



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

Processo nº 13830.001690/2006-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.297 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES
Recorrente CENTER CARNES DE MARÍLIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2002

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Caracterizam omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, deixe de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o crédito bancário improvable (fato indiciário) corresponde, efetivamente, à omissão de receita (fato jurídico tributário). Cabe ao Fisco simplesmente provar a ocorrência do fato indiciário; ao contribuinte cumpre provar que o fato presumido inexistiu na situação concreta.

CSLL. PIS. COFINS. INSS. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE.

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de relação de causa e efeito entre ambos.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme sua Súmula nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

EVA MARIA LOS - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

RAFAEL GASPARELLO LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los (presidente em exercício), Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada). Ausente, justificadamente, Ester Marques Lins de Sousa.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), presumindo a omissão de receitas.

O acórdão nº 14-27.040, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto, negou provimento à impugnação administrativa, conforme se extrai da sua ementa:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2002

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Caracterizam omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, deixe de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o crédito bancário incomprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, à omissão de receita (fato jurídico tributário). Cabe ao Fisco simplesmente provar a ocorrência do fato

indiciário; ao contribuinte cumpre provar que o fato presumido inexistiu na situação concreta.

CSLL. PIS. COFINS. INSS. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE.

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de relação de causa e efeito entre ambos.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.

Arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal, declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Resumidamente, o acórdão recorrido narrou os fatos que proporcionaram na imposição fiscal:

No âmbito do procedimento de fiscalização instituído pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n. 08.1.18.00-2005-00221-0, no âmbito do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES, a pessoa jurídica em epígrafe teve contra si auto de infração que lhe exigiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para a Seguridade Social (INSS), acrescidos de juros de mora e multa de ofício, cuja capitulação legal acha-se descrita nos termos de apuração respectivos (fls. 924/980), conforme segue:

Tributo	Lançado	Multa	Juros	Total
IRPJ	26.241,15	19.680,82	17.790,31	63.712,28
CSLL	42.233,09	31.674,76	28.804,03	102.711,88
Cofins	84.466,17	63.349,58	57.608,11	205.423,86
PIS/Pasep	26.241,15	19.680,82	17.790,31	63.712,28

INSS	169.847,45	127.385,53	114.890,76	412.123,74
Total	349.029,01	261.771,51	236.883,52	847.684,04

Em face de que no atendimento da intimação que deflagrou o procedimento fiscal a contribuinte apresentou os livros contábeis e silenciou-se quanto aos extratos de movimentação bancária, requisitaram-se as informações diretamente às instituições financeiras.

Conforme consta da descrição detalhada dos fatos apurados, consignada no relatório que compõem os autos de infração, após constatar a existência de depósitos bancários em volume superior à receita declarada, excluídos estornos, empréstimos, resgates de aplicações, a contribuinte foi intimada a comprovar com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, as importâncias lançadas a crédito das contas de depósitos bancários (fls. 82/84).

Em resposta, declarou que agiu como intermediadora de vários frigoríficos na compra de animais para abate e efetuou pagamentos com cheques pós-datados para posterior reembolso pelas empresas abatedoras.

Instada a comprovar com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, o recebimento das comissões pela intermediação na compra de animais, a contribuinte não demonstrou seu efetivo ingresso. Limitou-se a juntar, na fase impugnatória, cópias de notas fiscais emitidas por alguns frigoríficos nas quais não figura como integrante da relação comercial.

Regularmente intimada da imposição tributária a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 95/110 com alegação de que:

- a exigência de depósitos bancários reclama lei complementar, afronta a legislação tributária e fere o princípio da capacidade contributiva;*
- é improcedente a constituição de crédito tributário baseado em presunção;*
- a legislação que dispõe sobre o Simples não obriga a vinculação de cada cheque emitido à obrigação que lhe deu causa;*
- não houve interesse fiscal em constatar as justificativas e documentos apresentados pela impugnante;*
- as operações com desconto de cheques mantidas com os Bancos Sudameris, do Brasil e Mercantil do Brasil, no montante de R\$1.791.675,19, deverão ser descontadas da base de cálculo do tributo, bem assim as transferências entre contas da mesma titularidade;*
- o montante a ser presuntivamente tributado está limitado àquele de maior valor apurado em determinado mês do ano calendário, em face de que os rendimentos presumida cada mês constituem-se recursos para o mês subsequente;*
- é improcedente apurar-se presuntivamente a base impositiva, nos termos do art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, em vista de que a presunção de omissão de receita para microempresa e empresa de pequeno porte ocorre somente em relação aos livros e documentos a que elas estiverem obrigadas a manter;*

Ao final, propugnou pelo cancelamento da imposição tributária.

A contribuinte interpôs o tempestivo Recurso Voluntário, instruído com documentos, reiterando os mesmos argumentos da impugnação administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Gasparello Lima, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Não há fato ou argumento jurídico novo, suficiente para a improcedência da constituição do crédito tributário.

I. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O acórdão recorrido ratificou a exigência tributária, explicitando a inexistência de qualquer nulidade do lançamento de ofício.

Igualmente, não vislumbro quaisquer das hipóteses dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972¹, ratificando a ausência de nulidade e prevalecendo a validade da constituição do crédito tributário, tal como formalizado.

Por sua vez, não é nula a exigência consubstanciada em informações financeiras da contribuinte, obtidas pela Receita Federal do Brasil sem prévia autorização judicial.

Atualmente, a jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal, uniformizada pelo acórdão prolatado no Recurso Extraordinário (RE) nº 601.314/SP, com efeito da repercussão geral estabelecida no artigo 543-B do Código de Processo Civil vigente à época, possibilita o acesso dessas informações bancárias no exercício do procedimento fiscal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE

¹ “Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

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

*CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF.
PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA
TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.*

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

O artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal, consagra o princípio da capacidade contributiva, orientando que “sempre que possível os impostos terão

caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

A autoridade administrativa é competente para exigir informações financeiras da contribuinte, mediante intimação escrita, consoante o artigo 197 do Código Tributário Nacional:

"Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;"

A Lei Complementar nº 105/2001 permitiu a requisição de informações diretamente nas instituições financeiras, ressaltando que não configuraria violação ao dever de sigilo:

Art.1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art.5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

(...)

§2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

(...)

§4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

§5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Este instrumento de fiscalização foi aperfeiçoado pela Lei nº 10.174/2001 e o Decreto nº 3.724/2001, com validade constitucional reconhecida pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.

Finalmente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante sua **Súmula nº 2**, delimita que *"não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

II. MÉRITO

De acordo com artigo 57, parágrafo terceiro, do Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto e transcrevo a *"decisão de primeira instância"*, concordando com seu inteiro teor, ressaltando que inexistiu novos argumentos ou provas, quando da interposição do recurso voluntário:

Conheço da impugnação apresentada, que atende aos requisitos de admissibilidade.

Trata-se de analisar a imposição tributária, no âmbito do Simples, cujo substrato acha-se assentado em omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários cuja origem não fora comprovada.

Cabe considerar que a verificação do histórico de cada um dos lançamentos relacionados na listagem de fls. 04/18 do anexo I não registra qualquer espécie de transferência entre contas. A princípio, o pedido da contribuinte, veiculado na fl. 106 da peça impugnatória, no sentido de serem expurgadas as transferências entre contas da mesma titularidade é cabível se a própria contribuinte identificar e comprovar as respectivas transferências.

Da alegação de inconstitucionalidade/ilegalidade

No que diz respeito à alegação de inconstitucionalidade/ilegalidade, como é cediço, a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação tributária foge à alçada das autoridades administrativas de qualquer instância, que não dispõem de competência para examinar a legitimidade de normas inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo deste poder. Como é sabido, todas as leis vêm ao mundo jurídico gozando de presunção de constitucionalidade. Existe, todavia, a possibilidade de afrontarem a Constituição. Por esta razão, foram instituídos os controles de constitucionalidade dos atos legais (difuso e concentrado), sendo ele atinente exclusivamente ao Poder Judiciário.

Ao julgador administrativo cabe, apenas, o afastamento daquelas leis declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal federal, não lhe sendo facultado, em qualquer momento, a tarefa de decidir, ele próprio, acerca de eventuais vícios dos textos legais, e, por força de sua convicção pessoal, deixar de aplicá-los.

Trata-se, na verdade, de entendimento há tempo consagrado no âmbito dos tribunais administrativos, conforme ementas transcritas a seguir:

CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS — Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da constitucionalidade das leis e normas administrativas.

LEGALIDADE DAS NORMAS FISCAIS — Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da legalidade das leis e normas administrativas (Ac. 1º CC 106-07.303, de 05/06/95).

É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar textos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico. Em verdade, de acordo com o parágrafo único do artigo 142 do CTN a autoridade fiscal encontra-se obrigada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais limites para examinar questões outras como as suscitadas na contestação em exame, uma vez que às autoridades julgadoras administrativas cabe simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a

matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em verdade, de acordo com o parágrafo único do artigo 142, acima citado, a autoridade fiscal encontra-se obrigada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais limites para examinar questões outras como as suscitadas na contestação em exame, uma vez que às autoridades julgadoras administrativas cabe simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

Por oportuno, assinale-se que tal é o entendimento expresso no Parecer Normativo Cosit/SRF de nº 329/70: Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

Cabe à autoridade administrativa cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir sua constitucionalidade. A instância administrativa está restrita a verificar se o lançamento aplica-se ao caso, analisar os argumentos e provas apresentados pelo sujeito passivo, verificar se houve realmente o fato gerador que gerou a obrigação tributária e se a lei foi corretamente aplicada ao caso. Não lhe compete declarar, reconhecer ou apreciar a argüição de inconstitucionalidade, pois essa competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário pela Constituição Federal de 1988, art. 102 I, a, e III, b.

Cumprir os ensinamentos de Tito Rezend, expostos no citado Parecer Normativo:

É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente a questão.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Dos depósitos bancários

No que diz respeito ao inconformismo que a impugnante suscitou quanto à sistemática levada a efeito pela fiscalização, que apurou crédito tributário a partir das presunções baseadas em

depósitos bancários, cabe considerar, inicialmente, que se adotou tal forma de tributação em vista de que as alegações que a contribuinte apresentou em atendimento das intimações que lhe foram dirigidas não foram bastantes para justificar a origem dos créditos respectivos.

Dessa forma, considerando que a receita declarada ao Fisco é consideravelmente inferior ao movimento bancário, não há reparos a serem feitos ao procedimento da autoridade fiscal que considerou os créditos cuja origem não fora comprovada como omissão de receita e a partir daí deduziu o que anteriormente fora oferecido à tributação para apurar a base tributável.

No que tange à forma de tributação adotada, há que se distinguir, no campo das presunções, aquelas ditas de fato, das chamadas presunções legais. São as primeiras as chamadas presunções do homem, revestindo-se, como os indícios, de pouco valor no direito tributário.

Já as presunções legais, ao contrário, por decorrerem de norma jurídica expressa, transmudam-se em declarações de verdade, por força de lei, que, ante a dúvida ou a própria impossibilidade humana de atingir o conhecimento preciso sobre determinados fatos, declara antecipadamente a verdade sobre eles, que passam, então, a se ter como provados por presunção legal.

No campo das presunções legais há que se distinguir, por sua vez, as presunções absolutas (juris et de jure), que não admitem prova em contrário, das presunções relativas (juris tantum), que por admitirem prova em contrário, são também chamadas de simples ou condicionais.

Sendo o lançamento tributário resultante do exercício da atividade administrativa, está ele subordinado aos princípios da legalidade e da tipicidade, só sendo possível, em consequência, exigir-se tributo quando expressamente autorizado por lei.

Desse modo, quando a incidência do tributo resultar de presunções erigidas pela norma legal, os resultados podem e devem constituir a base impositiva da exação. De outro lado, eventuais indícios, suspeitas ou suposições não autorizam concluir pela ocorrência do fato impositivo, no caso vertente, omissão de receita.

Sendo o auto de infração a peça acusatória do processo administrativo, deve ele trazer necessariamente, todos os elementos de prova a embasar a exigência fiscal, ou, então, fundamentar-se em presunção legalmente autorizada, cabendo, neste caso, ao autuado, elidir a imputação por meio de prova hábil e idônea.

Como é sabido, o tributo só pode ser exigido quando o fato apurado ajusta-se à hipótese de incidência. Por essa razão, a Fazenda Pública não pode considerar ocorrido um fato descrito abstratamente na hipótese de incidência sem a sua efetiva

verificação, valendo-se de mera presunção de seu agente, a menos que esta presunção esteja prevista em lei.

Se o agente fiscal presume, por conta própria, a ocorrência de omissão de receitas sem que a lei o autorize, está atribuindo a si função que é inerente ao legislador.

Assim, ou o agente do Fisco prova que efetivamente houve omissão de receitas ou ele se vale das presunções legais.

A hipótese de omissão de receita decorrente de depósitos bancários cuja origem não foi justificada constitui exemplo de presunção legal em que há a inversão do ônus da prova, ou seja, se o Fisco demonstra tal hipótese, cabe ao contribuinte provar a origem dos depósitos.

Portanto, com o advento da Lei nº 9.430 de 1996, art. 42, que introduziu novas presunções legais no campo tributário, passou a ocorrer a inversão do ônus da prova, ou seja, agora cabe ao sujeito passivo da relação jurídica provar que a prática do fato que lhe está sendo imputado não corresponde à realidade.

Conforme se depreende do relatório a exigência tributária decorre da tributação de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Com base no preceptivo da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42, passaram a ser considerados receita ou rendimentos omitidos, conforme o regime de tributação ao qual a contribuinte estiver submetida. Desse modo, basta a comprovação dos créditos em nome da contribuinte, para os quais ela não comprovou a origem dos recursos, para que sejam considerados omitidos.

Assim dispõe o citado dispositivo legal, verbis:

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.

Com essa nova prescrição legal, sempre que o titular de conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, está o fisco autorizado/obrigado a proceder ao lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, que impõe ao agente a inquestionável observância do novo diploma.

Ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar no caso concreto a omissão de rendimentos. Trata-se de presunção juris tantum, que admite prova em contrário, cabendo ao contribuinte a sua produção. É o que se depreende da leitura do artigo 334 do Código de Processo Civil (CPC), cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal (PAF):

"Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV— em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade."

Portanto, ao contrário do que alegou a contribuinte não existe ilegalidade no lançamento feito com base em depósito bancário de origem não comprovada, principalmente na vigência da Lei nº 9.430 de 1996, como é o caso dos autos, razão pela qual há que se considerar improcedente sua alegação quanto à imprestabilidade da movimentação financeira para fins de caracterização da omissão de receita.

Cabe ressaltar que a constituição de crédito tributário contra sujeito passivo submetido à sistemática de apuração do resultado pelo Simples, com base em presunção, aplica-se perfeitamente ao caso presente, em decorrência do preceptivo que emana do art. 18, da Lei n. 9.317, e 1996:

Art. 18º Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições de que trata esta Lei, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas.

Vale observar que, sob a óptica da imposição tributária, cuida-se de arbitramento de lucro baseado em omissão de receita, cujo substrato decorre de depósitos bancários mantidos em contas correntes de titularidade da impugnante, considerados receita não oferecida à tributação, cujo respaldo legal acha-se previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a saber:

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.

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

§12º 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.

§30 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;

Trata-se de consequência que a lei deduz e que permite considerar-se como verdadeiro o resultado obtido, até prova em contrário. O principal atributo da presunção relativa é o de inverter o ônus da prova contra o sujeito passivo, autorizando o fisco a presumir a ocorrência do fato gerador pela verificação da situação tipificada em lei, como, no caso vertente, quanto aos depósitos bancários.

Reitere-se, portanto, que a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de nada não se dá pela mera constatação do crédito bancário, considerado isoladamente, abstraído das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem do numerário creditado e seu oferecimento à tributação, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um crédito bancário sem origem ou não oferecido à tributação — e o fato desconhecido — auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que os valores surgidos na conta bancária, sem qualquer justificativa, provêm de rendimentos não declarados.

Nesse sentido a tributação por omissão de receitas decorrente de uma presunção legal em nada fere o conceito legal de fato gerador a que se refere o art. 43 do CTN.

Ao revés, tal presunção, como fez a fiscalização no caso vertente, vem no sentido de reforçar o fato de que o sujeito passivo adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica dos valores movimentados (creditados) em conta corrente bancária por ele mantida. Pelo que a verdade (seja material ou forma!) que dimana dos autos é a de que o contribuinte teve a disponibilidade de um acréscimo patrimonial, como decorrência direta de uma movimentação bancária cuja origem dos depósitos não foi comprovada.

Da mesma forma, a base de cálculo tributada nessa peça fiscal insere-se no conceito legal de renda, na medida em que com o advento do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, vigente a partir do ano-calendário de 1997, nova hipótese fática foi alçada à categoria das presunções legais tributárias.

Seguindo as normas legais aplicáveis à espécie, a fiscalização identificou os lançamentos efetuados nas contas de depósito, tomados com base nos extratos bancários, tendo intimado a contribuinte a comprovar as operações bancárias efetuadas a crédito nas contas correntes mantidas em seu nome.

Obviamente que é dado ao sujeito passivo infirmar tal presunção desde que na fase procedimental apresente instrução probatória suficiente para vergastar a alegação do Fisco. Trata-se o arbitramento de forma de apuração suplementar dos resultados, que, no caso vertente, incidiu em face de a contribuinte não ter apresentado os livros e documentação fiscal exigidos. Embora não seja penalidade, é medida extrema e só deve ser adotado

como base de cálculo do imposto quando ocorrer uma das hipóteses previstas na legislação, conforme antes descrito.

Tendo ocorrido a perfeita subsunção dos fatos apurados pela fiscalização à hipótese legal de arbitramento da base de cálculo do tributo, ele deve ser mantido, pois não há arbitramento condicional.

Tampouco há que se falar em providências por parte da autoridade fiscal no sentido de diligenciar junto aos alegados fornecedores visando comprovar a efetividade das operações que a contribuinte alegou. Em consonância com o que foi anteriormente exposto, compete à contribuinte apresentar elementos de prova no sentido de descaracterizar a presunção antes erigida.

A mera alegação de que recebera comissões ou a declaração dos frigoríficos não são hábeis para atestar seu argumento, se não forem acompanhados da instrução probatória apta a cancelar o que argüiu. Significa dizer que é dever da contribuinte juntar provas, como depósitos bancários, contabilização no livro caixa, que justifiquem o ingresso dos recursos.

No que se refere às operações com desconto de cheques, inicialmente há que se considerar que o reconhecimento do ingresso dos recursos dá-se com a própria operação de desconto, não com sua cobrança, conforme alegou a impugnante, em vista de que com a operação de empréstimo opera-se seu endosso para o banco cobrador, que antecipou os respectivos valores. Assim, quando do recebimento dos cheques, o produto irá sensibilizar o caixa do banco, não o do creditado que descontou os cheques.

Embora a regra seja a de apuração do resultado pelo regime de competência, se a contribuinte adotou a sistemática de tributação pelo regime de caixa, permitida na Instrução Normativa SRF n. 104, de 1998, art. 2º, a data a ser considerada é aquela em que fora efetuado o crédito relativo à operação de desconto; não à data do recebimento do cheque. Alie-se ao fato a obrigatoriedade de registro individualizado de cada uma das operações, a teor do que preceituam ditas regras, a saber:

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I- emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 10 Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 30 Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.

Art. 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, à determinação das bases de cálculo da contribuição PIS/PASEP, da contribuição para a seguridade social - COFINS, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e para os optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES. (grifou-se)

É importante considerar que se a contribuinte tivesse recebido cheques de operações de venda regularmente registradas e os descontado as importâncias líquidas recebidas não deveriam compor a base de cálculo do tributo lançado, pois já deveriam ter sido oferecidas à tributação.

A condição para que os argumentos que apresentou em sua peça recursal, relativamente às operações de desconto de cheques, sejam acolhidos reside exatamente na comprovação de que o valor de cada um dos cheques fora anteriormente consignado na conta caixa e oferecido à tributação, o que não se acha demonstrado nos autos.

Em consonância com o que fora esclarecido anteriormente, o legislador possibilitou que o valor correspondente a créditos bancários não comprovados seja considerado presuntivamente como omissão de receita. Compete à impugnante produzir a instrução probatória suficiente para rechaçar a presunção estabelecida. Alegações destituídas de instrução probatória suficientemente robusta para afastá-la não têm o condão de ilidir a presunção legalmente estabelecida.

Em face de todo exposto, voto pela manutenção integral do crédito lançado.

O Recorrente não evidenciou qualquer argumento jurídico que infirmasse a constituição do crédito tributário, ocasionando sua preservação integral, consoante o acórdão recorrido. Embora instrísse sua defesa com documentos, inclusive cópia parcial da sua

escrituração fiscal, não há elementos suficientes para inverter o ônus da prova que lhe é própria, nem evidenciar a inexistência de omissão de receitas.

A improcedência sobre a presunção fiscal de omissão de receita ocorre mediante documentos hábeis e idôneos, segundo o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 e a explanação do acórdão recorrido. O artigo 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, igualmente, reafirma que *"a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."*

Em especial, quanto à valoração da multa de ofício, não qualificada, havendo previsão normativa expressa, novamente, não é competente no presente rito criticar sua improcedência, segundo a Súmula 2º deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

As considerações acima são bastante para meu convencimento, prescindindo de qualquer perícia ou outra diligência, segundo o artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário, rejeitando a nulidade arguida e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator