



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

Processo n° 13629.720215/2011-76
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.187 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de março de 2015
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, COFINS E SIMPLES FEDERAL
Recorrente SEBASTIÃO DA SILVEIRA MARTINS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

NULIDADE - INSUFICIÊNCIA DO SUPORTE FÁTICO PARA PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS

Para a presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários, é *condicio juris* a individualização dos créditos, e a prévia e regular intimação do sujeito passivo para comprovação da origem dos valores depositados ou creditado, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96. Compulsando os autos, vê-se que houve intimação para a recorrente comprovar a origem dos créditos bancários *devidamente individualizados*. Na presunção legal (e não *facti*) do art. 42 da Lei 9.430/96, o nexó lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada ou não levados à tributação) e o fato desconhecido (receitas auferidas) são estabelecidos pela lei. Há inversão do ônus da prova para o contribuinte. Inocorrência de nulidade.

OMISSÃO DE RECEITAS LEGALMENTE PRESUMIDA POR CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM INCOMPROVADA

A recorrente não fez prova quanto à origem dos créditos, pressuposto fático da presunção legal, ou de que, sendo receitas, tenham sido oferecidos à tributação. Documentos carreados aos autos insuficientes à comprovação do alegado.

LUCRO PRESUMIDO - COEFICIENTE DE 32%

Da análise das contas do Razão, constata-se que a recorrente vendia mercadorias e prestava serviços. Diante de atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade de que decorre a receita omitida, aplica-se o coeficiente mais elevado, conforme o art. 24, § 1º, da Lei 9.249/95. Não tem lugar o art. 112 do CTN, que, ademais, destina-se a matéria apenatória.

Processo nº 13629.720215/2011-76
Acórdão n.º **1103-001.187**

S1-C1T3
Fl. 746

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado negar provimento por unanimidade, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shiguelo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório**DO TERMO DE ENCERRAMENTO DE AÇÃO FISCAL**

Trata-se de autos de infração decorrentes de irregularidades cometidas na escrituração contábil da recorrente no ano-calendário 2007, mais precisamente devido a omissão de receitas legalmente presumida (depósitos bancários de origem incomprovada).

Os lançamentos se deram acatando-se o regime de tributação adotado pela recorrente, conforme DSIPJ/08 e DIPJ/08, de modo que as exigências referentes ao 1º semestre de 2007 se dão pelo regime do Simples federal, e ao 2º semestre de tal ano, sob o regime do lucro presumido.

O valor total, atualizado com juros de mora até 31/3/2011, é de R\$ 1.751.491,08, conforme especificado à fl. 700:

IRPJ – Simples e Presumido	159.724,29
Juros de Mora	55.773,22
Multa Proporcional (passível de redução)	237.602,26
TOTAL	453.099,77
CSLL – Simples e Reflexo	78.508,20
Juros de Mora	28.149,57
Multa Proporcional (passível de redução)	115.778,12
TOTAL	222.435,89
PIS – Simples e Reflexo	30.570,04
Juros de Mora	11.571,38
Multa Proporcional (passível de redução)	44.400,69
TOTAL	86.542,11
Cofins – Simples e Reflexo	131.017,31
Juros de Mora	49.460,68
Multa Proporcional (passível de redução)	190.703,69
TOTAL	371.181,68
INSS – Simples	219.291,43
Juros de Mora	86.870,26
Multa Proporcional (passível de redução)	312.069,94
TOTAL	618.231,63

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a recorrente apresentou impugnação de fls. 652 a 666 (e-processo).

Primeiramente, alegou-se a ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório, tendo em vista a generalização das receitas omitidas, pois não há menção a lançamentos individualizados ou detalhamento preciso de quais os lançamentos considerados receita omitida.

Não obstante, procurou evidenciar que mesmo sem a especificação das supostas receitas omitidas, houve valores indevidamente considerados na composição da totalização dessa omissão, uma vez que durante o ano-calendário de 2007 a recorrente cometeu um equívoco administrativo.

Esse suposto erro consistiu na realização de procedimentos que resultaram no desconto ou no oferecimento em garantia de um mesmo documento contábil em diversas operações bancárias simultâneas, ou seja, houve dois créditos bancários para um único valor, que posteriormente foram honrados com os devidos pagamentos e quitações.

No mérito, a recorrente afirmou ser indevida a aplicação do percentual de 32% sobre todo o faturamento, uma vez que, dada a imprecisão do que representa venda de mercadoria (coeficiente de 8%) e o que representa prestação de serviço (coeficiente de 32%), a fiscalização deveria ter optado pela menor alíquota, pelo princípio do “in dubio pro” contribuinte ou, ao menos, ter calculado a proporção entre receita de venda de produtos e de prestação de serviço. Quanto a isso, acostou jurisprudência.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 21/7/2011, acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ de Juiz de Fora, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme o entendimento que se segue.

Primeiramente, afastou os pedidos de nulidade do procedimento fiscal, haja vista que não ficou caracterizado nenhuma afronta ao art. 59 do PAF. Além disso, afirmou serem infundadas as assertivas do recorrente acerca da impossibilidade de se defender.

Isso porque os autos de infração foram lavrados após diversas intimações enviadas ao contribuinte e o Termo de Intimação 002 (fl. 142 a 144) foi acompanhado de um demonstrativo (fls. 145 a 161) nos quais consta individualmente cada depósito bancário para que o recorrente comprovasse a origem.

Quanto ao equívoco que o contribuinte afirmou ter cometido ao realizar procedimentos que resultaram no desconto ou no oferecimento em garantia de um mesmo documento contábil, em diversas operações bancárias simultâneas, evidenciou que o demonstrativo, por si só, nada comprova, se não estiver acompanhado dos documentos e escrituração devida.

No que tange ao percentual de 32% e não de 8% do regime presumido, evidenciou que houve estrito cumprimento do dever legal, com base no art. 24, §1º da lei 9.429/95, que está transcrito no Termo de Verificação Fiscal. Ademais, registrou que a autoridade fiscal nada mais fez do que aplicar o art. 142 do CTN, que atribui o caráter vinculado e obrigatório ao lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Por fim, devido a relação de causa e efeito a que se vinculam o lançamento principal, utilizou a mesma *ratio decidendi* para os lançamentos reflexos do Simples federal e de CSL sob o lucro presumido, e de PIS e Cofins.

Processo nº 13629.720215/2011-76
Acórdão n.º 1103-001.187

S1-C1T3
Fl. 749

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs, tempestivamente, recurso voluntário de fls. 722 a 737 (e-processo), reiterando integralmente o alegado em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shiguelo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 721 e 722). Dele, pois, conheço.

A recorrente argumenta pela nulidade dos lançamentos, com ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório, por insuficiência de elementos carreados pelo autuante no estabelecimento da presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada.

Especificamente, alega a recorrente que a identificação do suporte fático da hipótese presuntiva de omissão de receitas padece de insuficiência por falta de individualização dos créditos ou depósitos bancários de origem incomprovada. Acentua que sem a objetividade de cada crédito, *i.e.*, sem a identificação individualizada do crédito, interdita-se o direito de reação da recorrente.

De início, lembro que, antes da vigência do art. 42 da Lei 9.430/96, havia a inclusive a Súmula 182 do antigo TRF que rechaçara a presunção de omissão de receitas em dissídio, por falta de nexo causal entre os créditos bancários e as receitas supostamente omitidas, baseando-se a pretensão em mera presunção, o que colide com o art. 43 do CTN.

Essa presunção era rechaçada quando era empregada pela autoridade fiscal como se fosse uma presunção *hominis* ou *facti* ou comum, com base no *id quod plerumque fit* (naquilo que geralmente acontece), sem o aprofundamento da investigação para estabelecer o nexos causal entre os depósitos bancários e a receita omitida. Aí eram meros indícios, insuficientes para dar amparo a presunção de omissão de receitas.

Isso mudou com a superveniência da Lei 9.430/96, que, em seu art. 42, guindou em presunção legal, *juris tantum*, de omissão de receitas os depósitos ou créditos bancários sem comprovação de origem, mediante prévia e regular intimação da pessoa física ou jurídica¹.

¹ Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$

A partir da vigência do art. 42 da Lei 9.430/96, desde que cumpridos os requisitos previstos nesse preceito, houve o estabelecimento de presunção legal de omissão de receitas, com inversão do ônus da prova ao sujeito passivo. Não se trata mais de presunção que resulte de iniciativa criativa e original do Fisco.

Não se cuida de presunção *hominis* ou *facti*.

Para a presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários, é *condicio juris* a individualização dos créditos, e a prévia e regular intimação do sujeito passivo para comprovação da origem dos valores depositados ou creditado, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96 (reproduzido no art. 287 do RIR/99).

Na ausência de um desses requisitos, fica derruída essa presunção legal, restando fulminada de nulidade a pretensão naquela apoiada. É como entendo.

Sem a identificação individualizada dos créditos ou depósitos bancários, objetivada à intimação do sujeito passivo para comprovação de sua origem, simplesmente se tem por *irrita* a presunção legal de omissão de receitas. Esta *cai por terra*.

Pois bem.

Compulsando os autos, vejo que houve intimação para a recorrente comprovar a origem dos créditos bancários *devidamente individualizados*. É o termo de intimação nº 2 de fls. 142 a 144 e seu anexo contendo a relação dos créditos individualizados, com identificação de histórico de cada lançamento de crédito bancário – fls. 145 a 158.

Em nenhum desses créditos individualizados figura no histórico expressões do tipo “real giro”, “liberação garantida”, “liberação empréstimo/financiamento”, “resgate ouro cap”, “BB giro flex”, “devolução doc d”, “ch devolvido motivo: 11”, “liber. Contr. 84/95 10169”.

Todos indicativos de créditos não representativos de receitas (empréstimos, créditos de resgates de aplicações, créditos por estorno de ordens de pagamento).

Ou seja, a relação dos créditos individualizados, objetivados à intimação da recorrente para esta comprovar sua origem já tem por expurgados créditos com o histórico ora indicado, como é afirmado no referido termo de intimação e no segundo anexo dele.

§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º. Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º. Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

E, nesse segundo anexo, figura a relação de créditos de TEDs e DOCs entre contas de mesma titularidade da recorrente (no caso, entre suas contas no Banco Real e no Banco do Brasil – pois TED e DOC são documentos de transferência de recursos entre bancos distintos), evidentemente não incluídos tais créditos no pressuposto fático de receita omitidas por presunção legal – fls. 159 a 161.

Encontram-se presentes, portanto, os requisitos legais para o aperfeiçoamento da presunção *juris tantum* de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96.

Na presunção legal (e não *facti*) em comentário, o nexos lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada ou não levados à tributação) e o fato desconhecido (receitas auferidas) são estabelecidos pela lei.

À autoridade fiscal compete demonstrar adequada e cuidadosamente o suporte fático da hipótese legal presuntiva, com a individualização dos créditos e intimar o contribuinte para que ele os esclareça e comprove sua origem.

Daí se cuidar de presunção legal de omissão de receitas, ilidível diante de contraprova do contribuinte (inversão do ônus da prova).

Inexiste vício na presunção legal relativa de omissão de receitas em comentário.

Do que ficou deduzido, fica igualmente evidenciada a inexistência de ofensa ao direito de reação da recorrente, constitucionalmente assegurado.

Rejeito, dessa forma, a preliminar de nulidade.

A recorrente investe contra a presunção legal de omissão de receitas em questão, sob a seguinte arguição.

Por erro administrativo, para um único valor a receber, a recorrente teve mais de um ingresso de recursos, por ter usado o mesmo recebível para desconto ou para oferecimento de garantia/caução. Ou seja, dois ou mesmo três créditos bancários para um mesmo valor – e que, por conseguinte, foi ou foram objeto de “devolução”, pois o devedor original só poderia honrar a dívida, e não duas ou três dívidas inexistentes.

Para tanto, registra que a comprovação do alegado fora apresentada nos autos deste feito.

Analisando os autos, localizei uma planilha, denominada de relação de notas fiscais descontadas nas fls. 675 a 680.

Nessa relação consta o seguinte. A indicação de notas fiscais e valor de crédito obtido junto à Usiminas, e em seguida a informação de que as mesmas notas descontadas na Usiminas foram usadas para obtenção de crédito junto ao Banco Real. Isso se dá em toda a relação constante nas fls. 675 a 680.

A recorrente *não* *carreou* *aos autos* as notas fiscais indicadas, *nem documentos que revelem o desconto das notas (não se sabe se foram objeto de cessão, e com ou sem coobrigação, pois desconto é negócio autônomo tipicamente bancário e que recai*

ordinariamente, embora *não necessariamente*, sobre *títulos de crédito*; notas fiscais podem eventualmente ser elementos indicativos de recebíveis, não sendo títulos de crédito).

Tampouco juntou aos autos documentos emitidos pelo Banco Real relativos à concessão de crédito com “lastro” nas referidas notas fiscais.

Igualmente, *não acostou* aos autos os *débitos bancários e sua correlação com os créditos objeto da alegada concessão de crédito* (a “devolução” dos valores recebidos em duplicidade ou triplicidade).

Noutras palavras, a recorrente não fez prova do alegado. Relembra-se que, aqui, o *onus probandi* é do sujeito passivo, em face da presunção legal *juris tantum* de omissão de receitas.

Há também uma relação de créditos de empréstimos do Banco Real, na fl. 681, juntada aos autos pela recorrente.

Como já disse neste voto, em nenhum dos históricos de cada crédito individualizado figura as indicações de operações de crédito e de empréstimo. Nem a recorrente fez *alguma correlação* entre os *créditos indicados na relação* por ela apresentada com os do termo de intimação fiscal nº 2, e muito menos a prova do que pretende demonstrar.

Enfim, a recorrente não fez nenhuma prova quanto à origem dos créditos, pressuposto fático da presunção legal, ou de que, sendo receitas, tenham sido oferecidos à tributação (art. 42, § 2º, da Lei 9.430/96; art. 287, § 2º, do RIR/99).

Com essas considerações, sobre a questão da omissão de receitas, nego provimento ao recurso.

Como se viu do relatório, a exigência fiscal se deu na conformidade do regime tributário pelo qual a recorrente havia optado.

No caso, segundo o regime simplificado federal, para o 1º semestre de 2007, e o regime do lucro presumido para o 2º semestre de 2007.

Outrossim, quanto ao lançamento sob o regime simplificado federal, nego provimento ao recurso.

Em relação ao lançamento sob o regime do lucro presumido (e, portanto, de PIS e de Cofins sob o regime cumulativo), a recorrente se insurge contra a aplicação do coeficiente de 32%, ao invés de 8%.

Na dúvida, ou não tendo se precisado quais receitas seriam de prestação de serviços e quais os de venda de mercadorias, segundo a recorrente, deve prevalecer o coeficiente de 8%, com aplicação do art. 112 do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O objeto social da recorrente é atuação no ramo de comércio varejista de peças e acessórios para veículos e oficina de reparação de veículos.

Do exame do Razão analítico do ano de 2007, constato o seguinte.

Na conta 10101 – Caixa se vê lançamentos *a débito* tendo como contrapartida lançamentos *a crédito* na conta 40102, *por venda de mercadorias*; também lançamentos *a débito* tendo como contrapartida lançamentos *a crédito* na conta 40201, *por receita de serviços* – fl. 400.

Já aí se indiciam que as *contas 40102 e 40201* são *contas de resultado* e de *receita de venda de mercadorias ou de produtos e de prestação de serviços*, respectivamente.

Nas fls. 599 a 633 figura a conta do Razão 40102 – *Receita de revenda de produtos*, confirmando o que se indicia na conta 10101 - Caixa. A maioria dos lançamentos *a crédito* na conta 40102 tem contrapartida *a débito* na conta Caixa.

E nas fls. 633 a 645 consta a conta do Razão 40201 – *Receita bruta de serviços*, mais uma vez se confirmando o que se indicia na conta 10101 – Caixa. Todos os lançamentos *a crédito* nessa conta de receita de prestação de serviços têm como contrapartida o lançamento *a débito* na conta Caixa (10101).

Dúvida não há, portanto, que a recorrente auferia receitas de venda de mercadorias como receitas de prestação de serviços.

Detectado isso, veja-se o que dispõe o art. 24, § 1º, da Lei 9.249/95 (reproduzido no art. 528, parágrafo único, do RIR/99):

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

§ 1º. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

E o § 2º do art. 24 da Lei 9.249/95 vigente à época dos fatos em dissídio dispunha:

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os

Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

A interpretação *lógica e sistemática* permite concluir que o prescrito no art. 24, § 1º, da Lei 9.249/95 é *aplicável também à determinação da base de cálculo da CSL*.

Não tem lugar, pois, a aplicação do art. 112 do CTN, diante de norma legal expressa que regula o suporte fático em dissídio, além do que o preceito invocado do CTN destina-se a matéria apenatória.

Aliás, a própria doutrina citada pela recorrente é nesse sentido (Luciano Amaro)², diversamente ao que pretendeu dizer:

Deve-se atentar para o fato de que a interpretação benigna (art. 112), a exemplo da retroatividade benigna (art. 106, II), é aplicável em matéria de infrações e penalidades. Já no campo da definição do tributo (em que não cabe falar em retroatividade benigna) [...]

Em tais termos, sobre a questão do coeficiente aplicável para apuração do lucro presumido, nego provimento ao recurso.

Nessa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 4 de março de 2015

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

² Cf. seu "Direito Tributário Brasileiro", 16ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 222.