fática necessária ao prosseguimento do feito, não deve ser conhecido o recurso especial com relação ao ponto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

CHEQUES DEVOLVIDOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA RECEITA OMITIDA

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira cuja origem a pessoa jurídica não comprovar. No regime de competência, a apuração da receita bruta é indiferente ao efetivo recebimento, ou não, dos valores relativos à operação. Contudo, a devolução de um cheque, por ausência de fundos, não tem o condão de ser caracterizado como receita, mesmo diante da presunção legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial somente em relação ao tema “exclusão dos cheques devolvidos da base de cálculo dos depósitos bancários”, e, no mérito, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por ALVES LTDA (fls. 698 e seguintes) em face do acórdão n.º 1302-002.619 (fls. 588 e seguintes), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso voluntário.

Foram opostos embargos ao acórdão recorrido, os quais foram acolhidos pelo colegiado, por unanimidade de votos, com efeitos infringentes, apenas para afastar da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas não operacionais relativas a aluguéis de imóveis (acórdão n.º 1302-003.285), não sendo tais questões, contudo, relevantes ao presente julgamento.

O acórdão n.º 1302-002.619 restou assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2010

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira cuja origem a pessoa jurídica não comprovar.

BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base em sua receita bruta.

DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS Tais deduções, para serem aceitas, devem estar devidamente contabilizadas e comprovadas.

JUROS DE MORA Os juros de mora são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa.”

No presente processo discute-se, em síntese, o lançamento de ofício por omissão de receitas de aluguéis de imóveis e de depósitos bancários de origem não comprovada.

No recurso especial, o contribuinte insurge-se contra a decisão recorrida com relação a dois pontos, a seguir especificados.

(i) Exclusão dos cheques devolvidos da base de cálculo da omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, para o qual apresentou como paradigmas os acórdãos n.º 108-09.730 e n.º 1202-00.349, cujas ementas estão a seguir transcritas, no que importa ao caso, sintetizando o quanto defende a recorrente:

Acórdão n.º 108-09.730:

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - VALOR TRIBUTÁVEL - CHEQUES DEVOLVIDOS - Os valores correspondentes a depósitos bancários não confirmados,

em virtude da ocorrência de cheques devolvidos, não podem ser considerados como base de cálculo do IRPJ lançado pela constatação de omissão de receitas, presunção legal prevista no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, por não configurarem a hipótese tributária descrita no referido artigo.”

Acórdão n.º 1202-00.349:

“DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA, CHEQUES DEVOLVIDOS. Cheques devolvidos não correspondem créditos de valores em conta de depósito mantida em instituição financeira, motivo que devem ser excluídos da omissão de receita apurada.”

(ii) Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, para o qual apresentou como paradigmas os acórdãos n.º 3201-004.868 e n.º 3201-003.725, ambos os quais proveram os recursos voluntários lá apresentados sob o fundamento da aplicação, ao caso, da decisão proferida pelo STF no Recurso Extraordinário n.º 574.706-MG, em sede de repercussão geral. A ementa e excerto do voto do acórdão n.º 3201-004.868 a seguir reproduzidos sintetizam o entendimento defendido no recurso:

Acórdão n.º 3201-004.868:

“EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. APLICAÇÃO DO PARADIGMA POSTERIOR SUA PUBLICAÇÃO. ART. 1.040. CPC.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços ICMS não compõe a base de incidência do PIS e da COFINS.

O Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 574.706, em sede de repercussão geral, decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

“A sistemática prevista no artigo 1.040 do Código de Processo Civil sinaliza, a partir da publicação do acórdão paradigma, a observância do entendimento do Plenário, formalizado sob o ângulo da repercussão geral.” (AI 523706 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 10/04/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe109 DIVULG 01062018 PUBLIC 04062018)”

Trecho do voto:

“Ressalta-se que o Pretório Excelso tem aplicado o entendimento em que não é necessário aguardar o julgamento dos Embargos de Declaração do RE 574706, vejamos:

COFINS E PIS – BASE DE CÁLCULO – ICMS – EXCLUSÃO. O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços– ICMS não compõe a base de incidência do PIS e da COFINS. Precedentes: recurso extraordinário 240.785/MG, relator ministro Marco Aurélio, Pleno, acórdão publicado no Diário da Justiça de 8 de outubro de 2014 e recurso extraordinário nº 574.706/PR, julgado sob o ângulo da repercussão geral, relatora ministra Cármen Lúcia, Pleno, acórdão veiculado no Diário da Justiça de 2 de outubro de 2017. **REPERCUSSÃO GERAL – ACÓRDÃO – PUBLICAÇÃO – EFEITOS – ARTIGO 1.040 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. A sistemática**

prevista no artigo 1.040 do Código de Processo Civil sinaliza, a partir da publicação do acórdão paradigma, a observância do entendimento do Plenário, formalizado sob o ângulo da repercussão geral.

(...)"

O recurso foi admitido por meio do despacho de fls. 788 e seguintes.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 797 e seguintes) defendendo, preliminarmente, o não conhecimento do recurso com relação à matéria ***“exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS”***, porque a divergência entre as decisões seria decorrente do fato de que *“os acórdãos apresentados como paradigmas, analisaram a questão da inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS a luz da decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 574.706, discussão que não chegou a ser desenvolvida no acórdão recorrido, uma vez que considerou o relator que não havia o correto registro contábil dos eventos alegados”*. Ou seja, as decisões confrontadas *“analisaram conjuntos probatórios totalmente distintos”*, tendo o relator da decisão recorrida *“consider[ado] que a falhas na escrita contábil do contribuinte impossibilitam o reconhecimento da pretendida exclusão”*.

E, no mérito, defende que a decisão proferida pelo STF no RE nº 574.706/PR ***não foi objeto de trânsito em julgado, tendo em vista a oposição de embargos declaratórios para modulação de seus efeitos***, de sorte que, não sendo definitiva, não pode servir de fundamento para autorizar de plano a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. E, quanto à exclusão dos cheques da base de cálculo, requer a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima.

Entretanto, em face das alegações formuladas em contrarrazões relativas à ausência de demonstração da divergência jurisprudencial alegada, deve-se averiguar, inicialmente, se o recurso deve ser conhecido ou não com relação à matéria ***“exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS”***.

Entendo que assista razão à PFN.

De fato, nenhum dos dois paradigmas acostados pela recorrente (acórdãos nº 3201-004.868 e nº 3201-003.725) tratava de caso em que se analisasse a aplicação do entendimento manifestado pelo STF no Recurso Extraordinário nº 574.706 a uma ***omissão de***

receitas, como ocorre no caso dos autos. E esta circunstância específica configura uma distinção fática **relevante e determinante**, neste caso, para a não configuração do dissídio jurisprudencial, conforme se demonstra a seguir.

O acórdão nº 3201-004.868, por exemplo, tratava de “*pedido de compensação lastreado em crédito de COFINS paga a maior, em razão de o ICMS ter sido incluído na base de cálculo da contribuição*”.

Evidentemente, portanto, que, naquele caso, há uma perfeita identificação do quanto deva ter sido recolhido a maior (de Cofins) em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo daquela contribuição, e isto decorre precisamente do presumível fato de que se trata de *operações devidamente identificadas (e contabilizadas) pelo contribuinte*, representativas do seu alegado direito.

O acórdão nº 3201-003.725, por sua vez, trata de lançamento de ofício de PIS e de Cofins decorrentes da “*glosa de valores indevidamente incluídos no cômputo da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade*” dessas contribuições.

Neste caso, mais uma vez, é evidente que a glosa em questão se refere a operações específicas e *devidamente identificadas (e contabilizadas) pelo contribuinte*, sobre as quais torna-se possível saber, se o caso, qual foi o valor do ICMS incidente sobre elas, de sorte a bem poder determinar, uma vez decidido o mérito da questão controversa de direito, qual o valor passível de exclusão das bases de cálculo (uma vez que seja este o entendimento do colegiado julgador).

O seguinte excerto do relatório daquela decisão paradigmática bem evidencia que, naquele caso, havia uma perfeita identificação de qual seria o valor reclamado a este título (destaquei):

“(…) diz que improcedem as infrações de PIS e Cofins descritas no item 4 e subitens do Termo de Verificação Fiscal à fls. 23/28; primeiro que deve ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores do ICMS, conforme entendimento do Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), **apresentando, dessa forma, quadro demonstrativo dos valores de ICMS incidentes sobre as vendas de 2005 e 2006 que devem ser excluídos dos períodos autuados;**”

No caso dos autos, contudo, a situação fática é completamente distinta. Não se trata de operações *devidamente identificadas (e contabilizadas) pelo contribuinte*, a respeito das quais requer-se a dedução do valor do ICMS sobre elas incidente.

Trata-se de receitas *omitidas e não escrituradas*, acerca das quais a contribuinte simplesmente não fez qualquer mínimo esforço de demonstração de qual seria o valor incidente sobre tais operações (presumivelmente em razão, talvez, da própria *impossibilidade* de assim fazê-lo).

Foram precisamente circunstâncias fáticas e específicas as razões pelas quais a decisão recorrida assim firmou o seu entendimento, *verbis*:

“Na forma fundamentada no Acórdão recorrido, nota-se que, **a dedução** de qualquer um dos eventos descritos nos incisos do artigo acima **dependeria**,

cumulativamente (a) do seu prévio e correto registro contábil e (b) da comprovação tanto (b.1) de sua efetividade quanto (b.2) de que a Recorrente já não se haja valido, anteriormente, destas deduções no cálculo do PIS e da COFINS.

Assim, **por se tratar de omissão de receita e por não haver escritas contábeis e comerciais a respeito**, não há como acolher o pedido da Recorrente quanto à pretendida exclusão.”

Veja-se que tal entendimento é absolutamente *desvinculado* da questão de direito relativa à aplicação ou não do entendimento manifestado pelo STF no Recurso Extraordinário n.º 574.706 ao caso. Incidentalmente, aliás, esta alegação específica (aplicação do RE n.º 574.706) não foi ***sequer mencionada*** no recurso voluntário, e nem tampouco nos próprios embargos apresentados pelo contribuinte ao acórdão n.º 1302-002.619, somente vindo a aflorar por ocasião da apresentação do recurso especial.

Assim, diante da total dissimilaridade fática entre os casos, não é possível extrair-se, de seu confronto, a divergência alegada.

Enquanto os casos paradigmáticos trataram de *operações devidamente identificadas (e contabilizadas) pelo contribuinte*, a respeito das quais foi demonstrado, nas razões de defesa, os valores que estavam sendo pleiteados, no caso dos autos trata-se de *receitas omitidas e não escrituradas*, não havendo a mínima demonstração de qual seria, supostamente, o valor incidente sobre tais operações, passível de dedução.

Em razão do exposto, não conheço do recurso apresentado, no que diz respeito à matéria ***“exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS”***. Dele conheço, portanto, apenas com relação à matéria ***“exclusão dos cheques devolvidos da base de cálculo dos depósitos bancários”***, no termos do despacho de admissibilidade.

Mérito

Exclusão dos cheques devolvidos da base de cálculo dos depósitos bancários

Pretende a recorrente que os cheques devolvidos sejam excluídos da base de cálculo da omissão de receitas apurada por depósitos bancários de origem não comprovada, porque, alegadamente, tais valores não configurariam a hipótese tributária descrita no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96.

Quanto à omissão de receitas apurada a partir de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, esclareça-se que a premissa permite a presunção, pois, neste caso, independe da contabilização dos referidos depósitos e da qualidade da escrituração, conforme se depreende da leitura do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, a seguir transcrito:

“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; (...)” (grifei)

Com a edição da mencionada Lei, a existência de depósitos cuja origem não tenha sido devidamente comprovada tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio se juntar ao elenco já existente.

Deste modo, sempre que o titular de conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, está o fisco autorizado/obrigado a proceder ao lançamento dos valores como omissão de receitas, considerando-se que a receita ou rendimento foi auferido ou recebido no mês em que foi efetuado o crédito junto à instituição financeira.

De acordo com o referido artigo, tem-se, ainda, que, restando comprovado que os valores são provenientes de receitas auferidas pela pessoa jurídica, não sendo demonstrando que os mesmos foram levados à conta de resultado, ou seja, que não foram computados na base de cálculo dos tributos e contribuições, devem ser submetidos às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Vale frisar que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 caracteriza-se como caso típico de presunção legal de omissão de receitas, no qual o ônus da prova, de forma expressa, é transferido para o contribuinte. Nos casos de presunções legais o ônus da prova fica invertido, cabendo ao contribuinte provar os fatos apurados. Sobre o assunto vale citar JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA (In: “Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas” – JUSTEC – RJ – 1979 – pág. 806.):

*“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”.
(Grifei)*

Portanto, para elidir a infração, deve a interessada comprovar a origem dos depósitos e, ainda, se realmente foram decorrentes de receitas auferidas, deve demonstrar que tais valores foram devidamente tributados.

Tal presunção legal, portanto, visa a alcançar aquela omissão de receitas já ocorrida (a venda sem nota, por exemplo), elegendo como hipótese material e momento de sua ocorrência a efetivação do depósito bancário (cuja origem não foi comprovada).

Nunca é demais repetir que a tributação não recai simplesmente sobre um depósito bancário, isoladamente considerado, mas sim **em razão da falta de esclarecimentos acerca da origem dos numerários depositados**, o que evidencia a correlação lógica estabelecida pelo legislador entre o fato conhecido (ser beneficiado com um depósito bancário sem demonstração de sua origem) e o fato desconhecido (auferir receita), e é esta correlação que dá fundamento à presunção legal em comento.

Devolução de cheques, por ausência de fundos, está fora de todo este arcabouço interpretativo acerca da presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários creditados em conta-corrente, pelo simples fato de que este ingresso não se traduz como crédito.

Quando um depósito bancário é realizado por meio de cheque ele não se efetiva se este não tiver fundos; o chamado “cheque devolvido”, na prática, funciona como um estorno de um depósito.

O cheque foi emitido, mas retornou à conta por ausência de fundos. Tal fato não pode ser considerado como “crédito de origem não comprovada”, até porque estes não poderiam ser considerados como “receita”.

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial interposto, e, na parte conhecida, dou provimento, para excluir da base de cálculo dos valores relativos à rubrica cheques devolvidos.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob