



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

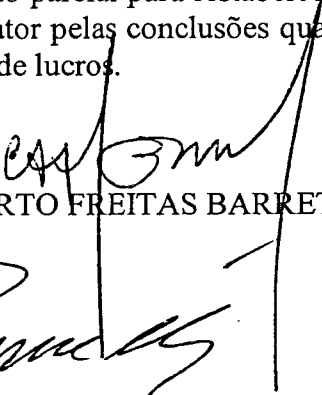
Processo nº 15374.003645/00-15
Recurso nº 101-139.734 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.097 – 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DOVER VIAGENS E TURISMO LTDA.

IRPJ – DEPÓSITO BANCÁRIOS - SITUAÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.430/96 - Não subsiste o lançamento realizado com base exclusivamente em depósitos bancários, sem vinculação deles à receita desviada, por ferir o princípio da reserva legal consagrado nos arts. 3, 97 e 142 do Código Tributário Nacional. O lançamento por presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada somente tem lugar a partir do ano calendário de 1997, por força do disposto no art. 42, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

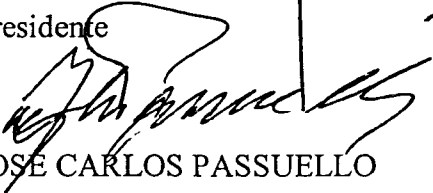
Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder Lima, Adriana Gomes Rego, Nelson Lósso Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto, que davam provimento integral, vencido o Conselheiro Antonio Praga que dava provimento parcial para restabelecer a exigência das contribuições ao PIS e COFINS e acompanha o relator pelas conclusões quanto as demais matérias entendendo que seria hipótese de arbitramento de lucros.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

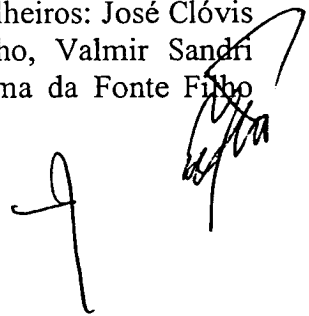
Presidente


JOSE CARLOS PASSUELLO

Relator

Formalizado em: 01 SET 2009

Participaram, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Antonio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri (Substituto Convocado), Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto).



Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com arrimo no art. 5º, I, do Regimento Interno, face à decisão da 1ª Câmara consubstanciada no Acórdão nº 101-139734, assim sumariado no sítio eletrônico dos Conselhos:

Número do Recurso:139734

Câmara:PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo:15374.003645/00-15

Tipo do Recurso:VOLUNTÁRIO

Matéria:IRPJ E OUTROS

Recorrente:DOVER VIAGENS E TURISMO LTDA.

Recorrida/Interessado:DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Data da Sessão:16/06/2005 00:00:00

Relator:Paulo Roberto Cortez

Decisão:Acórdão 101-95029

Resultado:DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão:Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez (Relator), Sandra Maria Faroni e Caio Marcos Cândido que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.

Inteiro Teor do Acórdão

Ementa:OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. – INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE. – Anteriormente ao ano de 1996 competia ao fisco demonstrar, de forma inequívoca que as operações que deram origem a depósitos bancários derivaram de receitas tributáveis, mantidas à margem da escrituração. A presunção de omissão no registro de receitas, tendo por base única e exclusivamente na existência de depósitos não contabilizados, cuja origem o contribuinte não possa justificar, só ingressou no mundo jurídico com o advento da Lei nº 9.430, de 1996. Prevalente, no caso, a orientação jurisprudencial traçada com a súmula 182 do antigo TFR, como assim o disposto no artigo 9º, inciso VII, do Decreto-Lei 2.471, de 1988.LANÇAMENTOS DECORRENTES - Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.Recurso conhecido e provido.

O especial atacou toda a matéria cuja tributação foi cancelada pela 1ª Câmara, abrangendo o IRPJ e decorrentes e teve seguimento por força do despacho 101-120/2006 (fls. 611).

O recurso teve seguimento provisório por força do despacho Presi nº 101-120/2006 (fls. 2006).

A exigência fiscal foi formalizada (fls. 407) com os detalhes descritos na folha de continuação do auto de infração, onde consta sua motivação, sendo relevante ressaltar os trechos:



“Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, conforme apurado em fiscalização efetuada no contribuinte, aberta em função de Representação Fiscal feita pela Inspeção da Receita Federal em Ponta Porá/MS (doc. aos fls.).

“Ao recebermos o dossiê em questão, intimamos o contribuinte, novamente, a comprovar a regularidade da operação relativa ao cheque (fls.). Através do exame de sua contabilidade, pudemos constatar que a conta bancária na qual o cheque foi depositado, do Banco de Crédito Nacional, agência 026, conta nº 275.545, não encontra-se registrada nos livros contábeis do contribuinte (razão 1995 aos fls.). Foi, então, este intimado a apresentar os extratos bancários de tal conta, durante o ano de 1995, primeiramente do mês de maio, mês de depósito do cheque (fls.), e, posteriormente, do ano inteiro (fls.).

Os valores registrados nos extratos não encontram correspondência nos livros comerciais e fiscais da empresa, conforme verifica-se através das cópias do Livro Razão aos fls. , fato este admitido pelo contribuinte.

Apesar de sucessivas intimações, abrindo prazo para que o contribuinte justificasse a inexistência dos registros contábeis (docs. aos fls.), este não apresentou justificativas.

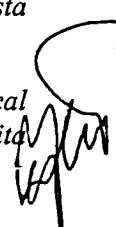
Em 07/04/2000, foi lavrado Termo de Constatação e Intimação, consolidando os valores mensais dos depósitos efetuados na conta bancária não escriturada e aberto novamente prazo de 5 (cinco) dias para justificativa por parte do contribuinte. Este solicitou prorrogação do prazo por mais 15 (quinze) dias (fls.) mas até a presente data não se pronunciou.

Em 30/05/00 recebemos novo processo de representação fiscal para o contribuinte, relativo ao ano de 1997, também contendo movimento bancário não contabilizado, dessa feita, depósitos efetuados pela empresa em contas de terceiros (fls.), caracterizando aplicação de recursos à margem da contabilidade formal da empresa.

Nova intimação foi expedida, solicitando ao contribuinte que comprovasse documentalmente as operações relativas aos depósitos, além do fornecimento dos extratos bancários da conta corrente dos quais os valores foram sacados (fls.). Este, uma vez mais, confirmou que tais movimentações não encontram-se escrituradas, fato este observado pela ausência da conta corrente respectiva nos livros diário e razão de 1997; Banco de Crédito Nacional, agência 026, conta 275545-2 (livro razão 1997 aos fls.).

Os extratos da conta no ano de 1997, não obstante solicitados pelo contribuinte ao banco (fls.), não foram fornecidos a esta fiscalização, apesar de reintimação feita em 12/06/00.

Em 17/08/2000, nova complementação da representação fiscal efetuada foi encaminhada a esta fiscalização, desta feita



contendo 3 (três) depósitos de 1996, além de mais um de 1997 (fls.). Procedimento idêntico foi, então, adotado pela fiscalização, isto é, o contribuinte foi intimado a comprovar a idoneidade das operações através de documentação e a apresentar os extratos da conta bancária não escriturada, relativos a 1996 (fls.). Novamente, o contribuinte informou não possuir registros contábeis das referidas operações (fls.).

Desta forma, lavramos o presente Auto de Infração, tributando os valores dos depósitos mensais da conta bancária não contabilizada em 1995, com base nos artigos 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226 e 230 do RIR/94; e artigo 3º, da Medida Provisória nº 492/94 e suas reedições, convalidada pela Lei nº 9.064/95. E os valores dos depósitos saídos da referida conta nos anos de 1996 e 1997, segundo os mesmos ditames legais e ainda o art. 42 da Lei nº 9.430/96.”

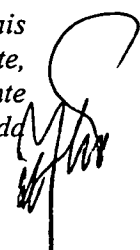
A decisão recorrida contém, no voto vencido, contém argumentos assim expressos (fls. 592):

“Como muito bem exposto na decisão recorrida, não se trata da tributação dos depósitos bancários em si como fato gerador do imposto de renda, mas, na verdade, o que se cogita é da apuração de receitas omitidas representadas pelos mesmos. Os depósitos são apenas a forma, o sinal de exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de receita objeto da tributação. A falta de justificação por parte do interessado da origem dos depósitos concretiza a presunção – os depósitos bancários, que se apresentavam inicialmente como simples indício de omissão de receita, transformam-se em prova desta omissão, quando o interessado, tendo a oportunidade de comprovar a origem destes depósitos, não o fez na fase de instrução do procedimento e tampouco na atual fase processual.

Ou seja, o que aqui foi tomado como base de cálculo do tributo, na realidade, trata-se do ingresso dos valores no patrimônio da pessoa jurídica tributada com base no lucro real, sujeita, em consequência, ao registro de todas as suas operações. Referidos valores estão representados pelos depósitos bancários.

O simples fato de a pessoa jurídica se utilizar de conta não escriturada, revela a intenção de subtrair sua movimentação ao controle da fiscalização, para encobrir a prática de omissão de receitas. Essa hipótese, por si só, autoriza a presunção de que os depósitos nela efetuados sejam oriundos de receitas omitidas pela pessoa jurídica. Para desconstituir a presunção, cabe ao contribuinte provar a origem dos recursos e créditos na referida conta.

Ao Fisco cabe fazer a prova da irregularidade fiscal, ou seja, da existência de depósitos bancários não contabilizados, os quais deixaram de ser devidamente comprovados pela recorrente, apesar das intimações para tanto. Por outro lado, à recorrente compete a comprovação, por meio de documentação hábil, da



origem dos recursos creditados em sua conta de depósito, os quais deixaram de ser devidamente escriturados.”

Já o voto vencedor (fls. 597) embasou sua conclusão em farta jurisprudência e nos argumentos expendidos:

“Com efeito, o fato de a pessoa jurídica estar obrigada a manter regular escrituração contábil, abrangendo a totalidade dos atos e fatos ocorridos em face do exercício de suas atividades, não autoriza concluir que eventual omissão no registro de operações envolvendo recursos movimentados através de contas correntes bancárias se traduza, automática e sistematicamente, em fato gerador da obrigação tributária.

Anteriormente ao advento da Lei nº 9.430, de 1996, a omissão no registro contábil de recursos movimentados através de contas correntes bancárias sequer poderia ser tida como presunção que permitisse ao fisco inverter o ônus da prova, dando-lhe o direito de exigir da pessoa jurídica que viesse a comprovar a origem de tais recursos.

Até então, é dever do Fisco aprofundar nas investigações visando estabelecer um liame entre os recursos movimentados à margem da escrituração e as receitas auferidas pela pessoa jurídica em razão do exercício de sua atividade, evidenciando, dessa forma, o desvio de recursos do giro normal do empreendimento para a conta corrente cuja movimentação deixou de contabilmente registrar.

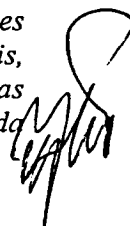
Não é correto afirmar que a simples falta de atendimento à intimação do Fisco para justificar a origem de alguns poucos depósitos bancários é suficiente para erigir tal fato à condição de “presunção legal” relativa, sem que o ordenamento jurídico albergue texto a autorizar tal conclusão.

Os depósitos bancários, contabilizados ou não, anteriormente ao ano de 1997, traduzem meros indícios que merecem ser investigados com o objetivo de comprovar que, efetivamente, a pessoa jurídica praticou omissão no registro de receitas, cujo resultado estaria estampado no montante dos recursos mantidos à margem da escrituração e movimentados através de conta corrente bancária.”

O recurso, além de citar jurisprudência numerosa, argumentou (fls. 608):

“12 – Portanto, reitera-se a conclusão de que, de acordo com a jurisprudência pacificada dos Conselhos de Contribuintes, no que se refere às pessoas jurídicas, o fato de o contribuinte possuir recursos em contas bancárias não contabilizadas leva necessariamente, mesmo antes da publicação da Lei nº 9.430/96, à conclusão de que se tratam de receitas omitidas à tributação.

13 – É que, diante do dever de escriturar as mutações patrimoniais, atribuído em numerosos dispositivos legais, conclui-se que todos os recursos movimentados pelas pessoas jurídicas devem ser contabilizados. Inclusive, não há dúvida



alguma que as contas bancárias das pessoas jurídicas devem ser contabilizadas."

"15 – As contas bancárias compõem o patrimônio da pessoa jurídica. Por essa razão que, em função do dever legal de escriturar, o Recorrido deveria registrar em sua contabilidade as movimentações ocorridas em sua conta bancária.

16 – Assim, em vista do descumprimento do dever legal por parte do Recorrido em registrar na contabilidade os valores movimentados em sua conta bancária mantida à margem da escrituração, coube aos auditores considerar os valores constantes da conta bancária como receita não contabilizada.

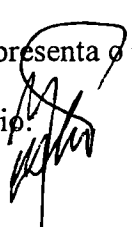
17 – Ou seja, nesse caso, não caberia à fiscalização, ao inverso do decidido pela e. Câmara a quo, buscar estabelecer um "vínculo entre os rendimentos percebidos pela pessoa jurídica e os recursos movimentados à margem da escrituração contábil" para evidenciar a omissão de receitas.

18 – Ao contrário, as contas bancárias do Recorrido deveriam ter sido contabilizadas, em função do dever legal de escriturar. Somente em vista do descumprimento desse dever é que a fiscalização pode considerar que esses valores são receita omitida.

19 – Dessa forma, verifica-se que os fatos apurados pela fiscalização, não infirmados pelo contribuinte, são prova da omissão de receitas. A e. Câmara a quo cancelou o lançamento apesar da existência, nos autos, de prova de omissão de receitas, e, por essa razão, merece reforma o r. acórdão proferido."

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro, Relator JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

O recurso foi adequadamente manejado e deve ser conhecido.

A exigência se instalou diante de fatos geradores ocorridos em 1995 (mensais), 31.12.96 e 31.03.1997, correspondentes, em 1995 a depósitos feitos na conta da empresa e depósitos bancários feitos pela empresa em contas de terceiros (1996 e 1997), sendo que a autoridade julgadora de 1º grau (Acórdão nº 680/2001 – fls. 483) cancelou a exigência relativamente aos anos de 1996 e 1997. Por isso a 1ª Câmara apreciou apenas o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1995, que representa também o limite do presente recurso especial.

A jurisprudência é pacífica ao reconhecer que, antes do advento da Lei nº 9.430/96 não é cabível a presunção de omissão de receitas calcada exclusivamente na falta de comprovação de depósitos bancários, exatamente como decidiu a Câmara recorrida.

No presente caso, porém, cabe apreciar o alcance da afirmativa da autoridade julgadora de 1º grau trazida a fls. 489, onde assim se expressa:

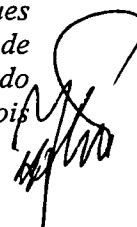
“Na impugnação, no item 2.36, à fls. 458, o interessado alega que toda a movimentação bancária estava direcionada à compra e venda de dólares. Desta forma, se o próprio interessado admite os depósitos bancários como relativos à venda de dólares, operação sujeita à tributação, está configurada a omissão de receita.

Não procede a alegação de que o valor tributável seria o preço do serviço prestado e não o valor recebido, sendo o preço dos serviços de 2% da diferença do valor da taxa de câmbio entre a compra e venda. De acordo com o artigo 230 do RIR/1994, citado no auto de infração, que tem por base o artigo 43 da Lei 8.541/1992, verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, considerando como Bse de cálculo o valor da receita omitida”

Realmente, a impugnação traz em seus itens 2.35 e 2.36 (fls. 458):

“2.36 – Está comprovado pela Polícia Federal que toda a movimentação bancária tributada estava direcionada para a compra e venda de dólares e o “spread”, isto é, o preço dos serviços neste ramo de atividade é de 2% (dois por cento) da diferença do valor da taxa de câmbio entre a compra e a venda;

2.37 – Portanto, mesmo pudessem os depósitos e saques realizados ser considerados para apuração de omissão de receita, teria que ser computado somente o valor do preço do serviço prestado pela Requerente que, no caso, seria de 2% (dois



por cento) da diferença entre o valor de compra e venda, isto é, aplicado na diferença entre o valor do depósito e do saque;"

A autoridade de primeiro grau admitiu os argumentos da empresa de que se tratava de operações com dólares alegando estar assim comprovada de forma direta a omissão de receitas¹, porém não buscou os efeitos de tais operações, já que, se a prova é direta, descabe a tributação dos depósitos bancários de forma integral devendo apropriar-se os custos inerentes. Nesse sentido seria razoável a tese defendida pela empresa de que apenas o *spread* fosse tributado. Porém o valor do *spread* não foi comprovado, apenas informado como sendo de 2%.

Portanto duas questões conflitam na solução da lide e devo pautar meu voto por apenas uma delas, já que apresentam alguns aspectos incompatíveis.

Enquanto a decisão de 1º grau levou em consideração as alegações de defesa usando-as para confirmar o lançamento (venda de dólares), situação confirmada no recurso (fls. 514).

Porém, a decisão recorrida não apreciou, tanto no voto vencido quanto no voto vencedor, os argumentos acerca da possibilidade de tratarem-se os depósitos bancários decorrentes da prática da compra e venda de moeda estrangeira, motivo por que abandono essa linha de raciocínio e passo a me concentrar no conteúdo do voto vencedor, que reflete a decisão recorrida.

Relativamente à motivação do voto vencedor, que coincide com a jurisprudência dominante nesta 1ª Turma, trago exemplares de decisões, por suas ementas, que a confirmam:

*Acórdão nº CSRF/01-02.117 Sessão de 02 de dezembro de 1996
- Recurso nº RP/108.00.022 - FAZENDA NACIONAL.*

"IRPJ - LANÇAMENTO EMBASADO EM DEPÓSITO BANCÁRIO. Incabível lançamento efetuado tendo como suporte valores em depósitos bancários por não caracterizarem disponibilidade econômica de renda e proventos, e, portanto, não são fatos geradores do imposto de renda. Lançamento calcado em depósitos bancários somente é admissível quando provado o vínculo do valor depositado com a omissão da receita que o originou. ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Relator EDISON PEREIRA RODRIGUES."

*Acórdão nº CSRF/01-02.146 Sessão de 17 de março de 1997 -
Recurso nº RP/103-0.105 - FAZENDA NACIONAL.*

"IRPJ - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Ilegítima a tributação com base nos valores dos depósitos bancários, quando a fiscalização não lograr vinculá-los às transações econômico-financeiras da empresa. Recurso especial não provido. Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros

¹ *"Ainda mais se o mesmo confirma tratar-se de receita de venda de moeda estrangeira. Fls. 489*

*Cândido Rodrigues Neuber e Dimas Rodrigues de Oliveira.
Relator Manoel Antônio Gadelha Dias."*

DOU em 12.05.97, pág. 9529.

*Acórdão nº CSRF/01-02.291 Sessão de 08 de dezembro de 1997 -
Recurso nº RP/108-0.055 - FAZENDA NACIONAL*

*"IRPJ - DEPÓSITO BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RECEITA -
PRESUNÇÃO - É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda a
título de omissão de receitas tendo por base apenas extratos ou
depósitos bancários, por constituir simples presunção que não
confere consistência ao lançamento. Recurso negado."*

Na mesma linha, outra decisão desta 1ª Turma:

Número do Recurso: 108-128187

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do Processo: 10665.000644/95-81

Tipo do Recurso: RECURSO DO PROCURADOR

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado(a): XZ-52 MANUFATURA E COMÉRCIO DE MODA LTDA.

Data da Sessão: 15/06/2004 15:30:00

Relator(a): José Clóvis Alves

Acórdão: CSRF/01-04.996

Decisão: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

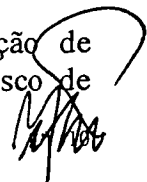
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O depósito ou movimentação bancária não é bastante para configurar a omissão de receitas. Imprescindível a demonstração da correlação entre a movimentação bancária e dados internos e externos relativos ao movimento da empresa. Incabível o lançamento efetuado tendo como suporte valores de depósitos constantes de extratos bancários, por não caracterizarem, por si sós, disponibilidade econômica de renda e provento na forma definida no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Recurso negado

Nessa linha de raciocínio entendo que no período que antecede a vigência da Lei nº 9.430/96, a constatação de existência de depósitos ou créditos bancários sem correspondência na contabilidade da empresa representava apenas indício que deveria motivar a fiscalização a aprofundar a ação fiscalizatória buscando correlação concreta com objetiva omissão de receitas.

Lembro que a condição de indício forçava a fiscalização a escolha de dois caminhos, o primeiro representado pela busca objetiva da prova e o segundo pela aplicação de uma presunção simples que não resiste ao princípio da verdade material, tudo isso porque a presunção simples dirige o ônus da prova ao fisco, que é quem alega a existência da omissão de receita.

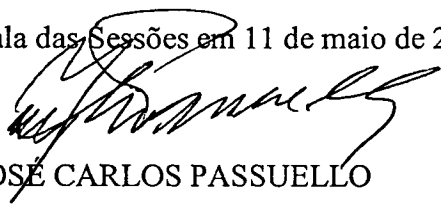
Já, como advento da Lei nº 9.430/96 a omissão na contabilização de depósitos ou créditos bancários foi erigida em presunção legal, o que dispensa o fisco de



complementação probatória, dirigindo ao contribuinte a possibilidade de elidir a presunção mediante esforço probatório que demonstre a inexistência do fato gerador.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões em 11 de maio de 2009.


JOSE CARLOS PASSUELLO

