



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.723578/2012-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.005 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2021
Recorrente RENOVARE (SUCESSORA DE) TOULON E COMERCIO INDUSTRIA DE MODA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

O artigo 42 da lei 9.430/1996 estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira e em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não faça prova de sua origem, com documentação hábil e idônea, serão tributados como receita omitida.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONSEQUÊNCIAS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencida a Relatora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente (s) o conselheiro (a) Evandro Correa Dias.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ). Ao final, farei as complementações necessárias:

Trata o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 289.394,20, de Contribuição Social s/Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 167.744,56, de Programa de Integração Social (Pis), no valor de R\$ 100.957,33, e de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$ 465.957,11, dos quais o interessado tomou ciência em 11/04/2012, referente ao ano-calendário de 2008. Sobre os valores lançados incidiu multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e demais encargos de juros moratórios.

Nos termos expostos na descrição dos fatos no Termo de Verificação Fiscal, a atuação em foco decorreu dos seguintes fatos apurados no curso do procedimento fiscal.

A ação fiscal teve início com a lavratura do termo de início de fiscalização em 24/02/2011, com ciência pessoal, onde foram solicitados além de outros documentos e livros, os extratos bancários; além deste, foram emitidos termos de intimação datados de 13/04/2011 e 06/06/2011, ambos com ciência pessoal, solicitando a apresentação dos extratos bancários pertencentes a empresa fiscalizada.

Em atendimento as solicitações da fiscalização, foi apresentado apenas o extrato do Banco Mercantil do Brasil, referente a cartões de crédito.

Quanto ao restante das contas correntes, nada foi apresentado. A alegação do fiscalizado foi a demora das instituições financeiras para a sua apresentação.

Em 04/08/2011, foram novamente solicitados os extratos bancários e novamente não houve atendimento;

A obtenção dos extratos bancários foi possível através da quebra do sigilo bancário pela via administrativa, conforme Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), assinada pela Sra. Delegada Adjunta da DRF I/Rio de Janeiro, datada de 23 de agosto de 2011, tendo em vista que, após as solicitações realizadas através dos termos de intimação datados de 24/02/2011, 13/04/2011, 06/06/2011 e 04/08/2011, a empresa fiscalizada apenas apresentou extrato bancário de uma conta corrente pertencente ao Banco Mercantil S/A.(cartões de credito);

Por esta razão foram emitidas as requisições de movimentações financeiras a cada banco, e que, após a apresentação dos extratos bancários, a fiscalização procedeu a sua depuração, tendo efetuado os seguintes procedimentos:

- foi trabalhada apenas a coluna referente aos depósitos no decorrer do ano de 2008 (ingressos de recursos), tendo a fiscalização efetuado as seguintes exclusões: ingressos relativos à operação de capital de giro, resgate de aplicação financeira, devoluções de cheques, estornos de lançamentos, transferências entre agência, transferência da mesma titularidade, transferência conta investimento para c/c, capital de giro parcelado, baixa automática poupança e corte no valor dos depósitos de R\$ 200,00.

- após o procedimento acima, a fiscalização elaborou quadros demonstrativos, por instituição financeira e conta corrente, que indicam apenas os depósitos bancários do período.

- através de termo de intimação, a fiscalização submeteu à apreciação da empresa fiscalizada para que procedesse a sua análise, indicando novos valores que, apesar de indicarem ingressos de recursos, não representassem receitas que compusessem a base de cálculo dos tributos federais, tais como PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, bem como informasse, por escrito, a origem dos depósitos bancários constantes de suas contas-

correntes. A empresa fiscalizada foi alertada para o fato de que as solicitações de exclusão de valores deveriam ser acompanhadas de documentação comprobatória hábil idônea para atendimento do pleito.

- foi anexada ao termo de intimação fiscal uma via dos extratos bancários de forma individualizada por instituição financeira e contas-correntes, e os quadros demonstrativos de depósitos bancários correspondentes que foram analisados pela empresa.

Em atendimento, foram apresentados pela empresa fiscalizada quadros demonstrativos representativos de análise de movimentação financeira efetuada pela empresa fiscalizada, onde foram informadas que as origens de determinados depósitos bancários, no decorrer do ano calendário de 2008, são oriundas de transferências de valores entre as diversas contas correntes e instituições financeiras. Após análise do material apresentado, a fiscalização procedeu as exclusões dos depósitos de origem comprovada.

Excluídos os depósitos de origem comprovada, ainda restaram depósitos sem comprovação, valores esses que compuseram novos quadros demonstrativos, sendo agora indicado o valor de depósito mensal.

Ainda segundo a fiscalização, esses valores, consolidados por conta corrente de forma mensal, foram agrupados por instituição bancária também de forma mensal, e finalmente esses totais foram comparados com a receita declarada através de DACON.

Fruto desta comparação, resultaram as seguintes diferenças:

PERIODO	DACON	DEPOSITOS	DIFERENÇA
JANEIRO	2.833.765,75	7.360.421,48	4.576.655,73
FEVEREIRO	2.440.131,09	4.625.885,91	2.185.754,82
MARÇO	3.383.373,63	5.112.588,38	1.729.214,75
ABRIL	2.421.944,09	4.157.363,39	1.735.419,30
MAIO	3.019.803,62	4.319.974,64	1.300.171,02
JUNHO	4.932.989,45	4.196.465,13	(736.524,32)
JULHO	3.221.266,07	4.353.738,00	1.132.471,93
AGOSTO	3.539.793,26	4.745.080,91	1.205.287,65
SETEMBRO	3.116.836,40	4.378.282,40	1.261.446,00
OUTUBRO	3.044.567,50	3.450.051,51	405.484,01
NOVEMBRO	4.246.681,87	4.087.829,25	(158.852,62)
DEZEMBRO	12.430.220,93	8.297.824,89	(4.132.396,04)

Esses demonstrativos foram submetidos à empresa fiscalizada, através do termo de intimação fiscal, datado de 08/02/2012, com ciência pessoal. Em resposta foi informado: “Comunicamos que não localizamos origem dos depósitos que foram citados, por conta corrente mensal das instituições bancárias”.

Diante aos fatos anteriormente narrados, a fiscalização procedeu a tributação das diferenças positivas apuradas relativas a depósitos bancários sem comprovação de sua origem, caracterizado como OMISSÃO DE RECEITAS, conforme preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Tendo em vista que a empresa fiscalizada apurou o imposto pela modalidade de Lucro Presumido, a fiscalização procedeu a tributação da omissão apurada de acordo com a opção efetuada, obedecendo o que determina o art. 288 do Decreto 3.000/99.

Por via reflexa foram tributadas as contribuições sociais para com o PIS, COFINS e CSLL

Inconformado, o interessado apresentou impugnação, em 07/05/2012, alegando, em síntese, o seguinte:

. que é ônus do Fisco a prova da ocorrência dos elementos configuradores do fato impositivo; que, quando promover lançamento de ofício, o Fisco deve comprovar, de forma inequívoca, a situação concreta que corresponde à hipótese legal definidora do fato gerador do tributo que está sendo lançado.

- . que no caso presente o lançamento recaiu sobre suposta "presunção" de omissão de receita, sem levar em conta algumas das mais usuais ocorrências antecedentes à ação fiscal, sem buscar a verdade material que deve prevalecer.
- . que as vendas realizadas com recebimentos postergados através de cheques pré-datados, em período imediatamente anterior ao fiscalizado, foram integralmente tributadas naquela oportunidade, haja vista a imediata emissão dos cupons fiscais de venda correspondentes; que, todavia, os cheques só vieram a ser depositados nos meses de seus vencimentos, todos no ano seguinte, ou seja, no ano-calendário de 2008.
- . que as vendas realizadas através de cartões de crédito em período imediatamente anterior ao fiscalizado, com parcelas a vencer no ano de 2008, foram integralmente tributadas naquela oportunidade, haja vista a imediata emissão dos cupons fiscais de venda correspondentes; que, todavia, as parcelas das Operadoras de Cartões de Crédito só vieram a ser creditadas nas contas bancárias nos meses de seus vencimentos, todas no ano seguinte, ou seja, no ano-calendário de 2008.
- . que a prova disso poderá ser constatada na "Página 3" do "Termo de Verificação Fiscal", anexo aos Autos de Infração, onde consta que no mês de DEZEMBRO a Receita declarada e tributada somou R\$ 12.430.220,93, enquanto que os depósitos realizados totalizaram R\$ 8.297.824,89.
- . que a diferença, para menos, nos depósitos bancários, no montante de R\$ 4.132.396,04, refere-se exatamente às receitas já tributadas em 2008, cujos recebimentos só aconteceram no ano seguinte (2009), quando as operadoras de Cartão de Crédito fizeram os créditos parcelados nas contas bancárias (idem para os cheques pré-datados).
- . que ocorreu erro na base de cálculo.
- . que o "Termo de Verificação Fiscal", às fls. 3, relaciona as seguintes "diferenças" negativas: junho/2008 = R\$ 736.524,32; novembro/2008 = R\$ 158.852,62 e dezembro/2008 = R\$ 4.132.396,04.
- . que estas parcelas negativas não se somaram, algebricamente, ou seja, não foram unificadas para formar as bases de cálculos trimestrais quando da apuração do IRPJ e da CSLL.
- . que, como se observa, o Fisco não promoveu a adaptação da matéria impositiva às peculiaridades do sujeito passivo.
- . que as bases de cálculo, que mensuram a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico, encontram-se infirmadas, face ao erro em sua quantificação, resultando em que não prospere o lançamento.
- . que é imperioso, portanto, o cancelamento dessas exigências, eis que remanesce dúvida razoável sobre a procedência da exação. Cita ementas do Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais.
- . que as razões expostas como elementos de Impugnação e manifestação de inconformismo sobre o principal, multa e juros, sejam extensivos aos lançamentos reflexos (CSLL, Pis e Cofins).
- . que, com relação ao Pis e Cofins, nos autos não se encontra provado que os valores apontados como base de cálculo para o lançamento sejam, de fato, faturamento, base de cálculo destas contribuições. O Fisco valeu-se de uma presunção.
- . que as presunções erigidas pelo ordenamento jurídico para determinado tributo (IRPJ) não podem se vincular a outros tributos (PIS/COFINS), sem que haja expressa, clara e indubitável regra jurídica determinante.
- . que nestas exigências de PIS/COFINS verificou-se a ausência do fato gerador que ensejasse a tributação, não cabendo ao fisco estender a abrangência da norma além do que a mesma se proponha alcançar.

Em 27/06/2012, o interessado apresentou aditamento à impugnação, alegando, em síntese, o seguinte:

. que o Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011, dispendo sobre o processo tributário, em seu art. 57, §§ 4o; 5o; 6o e 7o, admite a juntada de prova documental, depois de apresentada a Impugnação, na ocorrência das circunstâncias ali previstas. Cita outras leis que tratam da mesma questão.

. que, no Aditamento, propõe confirmar e solidificar os fundamentos básicos já invocados, à luz de irrefutáveis provas documentais.

. que, no curso do procedimento fiscal, no afã de apresentar ao Fisco os documentos para os quais estava sendo diretamente intimada, a Impugnante acabou não completando, devidamente, os esclarecimentos ao deixar de exibir, também, os comprovantes relativos aos cartões de crédito.

. que sente-se, assim, no dever/direito de comparecer aos autos para complementar os esclarecimentos e demonstrar que as "diferenças para menos", nos depósitos bancários, ficam plenamente sanadas quando se verifica que os depósitos foram realizados por Administradoras de Cartões de Crédito, porém referem-se a receitas pertencentes a meses anteriores, integralmente tributadas naquelas oportunidades.

. que detalha, mês a mês, as parcelas depositadas pelas Administradoras de Cartões, identificando os meses em que ocorreram as receitas já tributadas, conforme planilhas elaboradas.

. que ficou demonstrado que o somatório dos depósitos de Cartões de Crédito é sempre superior aos valores apontados como diferenças não justificadas, em cada período, nos autos de infração.

. que para a comprovação dos dados que compõem os demonstrativos analíticos, mês a mês, bem como, do comparativo sintético, estão foram anexadas à petição de aditamento planilhas extraídas da escrituração contábil, autenticadas pelo profissional responsável.

Em 30 de maio de 2019, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferida a diligência desnecessária, tendo em vista que para comprovar os fatos alegados na impugnação, bastaria a juntada, aos autos, da documentação comprobatória, nos termos do art. 15 do Decreto n.º 70.235/1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

CSLL/PIS/COFINS. DECORRÊNCIA.

Subsistindo o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhem os autos de infração lavrados por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal existente entre eles.

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS QUE NÃO CONSTITUEM FATURAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO PELO CONTRIBUINTE.

O ônus de comprovação da existência de receita não tributável da contribuição do Pis e da Cofins, referente aos depósitos bancários de origem não comprovada, é do contribuinte, e, não logrando a comprovação, a totalidade desses depósitos bancários serão tributados com base no art. 42 da Lei 9.430/1996.

Cientificada (AR fls. 3044), a contribuinte interpôs o recurso voluntário (fls. 3049/3064), no qual reitera as alegações já suscitadas quando da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

Conforme exposto no relatório, a ação fiscal teve início com a lavratura do termo de início de fiscalização em 24/02/2011, com ciência pessoal, onde foram solicitados além de outros documentos e livros, os extratos bancários; além deste, foram emitidos termos de intimação datados de 13/04/2011 e 06/06/2011, ambos com ciência pessoal, solicitando a apresentação dos extratos bancários pertencentes a empresa fiscalizada. Confira-se:

CONTEXTO

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e na forma do disposto no art. 7º da Lei nº 2.354/54 e no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, damos início à fiscalização do contribuinte acima identificado, INTIMANDO-O a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias a contar da ciência deste termo, os elementos abaixo especificados:

- Livro Diário
- Livro Razão
- Contrato Social e alterações posteriores (05 exercícios)
- Extratos Bancários
- Livro Registro de Entradas de Mercadorias;
- Livro Registro de Saídas de Mercadorias;
- Livro de Inventário.
- Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)

- PERÍODO ABRANGIDO - ANO CALENDÁRIO DE 2008

O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal utilizando o programa Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, www.receita.fazenda.gov.br, onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso

Além dos livros fiscais acima mencionados, a autoridade fiscal emitiu outros dois termos de fiscalização, datados de 13/04/2011 e 06/06/2011, solicitando a apresentação dos extratos bancários por parte da empresa fiscalizada.

Em atendimento às solicitações, foi apresentado apenas o extrato do banco mercantil referente a cartões de crédito. Diante da não apresentação de todos os extratos bancários, a autoridade fiscal obteve os demais extratos bancários por meio da quebra de sigilo bancário em razão da qual foram emitidas as requisições de movimentações financeiras de cada banco.

Logo em seguida, relata a autoridade fiscal as análises efetuadas para o lançamento dos tributos aqui discutidos nos seguintes termos:

- após o procedimento acima, elaboramos quadros demonstrativos por instituição financeira e conta corrente que indicam apenas os depósitos bancários do período, que através de termo de intimação submetemos a apreciação da empresa fiscalizada para que procedesse a sua análise, podendo vir a solicitar a exclusão de novos valores que apesar de indicarem ingressos de recursos não representassem receitas que compusessem a base de cálculo dos tributos federais, tais como PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, bem como informar, por escrito, a origem dos depósitos bancários constantes de suas contas-correntes. Alertamos, a empresa fiscalizada, para o fato de que as solicitações de exclusão de valores deveriam ser acompanhadas de documentação comprobatória hábil idônea para atendimento do pleito;

- anexamos ao termo de intimação fiscal uma via do extrato bancário de forma individualizada por instituição financeira e contas-correntes, e os quadros demonstrativos de depósitos bancários correspondentes que foram analisados pela empresa.

- em atendimento, foram apresentados quadros demonstrativos representativos de análise de movimentação financeira efetuada pela empresa fiscalizada, onde foram informadas que as origens de determinados depósitos bancários no decorrer do ano calendário de 2008, são oriundas de transferências de valores entre as diversas contas correntes e instituições financeiras;

- após análise do material apresentado, procedemos as exclusões dos depósitos de origem comprovada;

- excluídos os depósitos de origem comprovada, ainda restaram depósitos sem comprovação, valores esses que compuseram novos quadros demonstrativos, sendo agora indicado o valor de depósito mensal;

- esses valores consolidados por conta corrente de forma mensal, foram agrupados por instituição bancária também de forma mensal, e finalmente esses totais foram comparados com a receita declarada através de DACON;

- fruto desta comparação, resultaram as diferenças abaixo demonstradas:

PERÍODO	DACON	DEPOSITOS	DIFERENÇA
JANEIRO	2.833.765,75	7.360.421,48	4.576.655,73
FEVEREIRO	2.440.131,09	4.625.885,91	2.185.754,82
MARÇO	3.383.373,63	5.112.588,38	1.729.214,75
ABRIL	2.421.944,09	4.157.363,39	1.735.419,30
MAIO	3.019.803,62	4.319.974,64	1.300.171,02
JUNHO	4.932.989,45	4.196.465,13	(736.524,32)
JULHO	3.221.266,07	4.353.738,00	1.132.471,93
AGOSTO	3.539.793,26	4.745.080,91	1.205.287,65
SETEMBRO	3.116.836,40	4.378.282,40	1.261.446,00
OUTUBRO	3.044.567,50	3.450.051,51	405.484,01
NOVEMBRO	4.246.681,87	4.087.829,25	(158.852,62)
DEZEMBRO	12.430.220,93	8.297.824,89	(4.132.396,04)

- esses demonstrativos foram submetidos a empresa fiscalizada através do termo de intimação fiscal, datado de 08/02/2012, com ciência pessoal;

- em resposta foi informado:

" em resposta ao quadro contexto, 4º parágrafo do Termo de Intimação Fiscal nº do RPF/MPF 071800/00557/2011.

Comunicamos que não localizamos a origem dos depósitos que foram citados, por conta corrente mensal das instituições bancárias."

A transcrição acima é importante para evidenciar que, embora tenha solicitado os livros fiscais, os quais encontram-se juntados aos autos, em momento algum a autoridade fiscal menciona a ausência de escrituração dos referidos depósitos ou até mesmo a análise dos mencionados livros.

Em sua impugnação a Recorrente alegou o seguinte:

- a) que as vendas realizadas com recebimentos postergados através de cheques pré-datados, em período imediatamente anterior ao fiscalizado, foram integralmente tributadas naquela oportunidade, haja vista a imediata emissão dos cupons fiscais de venda correspondentes; que, todavia, os cheques só vieram a ser depositados nos meses de seus vencimentos, todos no ano seguinte, ou seja, no ano-calendário de 2008.
- b) que as vendas realizadas através de cartões de crédito em período imediatamente anterior ao fiscalizado, com parcelas a vencer no ano de 2008, foram integralmente tributadas naquela oportunidade, haja vista a imediata emissão dos cupons fiscais de venda correspondentes; que, todavia, as parcelas das Operadoras de Cartões de Crédito só vieram a ser creditadas nas contas bancárias nos meses de seus vencimentos, todas no ano seguinte, ou seja, no ano-calendário de 2008.
- c) . que a prova disso poderá ser constatada na "Página 3" do "Termo de Verificação Fiscal", anexo aos Autos de Infração, onde consta que no mês de DEZEMBRO a Receita declarada e tributada somou R\$ 12.430.220,93, enquanto que os depósitos realizados totalizaram R\$ 8.297.824,89.
- d) . que a diferença, para menos, nos depósitos bancários, no montante de R\$ 4.132.396,04, refere-se exatamente às receitas já tributadas em 2008, cujos recebimentos só aconteceram no ano seguinte (2009), quando as operadoras de Cartão de Crédito fizeram os créditos parcelados nas contas bancárias (idem para os cheques pré-datados).
- e) . que para a comprovação dos dados que compõem os demonstrativos analíticos, mês a mês, bem como, do comparativo sintético, estão foram anexadas à petição de aditamento planilhas extraídas da escrituração contábil, autenticadas pelo profissional responsável e que seria necessária a realização de diligência para análise da contabilidade.

A decisão recorrida, no entanto, negou o pedido de diligência e negou provimento à impugnação por entender que a contribuinte não de desincumbiu do ônus de comprovar a origem dos depósitos, uma vez que, por se tratar de presunção legal, a ela caberia o mencionado ônus. Confira-se:

O interessado, intimado a comprovar a origem dos recursos depositados nas suas contas bancárias, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, não apresentou documentação hábil e idônea neste sentido

Ao contrário do que alega o interessado na peça impugnatória, é ônus seu, e não do Fisco, a comprovação da origem dos recursos creditados em suas contas bancárias, por se tratar de uma presunção legal. Noutro giro, a previsão legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 inverte o ônus da prova.

O interessado alega que efetuou vendas com cheques pré-datados, e por meio de cartões de crédito, em período imediatamente anterior ao fiscalizado, e que as receitas provenientes destas vendas, em respeito ao regime de competência, foram integralmente tributadas naquela oportunidade, com a emissão de cupons fiscais.

Aduz, no que tange aos cheques, que os mesmos só vieram a ser depositados nos meses de seus vencimentos, todos no ano seguinte, ou seja, no ano-calendário de 2008.

Já no que se refere às parcelas provenientes das operações com cartões de crédito, argumenta que só vieram a ser creditadas nas contas bancárias nos meses de seus vencimentos, todas no ano seguinte, ou seja, no ano-calendário de 2008.

Por se tratar de presunção legal, cabe ao interessado o ônus de comprovar os fatos alegados nas peças impugnatórias.

Com relação às vendas por meio de cheques pré-datados, o interessado não junta qualquer documentação que comprove suas alegações.

No que tange às operações comerciais realizadas por meio de administradoras de cartão de crédito, o interessado, no aditamento à impugnação, elabora planilhas, supostamente extraídas da escrituração contábil, objetivando demonstrar as receitas de vendas, as quais teriam dado origem aos depósitos bancários. Contudo, não foram carreados aos autos documentos contábeis comprobatórios dos valores informados nas planilhas. A documentação juntada no aditamento à impugnação, ao que parece, é interna, extracontábil, do próprio interessado, desprovida de qualquer valor probante. Frise-se que não basta alegar que as planilhas foram extraídas da escrituração contábil. As alegações devem estar fundamentadas em documentação hábil e idônea, o que não ocorreu.

E mais, ainda que assim não o fosse, verifica-se que os valores contidos nas planilhas estão totalizados por mês. Ou seja, não estão individualizados por operação comercial. A meu juízo, o interessado referir, genericamente, que a origem dos recursos depositados nas contas bancárias seria decorrente de vendas de cartão de crédito, sem especificar, no entanto, a qual venda estaria vinculado aquele recurso depositado, *data venia*, não comprova a origem.

Para que a origem do recurso esteja comprovada, o interessado deve demonstrar, com documentação hábil e idônea (notas fiscais, faturas, etc.), a qual venda se refere o recurso depositado em conta bancária. Até porque, se o interessado não fizer a vinculação entre o recurso depositado e a venda efetuada anteriormente, identificando a nota fiscal que deu causa aquele recebimento, a fiscalização não tem como verificar se tal venda foi escriturada e oferecida à tributação, conforme determina o § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 (art. 287, § 2º, do RIR/1999).

Noutro giro, a origem do recurso depositado somente estará comprovada, se o interessado identificar a nota fiscal de venda que deu causa ao recebimento, hipótese que tornaria viável à fiscalização verificar se tal receita foi contabilizada e oferecida à tributação. Não basta a simples menção genérica de recebimento de cartão de crédito referente à venda a prazo efetuada anteriormente, se não for apresentada documentação hábil e idônea que individualize a venda.

Em seu recurso a Recorrente detalha, mês a mês as parcelas depositadas pelas administradoras de cartões de crédito identificando os meses em que as receitas foram tributadas. Reitera ao pedido de diligência.

Discordo da premissa adotada pela decisão recorrida. Isso porque, se é certo que, nas presunções legais, inverte-se o ônus da prova relativo ao fato gerador, permanece a autoridade fiscal com o dever de comprovar o fato indiciário previsto na lei. Vale dizer, a contribuinte entregou os seus livros fiscais e, em sua impugnação, apresentou evidências de que o sujeito passivo contabilizara os depósitos bancários relativos ao período autuado. Em relação às pessoas jurídicas que mantêm escrituração contábil e fiscal, sempre com o objetivo de fazer

prova do fato indiciário, é imprescindível que o fisco verifique, de antemão se os créditos bancários selecionados foram contabilizados ou não. Nesse sentido, mencione-se o voto do Acórdão n.º 107-08.282:

Não se sustentam, entretanto, as exigências calçadas na acusação de depósitos bancários, em relação aos quais a pessoa jurídica não teria comprovado, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações.

Ora, como dito, nas presunções legais o que o fisco não precisa provar é o fato presumido a omissão de receitas. Mas jamais está dispensado de fazer, de forma direta e cabal, a prova da ocorrência do fato índice.

A presunção trazida pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96 é uma poderosa ferramenta à disposição do fisco, mas ela deve ser manejada nos estritos limites e pressupostos de sua legalidade, não se admitindo que o fato indiciário depósito bancário sem origem que a sustenta seja provado de forma indireta.

Com efeito, dispõe o art. 42 da Lei n.º 9.430/96, na parte em que aplicável ao caso em exame:

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

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente, observado que não serão considerados:

I os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

Os grifos, em perfeita consonância com a teoria da prova nas presunções legais, não deixam margem a dúvidas de que a intimação para a comprovação deve especificar cada depósito e não o montante global de um período, ainda que mensal

Ao descrever a sistemática de escrituração contábil utilizada pela empresa, **o auditor fiscal é incisivo ao dizer que todos os depósitos bancários da empresa possuem como origem o dinheiro na conta caixa, chegando mesmo a asseverar que "não existe depósito bancário que não proceda da conta caixa"** (fls. 2.213).

No Demonstrativo que elaborou às fls. 2.216, a fiscalização, levando em conta as entradas mensais de caixa por vendas a vista, duplicatas recebidas, vendas do ativo permanente e outras receitas, aponta diferenças em relação aos depósitos bancários que relacionou.

Em outro ponto, ao abordar a conta contábil "Bancos Conta Movimento", a fiscalização afirma que "não existem depósitos bancários realizados por clientes/terceiros diretamente nesta conta".

Na diligência solicitada por esta Câmara, cujo resultado está às fls. 2.428 a 2.435, **a fiscalização confirma que as entradas em bancos tem origem contábil na conta caixa e que esta por sua vez, ainda contabilmente, era abastecida pela conta bancos.**

Fossem transações circulares entre contas do disponível, nenhuma irregularidade se apresentava, desde que a injeção de recursos novos dentro do círculo tivesse origem.

Eis o ponto central da questão. **Diz o fisco que os recursos contabilizados na conta caixa, tendo como origem a conta bancos, no caixa não ingressaram pois os cheques teriam sido compensados.**

Ora **manter em caixa recursos que já foram destinados a terceiros é suprimento fictício de caixa, visando exatamente cobrir lançamentos a crédito da conta que, não fossem os suprimentos, apresentaria saldo credor.** Se os lançamentos a crédito de caixa que provocariam o "estouro" estão representados pelos depósitos bancários, como dito pelo diligenciante, e os depósitos efetivamente aconteceram, conforme extratos, bastaria ao auditor excluir da conta caixa as entradas "justificadas" pelos cheques compensados que jamais poderiam permanecer no caixa.

Pronto, estaria desnudado o "esquentamento" de recursos via conta caixa. Lembre-se, **a fiscalização teve em mãos os extratos bancários da fiscalizada e pode comprovar, como destacou às fis.2.214, que não houve entradas, diretamente em bancos, de recursos de origem desconhecida.** O auditor confirmou que todos os depósitos bancários provinham da própria empresa (caixa) e não de terceiros, logo eventual infração só poderia se materializar na conta caixa.

Em outras palavras, eventuais recursos novos injetados no círculo só poderiam "brotar" dentro da própria conta caixa, principal abastecedora da conta bancos. A auditoria fiscal, portanto, deveria ter se concentrado na movimentação da conta caixa, ainda que tenha constatado que a maior parte dos depósitos em bancos tenha sido em cheque e DOCs, mas sempre tendo como origem contábil a conta caixa, pois essa era a sistemática adotada pela empresa.

Diz o fisco que essa tarefa se revelou impossível face aos lançamentos no livro Diário serem feito por totais mensais. Ora, mas o auditor dispunha dos extratos bancários fornecidos pela própria fiscalizada que são, por natureza analíticos.

Não consta dos autos intimação específica para que a fiscalizada apresentasse os livros auxiliares ou comprovasse as entradas e saídas de caixa de forma a "abrir os totais mensais a que alude a fiscalização. Logo, as partidas mensais não eram entrave à auditoria.

Depõe ainda contra as conclusões do fisco, no tocante aos depósitos bancários, o fato de que a fiscalização foi originada pelo indício representado pela divergência entre a receita bruta declarada pela fiscalizada no ano-calendário de 1998 de R\$ 6.576.634,56 e o total da movimentação bancária a crédito de R\$ 17.059.432,44 (fls. 2.211). Ocorre que, excluídas as transferências (fls. 2.216), os depósitos bancários líquidos no referido ano foram de R\$ 5.595.723,45.

Os Auditores Fiscais da Receita Federal, detém, com exclusividade, a prerrogativa do lançamento tributário. Reconheço que a busca da verdade real é árdua e espinhosa, mas é a contrapartida ao poder conferido pela Lei exigida dos agentes do fisco. Só assim o lançamento gozará de presunção de certeza e liquidez.

Em suma, as presunções legais não podem ser utilizadas sem que os fatos indutores estejam livres de dúvida

Nesse mesmo sentido, mencione-se a decisão proferida por esta turma de julgamento no Acórdão nº 1402.003.587, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE EXAME DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL APRESENTADA À FISCALIZAÇÃO. PRESUNÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

Inexistindo análise da escrituração mantida pela contribuinte, desconstituindo os fatos nela narrados ou atestando a ausência de registro da movimentação bancária, é insuficiente, para inversão do ônus da prova, o não atendimento de intimação para comprovação da origem de depósitos bancários.

Destaque-se o seguinte trecho do voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira

Bessa:

Neste contexto, à míngua de qualquer constatação registrada pela autoridade fiscal em face dos livros que lhe foram apresentados, não é possível extrair consequências de deficiências assim vislumbradas na escrituração dos depósitos bancários verificados nos períodos autuados. Tivesse a Fiscalização apontado a impossibilidade de identificar sua origem contábil em razão da escrituração resumida desacompanhada de livros auxiliares hipótese na qual se poderia, inclusive, cogitar de arbitramento dos lucros na forma do art. 530, II, "a" do RIR/99 ou mesmo em razão do registro dos depósitos em contrapartida à conta Caixa, algum litígio se estabeleceria acerca do ônus probatório do sujeito passivo acerca da origem dos depósitos bancários. Porém, o vício aqui identificado é precedente: a autoridade fiscal teve sob seu exame a escrituração contábil, mas não lhe negou validade nem criticou o seu conteúdo informativo.

(...)

No referido caso, distintamente do presente, a autoridade fiscal examinou a escrituração contábil, mas entendeu não comprovada a origem dos depósitos ao constatar que as receitas declaradas eram inferiores aos créditos líquidos apurados nas operações bancárias.

Ainda assim, o exame da escrituração contábil foi considerado insuficiente para caracterização da presunção legal, vez que não identificados depósitos não contabilizados ou contabilizados em contrapartida a origem questionável. Com maior razão, portanto, o procedimento fiscal aqui desenvolvido também não se prestaria a constituir a presunção legal imputada ao sujeito passivo.

No presente caso, a autoridade fiscal não declara os depósitos bancários contabilizados. Mas isto porque teve os livros contábeis em seu poder e se omitiu na análise, inviabilizando, assim, a inversão do ônus da prova em desfavor do sujeito passivo.

Nesse mesmo sentido, mencione-se a decisão proferida no Acórdão nº 1301-002.979, na qual o relator deixa claro que o lançamento deveria ser mantido, uma vez que a fiscalização teria se desincumbido do ônus de comprovar o fato indiciário:

No caso, o lançamento da omissão de receitas não se deu exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários). O fisco cotejou a escrituração contábil e fiscal, constatou que os depósitos bancários não foram escriturados nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, e lançou a título de omissão de receitas **apenas a diferença** entre as receitas escrituradas e os valores dos depósitos bancários a crédito não escriturados e de origem não escriturada.

Para fisco compete, assim, comprovar, mediante extratos bancários, a existência de depósitos bancários não registrados na escrituração contábil/fiscal e, ainda, que efetuada a intimação do contribuinte para fazer a comprovação da origem desses depósitos a

crédito em suas contas, restou não comprovada a origem desses recursos. Trata-se de fatos conhecidos (indiciários) que autorizam, por presunção legal, a tributação do fato probando (omissão de receitas).

No presente caso, com mais razão, a exigência não pode subsistir. A autoridade fiscal teve sob seu poder a escrituração contábil do sujeito passivo e não exteriorizou qualquer exame nela procedido, nem indicou qualquer vício que permitisse desconsiderar o que nela expresso. Não executou, assim, a análise individualizada exigida pelo art. 42, §3º da Lei n.º 9.430/96 e, portanto, não constituiu o indício exigido por lei para presunção da omissão de receitas e consequente inversão do ônus da prova.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso voluntário,

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

O Colegiado, por maioria de votos de seus membros, divergiu do entendimento da I. Relatora Junia Roberta Gouveia Sampaio quando deu provimento ao RV da recorrente e afastou os lançamentos de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS perpetrados pelo Fisco (fls. 1877/1906 e 1915) em razão de omissão de receitas (artigo 42, a Lei nº 9.430/1996) por constatação da existência de depósitos bancários de origem não comprovada.

Para fixação, reproduz-se o AI de IRPJ (fls. 1882/1883), sendo que os pertinentes aos demais tributos e contribuições têm a mesma formatação:

001 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA			
Valor referente a depósitos e investimentos, realizados junto a instituições financeiras, em que o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal, em anexo, que faz parte integrante ao auto de infração.			
Fato Gerador		Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/03/2008	R\$	4.576.655,73	75,00
31/03/2008	R\$	2.185.754,82	75,00
31/03/2008	R\$	1.729.214,75	75,00
30/06/2008	R\$	1.735.419,30	75,00
30/06/2008	R\$	1.300.171,02	75,00
30/09/2008	R\$	1.132.471,93	75,00
30/09/2008	R\$	1.205.287,65	75,00
30/09/2008	R\$	1.261.446,00	75,00
31/12/2008	R\$	405.484,01	75,00
ENQUADRAMENTO LEGAL			
Arts. 25 e 42 da Lei nº 9.430/96; art. 528 do RIR/99.			

A acusação fiscal (TVF – fls. 1873/1874), depois de narrar as etapas do procedimento e as intimações e respostas da fiscalizada, concluiu:

- após análise do material apresentado, procedemos as exclusões dos depósitos de origem comprovada;

- excluídos os depósitos de origem comprovada, ainda restaram depósitos sem comprovação, valores esses que compuseram novos quadros demonstrativos, sendo agora indicado o valor de depósito mensal;

- esses valores consolidados por conta corrente de forma mensal, foram agrupados por instituição bancária também de forma mensal, e finalmente esses totais foram comparados com a receita declarada através de DACON;

- fruto desta comparação, resultaram as diferenças abaixo demonstradas:

PERIODO	DACON	DEPOSITOS	DIFERENÇA
JANEIRO	2.833.765,75	7.360.421,48	4.576.655,73
FEVEREIRO	2.440.131,09	4.625.885,91	2.185.754,82
MARÇO	3.383.373,63	5.112.588,38	1.729.214,75
ABRIL	2.421.944,09	4.157.363,39	1.735.419,30
MAIO	3.019.803,62	4.319.974,64	1.300.171,02
JUNHO	4.932.989,45	4.196.465,13	(736.524,32)
JULHO	3.221.266,07	4.353.738,00	1.132.471,93
AGOSTO	3.539.793,26	4.745.080,91	1.205.287,65
SETEMBRO	3.116.836,40	4.378.282,40	1.261.446,00
OUTUBRO	3.044.567,50	3.450.051,51	405.484,01
NOVEMBRO	4.246.681,87	4.087.829,25	(158.852,62)
DEZEMBRO	12.430.220,93	8.297.824,89	(4.132.396,04)

- esses demonstrativos foram submetidos a empresa fiscalizada através do termo de intimação fiscal, datado de 08/02/2012, com ciência pessoal;

- em resposta foi informado:

" em resposta ao quadro contexto, 4º parágrafo do Termo de Intimação Fiscal nº do RPF/MPF 071800/00557/2011.

Comunicamos que não localizamos a origem dos depósitos que foram citados, por conta corrente mensal das instituições bancárias."

De seu lado, a defesa basicamente aduziu: a) ser ônus do Fisco comprovar os motivos do lançamento; b) nos casos de presunção de omissão de receita deve ser levado em conta algumas das mais usuais ocorrências antecedentes à ação fiscal; c) ter oferecido à tributação as vendas realizadas com recebimentos postergados através de cheques pré-datados, em período imediatamente anterior ao fiscalizado e que só foram depositados posteriormente; d) igualmente em relação às vendas realizadas através de cartões de crédito em período imediatamente anterior ao fiscalizado, com parcelas a vencer no ano de 2008, foram integralmente tributadas naquela oportunidade, porém, as parcelas das Operadoras de Cartões de Crédito só vieram a ser creditadas nas contas bancárias nos meses de seus vencimentos, todas no ano seguinte, ou seja, no ano-calendário de 2008; e) que a diferença, para menos, nos depósitos bancários, no montante de R\$ 4.132.396,04, refere-se exatamente às receitas já tributadas em 2008, cujos recebimentos só aconteceram no ano seguinte (2009), quando as operadoras de Cartão de Crédito fizeram os créditos parcelados nas contas bancárias (idem para os cheques pré-datados).

Expõe seu entendimento conceitual sobre a matéria, traz jurisprudência que entende lhe aproveitar, sustenta ter havido erro na base de cálculo apurada, diz que presunções erigidas pelo ordenamento jurídico para determinado tributo (IRPJ) não podem vincular outros tributos (PIS/COFINS) sem que haja expressa, clara e indubitável regra jurídica determinante, ter demonstrado que o somatório dos depósitos de Cartões de Crédito é sempre superior aos valores apontados como diferenças não justificadas, em cada período, nos autos de infração e encerra informando ter anexado à peça de defesa planilhas extraídas da escrituração contábil, autenticadas pelo profissional responsável.

A Turma *a quo* (fls. 3021/3031) afastou a diligência requerida e, na matéria de fundo negou provimento ao pleito ressaltando que, *“ao contrário do que alega o interessado na peça impugnatória, é ônus seu, e não do Fisco, a comprovação da origem dos recursos creditados em suas contas bancárias, por se tratar de uma presunção legal. Noutra giro, a previsão legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 inverte o ônus da prova. (...) Por se tratar de presunção legal, cabe ao interessado o ônus de comprovar os fatos alegados nas peças impugnatórias. Com relação às vendas por meio de cheques pré-datados, o interessado não junta qualquer documentação que comprove suas alegações. (...) A documentação juntada no aditamento à impugnação, ao que parece, é interna, extracontábil, do próprio interessado, desprovida de qualquer valor probante. Frise-se que não basta alegar que as planilhas foram extraídas da escrituração contábil. As alegações devem estar fundamentadas em documentação hábil e idônea, o que não ocorreu. E mais, ainda que assim não o fosse, verifica-se que os valores contidos nas planilhas estão totalizados por mês. Ou seja, não estão individualizados por operação comercial. A meu juízo, o interessado referir, genericamente, que a origem dos recursos depositados nas contas bancárias seria decorrente de vendas de cartão de crédito, sem especificar, no entanto, a qual venda estaria vinculado aquele recurso depositado, data venia, não comprova a origem. Para que a origem do recurso esteja comprovada, o interessado deve demonstrar, com documentação hábil e idônea (notas fiscais, faturas, etc.), a qual venda se refere o recurso depositado em conta bancária. Até porque, se o interessado não fizer a vinculação entre o recurso depositado e a venda efetuada anteriormente, identificando a nota fiscal que deu causa aquele recebimento, a fiscalização não tem como verificar se tal venda foi escriturada e oferecida à tributação, conforme determina o § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996”*.

Prossegue o Relator da decisão de 1º Piso assentando que *“a origem do recurso depositado somente estará comprovada, se o interessado identificar a nota fiscal de venda que deu causa ao recebimento, hipótese que tornaria viável à fiscalização verificar se tal receita foi contabilizada e oferecida à tributação. Não basta a simples menção genérica de recebimento de cartão de crédito referente à venda a prazo efetuada anteriormente, se não for apresentada documentação hábil e idônea que individualize a venda”*.

Para concluir incisivamente o voto condutor da decisão recorrida apontando que, *“a fiscalização, a meu juízo, cometeu, sim, uma falha na apuração das bases tributáveis dos tributos. No entanto, ao contrário do que alega o interessado, tal falha da fiscalização o beneficiou. Isso porque, pela descrição contida no tipo da presunção legal, os recursos creditados em conta bancária, cuja origem não estiver comprovada por documentação hábil e idônea, serão considerados como omissão de receita. Significa dizer que, se o interessado não comprova a origem dos recursos depositados, tais valores serão considerados como omitidos. Por óbvio, se estão omitidos, não podem*

estar declarados. Logo, não caberia à fiscalização ter subtraído as receitas declaradas na DACON dos depósitos bancários que não tiveram a origem dos recursos comprovada, justamente pelo fato de que as receitas declaradas não estarem incluídas nos depósitos bancários (receitas omitidas). Ora, se é descabida a exclusão das receitas declaradas da base de cálculo apurada, procedimento este que beneficiou o interessado, pela mesma razão não tem fundamento considerar na apuração das bases de cálculo as parcelas negativas, como pleiteia o interessado, já que estas são, nada mais, nada menos, as parcelas de receitas declaradas que excederam, no mês, os depósitos bancários. Portanto, como não cabe o agravamento da autuação, posto que já transcorrido o prazo decadencial, não cabe qualquer reparo na base de cálculo apurada”.

Acerca das alegações envolvendo os lançamentos de PIS e de COFINS, foi enfático o Acórdão ressaltando que tais exigências são mera decorrência “dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo o auto de infração matriz (IRPJ), igual sorte devem colher aqueles autos de infração lavrados por mera decorrência, tendo em vista o nexa causal entre eles. Portanto, são procedentes as autuações de CSLL, Pis e Cofins”.

Quando do julgamento do presente Processo no Colegiado, a I. Relatora Junia Roberta Gouveia Sampaio direcionou seu voto na seguinte linha de pensamento:

Discordo da premissa adotada pela decisão recorrida. Isso porque, se é certo que, nas presunções legais, inverte-se o ônus da prova relativo ao fato gerador, permanece a autoridade fiscal com o dever de comprovar o fato indiciário previsto na lei. Vale dizer, a contribuinte entregou os seus livros fiscais e, em sua impugnação, apresentou evidências de que o sujeito passivo contabilizara os depósitos bancários relativos ao período autuado. Em relação às pessoas jurídicas que mantêm escrituração contábil e fiscal, sempre com o objetivo de fazer prova do fato indiciário, é imprescindível que o fisco verifique, de antemão se os créditos bancários selecionados foram contabilizados ou não. Nesse sentido, mencione-se o voto do Acórdão n.º 107-08.282:

(...)

Nesse mesmo sentido, mencione-se a decisão proferida por esta turma de julgamento no Acórdão n.º 1402.003.587, cuja ementa é a seguinte:

(...)

Destaque-se o seguinte trecho do voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

(...)

Nesse mesmo sentido, mencione-se a decisão proferida no Acórdão n.º 1301-002.979, na qual o relator deixa claro que o lançamento deveria ser mantido, uma vez que a fiscalização teria se desincumbido do ônus de comprovar o fato indiciário:

(...)

No presente caso, com mais razão, a exigência não pode subsistir. A autoridade fiscal teve sob seu poder a escrituração contábil do sujeito passivo e não exteriorizou qualquer exame nela procedido, nem indicou qualquer vício que permitisse desconsiderar o que nela expresse. Não executou, assim, a análise individualizada exigida pelo art. 42, §3º da Lei nº 9.430/96 e, portanto, não constituiu o indício exigido por lei para presunção da omissão de receitas e consequente inversão do ônus da prova.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Pois bem, como visto no início deste voto, o entendimento deste Conselheiro e dos demais membros da Turma foi em linha oposta ao da I. Relatora, convergindo para o improvimento do recurso voluntário.

A tipificação legal da infração é clássica nas autuações da Receita Federal envolvendo depósitos bancários de origem incomprovada, qual seja, o artigo 42, da Lei nº 9.430/1996:

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.

Atente-se – e quanto a isso inexistem controvérsias – estar-se diante de uma PRESUNÇÃO LEGAL, ou seja, o legislador tributário, representando a vontade da sociedade, definiu que neste tipo de evento (movimentação financeira incompatível, quando comparada com as receitas ou rendimentos declarados e tributados pelos contribuintes) há “indícios” de que os recursos aportados às contas bancárias tenham origem em ganhos ou recursos obtidos paralelamente ao campo da incidência dos tributos devidos.

Exteriorizado o **indício**¹, no caso, a movimentação financeira incompatível, ao Fisco só cabe cumprir o preceito legal, diga-se, intimar a pessoa física ou jurídica, detentora dos

¹ Não se perca o entendimento de que a chamada prova indiciária é pacificamente admitida em nosso direito como ferramenta necessária para apurar eventos que não se mostram explícitos, como já decidido pelo CARF:

Primeira Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento Data da Sessão 25/01/2011

Relator(a) ANTONIO BEZERRA NETO

Nº Acórdão 1401-000.405

ASSUNTO: PROVA INDICIÁRIA

A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em uma concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, “econômicos” e convergentes.

créditos bancários, a justificar suas origens e, inocorrendo explicações plausíveis e comprovadas, promover os correspondentes lançamentos de ofício de modo a corrigir a distorção e exigir os tributos devidos ao Estado.

Claro que não se podem efetuar lançamentos com base em “mero indício!”, que nada mais é, como o próprio nome diz e na melhor conceituação ortográfica (Aurélio), “**1. Sinal, vestígio, indicação. 2. Jur. Circunstância conhecida e provada que, relacionando-se com determinado fato, autoriza, por indução, concluir-se a existência de outra(s) circunstância(s); prova circunstancial**”.

Diga-se, **A PARTIR do indício**, e não exclusivamente por ele, é que o Fisco pode lançar mão da presunção.

Então, em resumo, o artigo 42, da Lei nº 9.430/1996 (artigo 287, do RIR/1999), traduz uma “presunção legal”, situação que leva a um descompasso com a regra jurídica geral que impõe ao acusador o ônus de provar o que afirma – Código de Processo Civil vigente, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, art. 373, I -, **deslocando para o acusado a obrigação de demonstrar a correção de seu procedimento**, sob pena de ver aquilo que se “presumia”, transmutar-se em fato real e definitivo, se não contrapostas provas robustas que infirmem tal presunção.

Em outras palavras, presente a “presunção”, **ao Fisco só cabe trazer os indícios** que a expõe ao mundo jurídico, momento em que o *onus probandi* se reverte em desfavor do sujeito passivo, **que dele deverá se safar, com os meios legais e documentais possíveis**, sob pena de ver aflorar o fato gerador que estava latente, surgir a obrigação tributária respectiva e a subsequente constituição do crédito tributário, via lançamento.

Na lição de Maria Rita Ferragut (*in* Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001), tem-se, dessa forma, uma prova indireta condutora da mesma ‘probabilidade fática’ da prova direta:

“Assim, tem a Administração Pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.”

A presunção homini de forma alguma significa que a tributação ocorrerá em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza

absoluta o evento, inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”

Em seu trabalho ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’ (*in* Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, Dialética, São Paulo), a mesma autora acrescenta:

“As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.”

Assim, concretizada a hipótese abstrata prevista na lei, a Fiscalização pode lançar mão da figura da presunção legal, como no caso do artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, oportunidade em que resta provocada, como dito, a chamada “**inversão do ônus da prova**”, **cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado**. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito (Código de Processo Civil, art. 333, II – atualmente, art. 373, II).

As breves considerações conceituais atrás elencadas foram necessárias para contrapor as posições externadas pela I. Conselheira Relatora em seu brilhante voto, e os argumentos da recorrente.

Lembrando, no primeiro caso, o voto da Relatora aponta que o Fisco “*teve sob seu poder a escrituração contábil do sujeito passivo e não exteriorizou qualquer exame nela procedido, nem indicou qualquer vício que permitisse desconsiderar o que nela expresso. Não executou, assim, a análise individualizada exigida pelo art. 42, §3º da Lei nº 9.430/96 e, portanto, não constituiu o indício exigido por lei para presunção da omissão de receitas e consequente inversão do ônus da prova*”; no segundo, a posição do RV suscitando possíveis erros materiais do lançamento ao não observar a subtração (ou soma algébrica) de valores na planilha comparativa elaborada pelo Fisco entre as receitas informadas no DICON e a sua movimentação bancária, além dos argumentos relativos aos lançamentos de PIS e de COFINS.

Pois bem, acerca do entendimento da Relatora, ainda que robusto, entendo não aplicável ao caso, posto exatamente se estar diante de PRESUNÇÃO LEGAL que não impõe ao Fisco qualquer outra providência que não aquelas previstas na lei de regência, no caso, aferir a movimentação financeira incompatível, que leva ao surgimento do indício de irregularidade e, sequencialmente, na forma do artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, intimar o fiscalizado a comprovar, “*mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações*”, ou seja, as origens dos recursos que permitiram tais créditos dissonantes com a receita declarada e tributada.

Só isso.

Não há que se falar que “a autoridade fiscal teve sob seu poder a escrituração contábil do sujeito passivo e não exteriorizou qualquer exame nela procedido, nem indicou qualquer vício que permitisse desconsiderar o que nela expresso. Não executou, assim, a análise individualizada exigida pelo art. 42, §3º da Lei nº 9.430/96 e, portanto, não constituiu o indício exigido por lei para presunção da omissão de receitas e consequente inversão do ônus da prova”, como tencionado pelo voto da I. Relatora.

O fato é que, em auditoria, o condutor do procedimento pode solicitar os documentos, registros e livros que entender necessários e pertinentes ao seu trabalho, SEM TER QUE, NECESSARIAMENTE, deles se utilizar no seu trabalho ou a eles fazer referência em seu relatório final.

Em outro dizer, o Fisco pode ter se utilizado (ou não) de informações, documentos e registros para compor subsidiariamente a estrutura de seu pensamento e finalizar o procedimento. Porém, JAMAIS este rol documental substituirá o mandamento legal já citado e que confere ao Estado, na pessoa do Agente Fiscal, a prerrogativa de efetuar os lançamentos meramente com a observância dos referidos preceitos legais, até porque, não se olvide, em casos de pessoas jurídicas que optem pelo regime do Lucro Presumido possivelmente sequer “Diário”, “Razão” ou “LALUR” a fiscalizada terá, mas, simplesmente, mero Livro Caixa, o que, nem é necessário dizer, dificultaria “qualquer exame” ou, “análise individualizada exigida pelo art. 42, §3º da Lei nº 9.430/96”, como declinado no voto da I. Relatora.

Por pertinente e a bem da verdade, esclareço que no Acórdão nº 1402.003.587, desta mesma Turma e sob minha presidência, citado pela I. Relatora em suas argumentações, votei, juntamente com Relator, Evandro Correa Dias e o Conselheiro Marco Rogério Borges, por negar provimento ao recurso voluntário, coerente com a minha posição (aqui ratificada) e contrariamente ao decidido pela maioria.

Ou seja, lá, como cá, meu pensamento é o mesmo: basta a constatação do indício e a obediência aos procedimentos que a legislação criou e os lançamentos devem ser perpetrados, não havendo o que se falar em aferir a contabilização dos depósitos bancários, até porque pode a fiscalizada sequer ter contabilidade.

Mais a mais, no caso concreto, a Fiscalização obteve os dados do faturamento da contribuinte através do DICON (demonstrativo de preenchimento obrigatório pelas pessoas jurídicas, à luz das receitas auferidas mensalmente), de modo que, em última, análise, até por vias transversas, foi aferido e checado o registro de tais receitas.

Por fim, atente-se, como bem analisado pela decisão *a quo* (Ac. DRJ – fls. 3029) que, “para que a origem do recurso esteja comprovada, o interessado deve demonstrar, com documentação hábil e idônea (notas fiscais, faturas, etc.), a qual venda se refere o recurso depositado em conta bancária. Até porque, se o interessado não fizer a vinculação entre o recurso depositado e a venda efetuada anteriormente, identificando a nota fiscal que deu causa aquele recebimento, a fiscalização não tem como verificar se tal venda foi escriturada e oferecida à tributação, conforme determina o § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 (art. 287, § 2º, do RIR/1999). Noutra giro, a origem do recurso depositado somente estará comprovada, se o interessado identificar a nota fiscal de venda que deu causa ao recebimento, hipótese que tornaria viável à fiscalização verificar se tal receita foi contabilizada e

oferecida à tributação. Não basta a simples menção genérica de recebimento de cartão de crédito referente à venda a prazo efetuada anteriormente, se não for apresentada documentação hábil e idônea que individualize a venda”.

Desse modo, absolutamente dentro dos contornos legais o procedimento fiscal.

Impende, a seguir, analisar o suscitado pela defesa em seu RV acerca de eventual erro material que teria havido na apuração dos valores utilizados para consecução dos lançamentos.

Veja (RV – fls. 3053):

ERRO NA BASE DE CÁLCULO

1.13 O “Termo de Verificação Fiscal”, às fls. 3, relaciona as seguintes “diferenças” negativas: Junho/2008 = R\$ 736.524,32; Novembro/2008 = R\$ 158.852,62 e Dezembro/2008 = R\$ 4.132.396,04.

1.14 Estas parcelas negativas não somaram-se, algebricamente; ou seja não foram unificadas para formar as bases de cálculos trimestrais quando da apuração do IRPJ e da CSLL.

1.15 Como se observa, o Fisco não promoveu a adaptação da matéria impositiva às peculiaridades praticadas no moderno comércio varejista.

1.16 As bases de cálculo, que mensuram a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico, encontram-se infirmadas, face ao erro em sua quantificação, resultando em que não prospere o lançamento.

1.17 Torna-se imperioso, portanto, o cancelamento dessas exigências, eis que remanesce dúvida razoável sobre a procedência da exação.

Embora sob o ângulo das ciências contábil ou econômica até se pudesse entender o ponto de vista da contribuinte, sob a ótica da legislação tributária e na forma do que preceitua o princípio da tipicidade cerrada ou legalidade estrita, todos os elementos da hipótese de incidência e consequência jurídica devem estar minuciosamente previstos em lei, sem que exista qualquer margem de escolha para o intérprete

Traduzindo para o caso concreto, a contribuinte pretende que a planilha elaborada pelo Fisco, a partir da comparação entre o DACON e sua Movimentação Financeira

seja cumulativa e ininterrupta, ou seja, haja uma soma algébrica de valores, de forma que a eventual diferença negativa de um mês seja subtraída do saldo positivo do mês subsequente.

Recorde-se:

PERIODO	DACON	DEPOSITOS	DIFERENÇA
JANEIRO	2.833.765,75	7.360.421,48	4.576.655,73
FEVEREIRO	2.440.131,09	4.625.885,91	2.185.754,82
MARÇO	3.383.373,63	5.112.588,38	1.729.214,75
ABRIL	2.421.944,09	4.157.363,39	1.735.419,30
MAIO	3.019.803,62	4.319.974,64	1.300.171,02
JUNHO	4.932.989,45	4.196.465,13	(736.524,32)
JULHO	3.221.266,07	4.353.738,00	1.132.471,93
AGOSTO	3.539.793,26	4.745.080,91	1.205.287,65
SETEMBRO	3.116.836,40	4.378.282,40	1.261.446,00
OUTUBRO	3.044.567,50	3.450.051,51	405.484,01
NOVEMBRO	4.246.681,87	4.087.829,25	(158.852,62)
DEZEMBRO	12.430.220,93	8.297.824,89	(4.132.396,04)

Por esta visão, teria sido inapropriado o Fisco perpetrar os lançamentos tão somente com os valores positivos, deconsiderando os negativos, como ocorreu (TVF - fls. 1875):

VALOR TRIBUTAVEL	
PERIODO	DIFERENÇA
JANEIRO	4.576.655,73
FEVEREIRO	2.185.754,82
MARÇO	1.729.214,75
ABRIL	1.735.419,30
MAIO	1.300.171,02
JULHO	1.132.471,93
AGOSTO	1.205.287,65
SETEMBRO	1.261.446,00
OUTUBRO	405.484,01

Certamente pelega em equívoco a recorrente.

Primeiro porque cabem aqui as ponderações feitas antes a respeito da tipicidade cerrada ou legal, ou seja, no direito tributário os antecedentes e consequentes da relação jurídica devem estar detalhada e literalmente previstos na lei.

Concretamente, não há na legislação a permissibilidade que a recorrente pretende imprimir ao seu pensamento, ou seja, de que o valor negativo de um mês seja compensado no outro.

O que a Lei n.º 9.430/1996 em seu artigo 42, § 3º, exprime é que “*para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não*

serão considerados”, significando que **a cada operação** deve a intimada justificar a origem dos recursos, não havendo qualquer menção a compensar valor negativo.

Exemplificativamente, um crédito em conta bancária da contribuinte e que não tenha correspondência com uma receita declarada/apurada/obtida de mesmo valor, na mesma data, pode levar ao indício de omissão de receitas, não sendo possível transmutar tal movimentação em outro espaço temporal e subtrair eventuais valores negativos encontrados na comparação receitas omitidas (X) receitas declaradas.

Na verdade, no mundo real, os fatos geradores de tributos se sucedem a cada instante, a cada operação. Por exemplo, em relação ao Imposto de Renda, havendo uma receita/rendimento de uma pessoa jurídica/física, nesse mesmo hiato temporal há um *plus*, um ganho, aumentando o patrimônio e levando ao estampado no artigo 43, do CTN (“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”).

Do mesmo modo, o PIS/COFINS têm como fato gerador o *faturamento*”, o que significa, em última análise que, surgido o evento (venda, faturamento), ocorrerá o nascimento do fato gerador da contribuição.

Todavia, por motivos óbvios (seria praticamente impossível apurar-se lucro a cada operação ou o valor a recolher das contribuições a partir de cada faturamento, no primeiro caso por demandar escrituração contábil e, no segundo, por ser permitido o abatimento de créditos, igualmente de difícil mensuração individualizadamente), o legislador criou uma forma exequível de apurar os tributos (o que, repita-se, seria impossível se tomada cada operação individualizadamente) e, sem mudar a essência do fato gerador (que ocorre instantaneamente e a cada evento, per si), **consolidar em um determinado período de tempo**, vários “fatos geradores”. Por exemplo, no caso do IRPJ e da CSLL pelo regime do Lucro Real, os contribuintes devem apurar o “plus” a que se refere o artigo 43, do CTN, a cada trimestre (regra geral), ou anualmente, com recolhimentos estimados mensais. Se a opção for pelo Lucro Presumido (caso dos autos), a apuração deverá ser feita por mês, mesma situação fática do PIS e COFINS, cuja mensuração deve ser feita mensalmente. Já para o IPI, a apuração será por decêndio.

Em suma, uma forma de possibilitar a operacionalização dos fatos econômicos com reflexos tributários, sem, todavia, repita-se, alterar a essência do fato gerador, nascido a cada evento.

Dentro dessa concepção e trazendo ao caso concreto, a Fiscalização, com suporte na expressa e literal letra do já citado artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, comparou as informações das receitas informadas pela recorrente na DIPJ e no DACON, cruzando-as com sua movimentação bancária, obtida com permissivo legal da LC nº 105/2001 e referendado pela Suprema Corte (*RE nº 601.314 – SP, de 24/02/2016 e, mais recentemente, em 30/04/2021, mediante o RE nº 855.649 – com voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes -, quando o STF decidiu ser constitucional a incidência de Imposto de Renda sobre receitas depositadas em conta corrente cuja origem não foi comprovada pelo titular, desde que ele tenha sido*

intimado para tanto), chegando, **DENTRO DO PERÍODO DE TEMPO MENSAL**, regra estatuída pelo legislador para apuração dos tributos aqui tratados, no caso IRPJ e CSLL (Lucro Presumido) e PIS e COFINS, às diferenças utilizadas como base de cálculo nos referidos lançamentos.

Ou seja, sendo a diferença positiva, denotando omissão de receitas (assunto já tratado antes neste voto) foi realizado o lançamento de ofício, situação estampada nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, julho, agosto, setembro e outubro, todos do ano de 2008.

Inocorrendo tal diferença ou sendo ela negativa, inexistiram lançamentos. Caso dos meses de junho, novembro e dezembro, igualmente de 2008.

Com isso, fulmina-se a pretensão da recorrente de que valores negativos de um mês possam ser aproveitados no mês seguinte primeiro por não haver previsão legal para isso; segundo porque, como visto exaustivamente, tais fatos geradores, por opção do legislador, **são considerados como ocorridos de forma mensal**, isto é, a somatória dos eventos havidos do primeiro ao último dia do mês, de forma “fechada”, não havendo o que se falar em “transporte” para o período seguinte. Claramente, os fatos geradores de janeiro iniciam-se no dia 1º e encerram-se no dia 31. Dia 1º de fevereiro começa outro período, que termina em 28 (ou 29) do mesmo mês. E assim sucessivamente.

Afasto, portanto os argumentos da recorrente.

Finalmente, em relação aos lançamentos de PIS e de COFINS reclamados pela defesa no sentido de que não haveria previsão legal para sua constituição, o tema já foi enfrentado pela decisão recorrida.

Considerando que concordo com a posição ali externada, adoto como minhas razões de decidir nesta matéria, na forma do que dispõe o artigo 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999², o que consta do Ac. nº 12-107.685 da 8ª Turma da DRJ/RJO, sessão de 30/05/2019 (fls. 3021/3031):

“O interessado alega, com relação ao Pis e Cofins, que não se encontra provado que os valores apontados como base de cálculo para o lançamento sejam, de fato, faturamento, base de cálculo destas contribuições. O Fisco valeu-se de uma presunção.

² Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Entende que as presunções erigidas pelo ordenamento jurídico para determinado tributo (IRPJ) não podem se vincular a outros tributos (PIS/COFINS), sem que haja expressa, clara e indubitável regra jurídica determinante.

Como já mencionado anteriormente, quando da análise do IRPJ, por se tratar de presunção legal, cabe ao interessado o ônus da prova. Ou seja, cabe ao interessado comprovar que os recursos depositados não se incluem no faturamento da empresa.

Apesar de argumentar que os valores correspondentes a depósitos bancários foram tributados além do que seja o faturamento da empresa, não comprovou mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos. Portanto procedente o lançamento com base no art. 42 da Lei 9.430/1996.

Ressalta-se que a exigência fiscal relativa a estas contribuições é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo o auto de infração matriz (IRPJ), igual sorte devem colher aqueles autos de infração lavrados por mera decorrência, tendo em vista o nexa causal entre eles”.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos e a decisão *a quo*.

É como voto

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone