



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

**Processo nº** 15956.000076/2007-06  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1101-00.403 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2010  
**Matéria** Omissão de Receitas - PAFIC e Depósitos Bancários  
**Recorrente** CONSTRUTORA SAVEGNAGO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Ano-calendário: 2002

**OMISSÃO DE RECEITA.**

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.** A Lei 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**PASSIVO FICTÍCIO.** Ausente prova da exigibilidade do passivo contabilizado, mediante documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, prevalece a presunção legal de omissão de receitas.

**PRESUNÇÃO. ÔNUS DA PROVA.** As presunções legais obrigam o Fisco a comprovar apenas a ocorrência da hipótese descrita na norma como presuntiva da infração, atribuindo ao sujeito passivo ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS.** A Lei nº 9.249, de 1995, em seu art. 24, §2º, autoriza a exigência de Contribuição ao PIS e COFINS sobre receitas omitidas, dispensando o Fisco de provar que estes valores correspondem a faturamento da empresa fiscalizada.

**MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. ARGUMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE.** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

  
EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

EDITADO EM: 08 FEV 2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa e Marcos Vinícius Barros Ottoni (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro José Ricardo da Silva.

## Relatório

CONSTRUTORA SAVEGNAGO LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 23/03/2007, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 1.240.862,15.

Constam do lançamento as seguintes infrações:

- Omissão de Receitas decorrente de passivo fictício, sem comprovação de sua exigibilidade (art. 40 da Lei nº 9.430/96): dentre os mútuos contratados com pessoas físicas, a autuada não logrou comprovar os empréstimos concedidos por Waldir Peticarrari em 2002, no total de R\$ 383.500,00. O referido empréstimo também não estava consignado na relação de bens e direitos da DIRPF 2003/2002 da referida pessoa física, e, intimada, a contribuinte não logrou comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos, apenas indicando a existência de ação de execução de título extrajudicial movida por Waldir Peticarrari, mas tendo por objeto cheques emitidos em 2005, sem a evidência de qualquer relação com as operações questionadas de 2002;
- Omissão de Receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96): intimada e reintimada, a empresa não apresentou documentos hábeis e idôneos que justificassem a origem dos valores depositados/creditados nas contas bancárias mantidas, em 2002, no Banco Safra SA, Agência 01200, C/C 031.654-4 (fl.43), C/C 111.914-9 (fl. 44), C/C 111.952-1(fl. 45) e C/C 111.982-3 (fl. 46/52); Caixa Econômica Federal, agência 0355, C/C 003-00000669-1 (fl.53/71) e Banco do Estado de São Paulo, agência 0183, C/C 13-001732-5 (fl.72/93) e C/C 13-001824-7 (fl.94/97).

No julgamento de primeira instância, a exigência foi mantida em acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.*

*Ano-calendário. 2002*

*PRELIMINAR NULIDADE*

*Uma vez que a lavratura do auto de infração foi efetuada por autoridade competente, e presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária, não se acolhe a preliminar suscitada*

*INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE*

*À esfera administrativa não cabe conhecer de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência do Poder Judiciário, por força do próprio texto constitucional*

*ASSUNTO. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

*OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.*

*COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA INVERSÃO*

*Por presunção legal contida na Lei 9.430, de 27/12/1996, art. 42, os depósitos efetuados em conta bancária, cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pelo contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita. A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.*

*Não sendo efetuada, pelo contribuinte, a inequívoca comprovação da inoccorrência de passivo fictício, por meio de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, prevalece a presunção legal de omissão de receitas*

*PIS. CSLL. COFINS. DECORRÊNCIA*

*Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não estejam presentes argüições específicas ou novas / elementos de prova.*

*JUROS DE MORA.*

*Sobre o valor do crédito tributário não pago no vencimento ocorre a incidência dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, conforme previsto na legislação tributária, cuja observância se impõe na esfera administrativa.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 19/03/2010 (fl. 1189), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 20/04/2010 (fls. 1198/1235), no qual pretende o cancelamento de todos os lançamentos tributários e de todas as multas impostas por meio dos autos de infração relativos ao MPF 0810900/00590/06, ou, subsidiariamente, a redução da exorbitante multa imposta.

Relativamente à omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, assevera que todos os valores e conclusões da autoridade fiscal partem da estranhíssima presunção de que toda a movimentação financeira (bancária) da pessoa jurídica é rendimento, receita ou faturamento, conforme a base de cálculo do tributo examinado. Contudo, tal presunção legal afrontaria a Constituição, que veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência.

Reporta-se às discussões que resultaram na Emenda Constitucional nº 03/93, que restringiu este tipo de tributação à presunção de ocorrência de fato futuro. Entende inconstitucional o art. 42 da Lei nº 9.430/96, em razão do qual a falta de comprovação conduz a circunstância tributável, presumindo de forma absoluta o auferimento de renda e fazendo incidir imposto sobre ela.

Assevera que outros elementos de prova deveriam ser carreados pela Fiscalização para afirmar a existência de fato imponible do imposto de renda. Restariam ofendidos os princípios da legalidade, da segurança jurídica e da razoabilidade, sendo certo que a omissão de receita não deve se confundir com omissão de renda, sujeita à incidência de imposto.

  
4  


Prossegue negando a possibilidade de se *criar obrigações de pagar tributos por meio de presunções* e destaca que a exposição de motivos da Lei nº 9.430/96 olvida que *depósito bancário não é, por si só, prova do acréscimo patrimonial*. Cita a Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos contrária a *lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários*, além de outros julgados publicados em 1991 e 1992.

Acrescenta que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 ofende o conceito de renda expresso no art. 43 do CTN, por ser imprescindível que da aquisição de renda ou proventos resulte acréscimo patrimonial para o contribuinte. Destaca, também, a ofensa aos princípios da estrita legalidade e da vedação da integração analógica para a imposição de tributo não previsto em lei, na medida em que referido dispositivo legal teria criado uma nova hipótese de incidência para o imposto de renda.

Ainda, a citada lei padeceria de inconstitucionalidade formal, pois somente lei complementar *podia veicular nova conformação para a hipótese de incidência*. E finaliza: *não será razoável, por qualquer ângulo que se mire o tema, admitir que todos os contribuintes são supostos sonegadores até prova em contrário*.

Acrescenta que a relação feita entre movimentação financeira e renda auferida é impertinente, pois a arrecadação da CPMF evidenciaria apenas a saída de numerário das contas, revelando-se uma *fonte de dados comprometida* para apuração de renda auferida no período. E prossegue buscando demonstrar a impropriedade de se adotar a movimentação bancária como indício de acréscimo patrimonial.

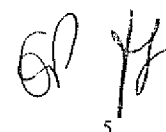
Distingue conceitualmente presunções e ficções legais, para demonstrar que a presunção relativa adotada no lançamento revela uma *ação fiscal insuficiente*, pois a *autoridade fiscal deveria ter efetuado a fiscalização exaustiva que lhe impõe o art. 142 do Código Tributário Nacional*, provando o fato gerador do imposto de renda.

Neste ponto, abordando também a atuação decorrente de passivo não comprovado, classifica de *tínida* a atuação fiscal em relação às pessoas envolvidas nos contratos de mútuo e parceria, que se limitou a fazer intimações não atendidas, ao passo que lhe bastaria o mandado de procedimento fiscal para *examinar e apreender documentos e papéis fiscais ou comerciais no interior de um estabelecimento comercial para comprovar a infração à legislação tributária*, nos termos do art. 195 do CTN.

Ainda, especificamente quanto ao passivo fictício, entende que houve *presunção da presunção*, pois o *passivo não comprovado foi presumido como passivo fictício* e assim ensejou a presunção de omissão de receitas: *nada que se extraia da legislação abona tomar como verdade o cometimento de fato gerador (circulação de mercadorias) como consectário presumível do chamado "passivo fictício", já presumido*.

Em seu entendimento, nada nos autos permite *inferir que tenha havido comprovação direta da existência de supressão/omissão de registro de somas tributadas não oferecidas a recolhimento*.

Citando lições de Paulo de Barros Carvalho, destaca que o fato presuntivo deve estar comprovado, e nestes autos, *ser fictício o passivo é um fato presumido*.



Retoma seus argumentos contra a omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, asseverando que não se pode exigir do sujeito passivo que faça prova contra si mesmo. Em que pese seu dever de colaboração, *não cabe a ele as atribuições afetas à fiscalização tributária.*

Cita textos doutrinários acerca do ônus da prova do Fisco nos lançamentos, concluindo com frase atribuída ao Ministro Garcia Vieira, do Superior Tribunal de Justiça: *seria um privilégio inaceitável que à Fazenda bastasse apenas alegar, autuar ou inscrever, sem ter de produzir qualquer prova...*

De toda sorte, assevera que comprovou *a origem do numerário que transitou pelas contas-correntes examinadas*, e pede o reexame dos documentos apresentados na ação fiscal e na impugnação. Significativa parte destes valores tem origem em contratos de mútuo juntados aos autos, origem costumeira de recursos na construção civil, sendo certo que *os ingressos bancários nem sempre se consomem na exata medida cronológica da programação contratual e, igualmente, pode haver entrega de valores (objetos de mútuo) em espécie e, por exemplo, eventual retenção em cofres particulares da mutuária que anteceda o efetivo depósito, possivelmente realizado em conjunto com outros valores captados do mesmo modo. Também é possível que o mútuo concretizado por meio de cheque (total ou parcial) viesse a ser endossado pela mutuária para o pagamento de determinados compromissos.*

Considerando não ser *razoável exigir estreita correspondência entre o ingresso patrimonial e o ingresso bancário* e destacando que *a contabilidade da pessoa jurídica não é feita nos extratos bancários*

Quanto ao mútuo firmado com Waldir Peticarrari, questiona a intimação que lhe foi feita no curso do procedimento fiscal, exigindo prova da disponibilidade financeira daquela pessoa física para concessão do empréstimo, o que exigiria acessar *dados sigilosos de outra pessoa para não ser tributada*, o que não está a seu alcance. Ainda, discorda da comprovação da entrega dos recursos apenas por depósitos bancários realizados pelo mutuante, na medida em que os valores poderiam ter-lhe sido entregues em moeda corrente.



Reitera estar sendo executada judicialmente pela dívida contratada com Waldir Peticarrari, conforme documento de fl. 1080.

Alega, ainda, que parte da movimentação bancária pertenceria à empresa Pólo Industrial São Bernardo Ltda, com a qual mantém parceria na execução de obra de loteamento em terreno da referida pessoa jurídica. Reporta-se aos documentos que evidenciaria a partilha do valor decorrente desta relação jurídica, sendo certo que o silêncio daquela pessoa jurídica, quando intimada, não poderia prejudicar a recorrente.

Entendendo que a ação fiscal restou inacabada, neste ponto, nulo seria o auto de infração.

Ressalta que as exigências de Contribuição ao PIS, COFINS e CSLL são decorrências do lançamento de IRPJ, mas destaca que obter faturamento é fato distinto de auferir renda, e tendo em conta sua sujeição à Lei nº 9.718/98, porque optante pelo lucro presumido, destaca a inconstitucional equiparação de receita bruta a faturamento promovida por tal norma, o que ensejou recolhimento indevido de COFINS, objeto de pedido de repetição nestes autos.

Colaciona seus argumentos para ver declarada inconstitucional a incidência da referida contribuição sobre valores que não integram seu faturamento, e ao final acrescenta

 6 

---

*que no universo ora examinado, que é o da movimentação financeira, não se pode imputar a incidência de contribuições que percutem sobre faturamento, também por isso, a autuação merece cancelamento.*

Por fim, requer a redução das multas punitivas impostas, por considerá-las confiscatórias, nos termos do que já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, e também pede a redução das multas isoladas a 50%, em razão da aplicação retroativa da Medida Provisória nº 303/2006.



## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA,

A recorrente inicialmente ataca a presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, classificando-a de inconstitucional, em razão das limitações impostas pela Emenda Constitucional nº 03/93, bem como por ofensa aos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da razoabilidade. Invoca a Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos e julgados correlatos, e argúi ofensa ao conceito de renda expresso no CTN, com conseqüente inconstitucionalidade formal da lei que autoriza tal hipótese de incidência.

Em outra linha argumentativa, questiona a inexistência de prova direta *da existência de supressão/omissão de registro de somas tributadas não oferecidas a recolhimento*, e menciona que não lhe cabe fazer prova contra si mesmo, ou realizar *atribuições afetas à fiscalização tributária*.

Todavia, todos estes argumentos foram validamente rebatidos na decisão recorrida, cujo voto aqui se adota:

*Conforme se depreende do relatório parte da exigência tributária é decorrente da tributação de depósitos bancários de origem não comprovada, relativamente ao ano-calendário de 2002 e cuja tributação foi fundamentada na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42, 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.



*Entre outras alegações, a impugnante alegou inadmissibilidade de lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, citando a Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos que considerou ilegítimo o imposto de renda arbitrado com base em extratos ou depósitos bancários.*

*É verdade que o Poder Executivo, valendo-se da prerrogativa constitucional de baixar decretos-lei, cancelou os débitos para com a Fazenda Nacional relativos a imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de débitos bancários, através do Decreto-lei nº 2.471 de 01/09/88, art. 9º, VII. Assim, enquanto vigorou tal instrumento legal a fiscalização não pode se valer de tais provas.*

*Cumprir observar que, o entendimento expresso na Súmula 182, do TFR, publicada no DJ de 70/10/1985 e baseada em julgados publicados entre 1981 e 1984, já se encontrava superada após a edição das Leis nº 7.713 de 1988 e 8.021 de 1990, quanto mais à época da promulgação da Lei nº 9.430 de 1996, razão pela qual não pode servir de fundamento para o presente caso.*

*Com o advento da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, art. 6º, a fiscalização ficou livre para constituir crédito tributário com base nos extratos bancários, pois, em se tratando de lei posterior, o referido dispositivo tem efeitos derogatórios ao Decreto-lei nº 2.471 de 1988.*

*É verdade que a tributação com base em depósitos bancários quando feita com fulcro na Lei nº 8.021 de 1990 (o que não é o caso dos autos) exige necessários*

 8 

*reforços por parte da fiscalização capazes de transmutar mera presunção em definitiva certeza. Isto porque, até então, tal hipótese apenas retratava indício de omissão, não tendo o condão de caracterizar, por si só, o ilícito. Assim, na ausência de presunção legal, cabia à fiscalização demonstrar, de forma cabal, que os valores depositados correspondiam a rendimentos tributáveis não oferecidos à tributação. O lançamento baseado em depósitos bancários, com fulcro na citada lei, só é admissível quando ficar comprovado o nexa causal entre cada depósito e o fato que represente a omissão de receita.*

*Entretanto, a partir de 01/01/1997, com a edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42, a existência dos depósitos bancários, cuja origem não seja comprovada, foi erigida à condição de presunção legal de omissão de receita, conforme se verifica do dispositivo legal acima transcrito.*

*Com essa nova previsão legal, sempre que o titular de conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, está o fisco autorizado/obrigado a proceder o lançamento do imposto correspondente, não mais havendo a obrigatoriedade de se estabelecer o nexa causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente 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, cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal.*

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

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.”

*As presunções estão, desde há muito, incorporadas à nossa ordem jurídica. Por meio delas, estabelece a lei, com base naquilo que se observa na maior parte dos casos – baseando-se, portanto, na aplicação de um critério de razoabilidade –, que ocorrida determinada situação fática, pode-se presumir, até prova em contrário – esta a carga do contribuinte –, a ocorrência da omissão de receitas. Exemplos de hipóteses de presunção legais são aquelas incorporadas ao art. 281 do RIR/99 (mas que desde há muito estão incluídas na legislação fiscal).*

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2.º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I – a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II – a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

*A estas hipóteses vieram se juntar aquelas já acima indicadas incluídas no art. 6.º da Lei nº 8.021 de 1990 e no art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996.*

*Feitas estas digressões e evidenciada a absoluta licitude do estabelecimento de presunções legais, cumpre que se diga que em relação ao ano-calendário fiscalizado, as contestações da contribuinte mostram-se despropositadas pelo*

*simples fato de que a existência de depósitos bancários não escriturados ou com origem não comprovada é, por si só, neste ano-calendário, hipótese presuntiva de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário. Não o fazendo a fiscalizada, é lícito concluir que se tratam de receitas tributáveis não incorporadas àquelas registradas na escrituração*

*Corroborando com tal entendimento, ensina José Luiz Bulhões Pedreira in "Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas", JUSTEC - RJ - 1979 - pág. 806*

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

*Apenas como ilustração, cabe evidenciar que este entendimento é reiterado pela Câmara de Recursos Fiscais, conforme trecho/ementa abaixo transcritos.*

O certo é que, cabendo ao Fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao Fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o Fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao Fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte. (Acórdão 01-0.071/80).

**PRESUNÇÕES LEGAIS** - A constatação, no mundo factual, de infrações capituladas como presunções legais juris tantum, tem o condão de transferir o ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o qual, para elidir a respectiva imputação, deverá produzir provas hábeis e irrefutáveis da não-ocorrência da infração (Acórdão 1º CC 103-20.397/00).

*Portanto, ao contrário do que alegou a contribuinte, não se trata de uma mera presunção de omissão de receita e nada de ilegalidade existe no lançamento feito com base em depósito bancário de origem não comprovada, principalmente na vigência da Lei nº 9.430 de 1996, que é o caso dos autos.*

*E, como dos autos se pode inferir, fez a autoridade lançadora exatamente o que a lei lhe atribuiu como responsabilidade, ou seja, constatada a existência de movimentação bancária não contemplada na escrituração comercial, intimou a fiscalizada a comprovar a origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa. A contribuinte não tendo apresentado provas da origem do numerário depositado, agiu corretamente a fiscalização tributando os depósitos como receita omitida, com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, após excluir os valores correspondentes aos estornos cheques devolvidos e transferências entre contas de titular da empresa fiscalizada.*

Acrescente-se, quanto às arguições de inconstitucionalidade da referida lei, e de necessidade de investigações complementares acerca do destino dado aos valores depositados, o que já sumulado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

**Súmula CARF nº 2** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

**Súmula CARF nº 26** A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

E, relativamente à afirmação de que omissão de receita não se confunde com omissão de renda, observe-se que, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido, adotada pela contribuinte, a renda tributável a partir da receita omitida é

definida mediante aplicação do coeficiente definido para sua atividade (no caso, 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL), de forma a reduzir a receita presumida pelos custos e despesas presumidos pela lei, e tributar apenas o lucro remanescente.

Por fim, quanto ao fato de a arrecadação da CPMF evidenciar apenas a saída de numerário das contas, revelando-se, no entendimento da recorrente, uma *fonte de dados comprometida* para apuração de renda auferida no período, esclareça-se que tais informações somente se prestam como referências para seleção de contribuintes a serem fiscalizados, por indicarem a existência de recursos financeiros utilizados para aqueles desembolsos em montante eventualmente superior à receita declarada. Iniciado o procedimento fiscal efetivamente, a presunção de omissão de receitas somente se forma depois de identificados os **ingressos** em conta bancária, cuja origem não seja comprovada, não cogitando o art. 42 da Lei nº 9.430/96 de receita tributável em razão de saídas de numerário das contas.

Especificamente quanto ao mérito da infração, a recorrente afirma que comprovou a *origem do numerário que transitou pelas contas-correntes examinadas*, e pede o reexame dos documentos apresentados na ação fiscal e na impugnação. Questiona a exigência de correlação exata entre os ingressos bancários e as receitas, afirmando que *a contabilidade da pessoa jurídica não é feita nos extratos bancários*, bem como alegando disparidades em razão dos contratos de mútuo e do endosso de cheques *pela mutuária para o pagamento de determinados compromissos*.

Inicialmente observe-se que nenhum documento relativo a esta matéria instruiu a impugnação. Somente foram juntadas àquela peça petições e outras informações relativas à execução judicial movida por Waldir Peticarrari, as quais guardam relação com a omissão de receita presumida a partir da constatação de passivo não comprovado.

Em seu recurso, da mesma forma, a autuada não trouxe qualquer elemento de prova que pudesse desconstituir a análise do que contido nos autos até a decisão recorrida, na qual foi procedido o exame acima requerido, depois do relato cuidadoso de todo o procedimento fiscal pelo I. Julgador e Presidente de Turma José Alaor de Castro, nos seguintes termos:

#### RELATÓRIO

[...]

*O procedimento fiscal iniciou-se em 18/08/2006, mediante o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 98/99), por meio do qual foi a contribuinte intimada a apresentar, relativamente ao ano-calendário de 2002, os livros Diário e Razão ou o livro Caixa, contendo sua movimentação financeira, inclusive a bancária em partidas diárias, o livro de prestação de serviços; as notas fiscais de prestação de serviços, livro Registro de Inventário; livro Registro de Entradas, Saídas e Apuração de ICMS (se for o caso) e os extratos bancários em papel e em arquivo magnético das contas correntes mantidas em nome da empresa junto aos bancos especificados.*

*Segundo consta no Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1077/1084), a contribuinte apresentou os livros Diário e Razão (fls. 100/406) e, após analisados, constatou-se que eles não continham a escrituração das contas correntes mantidas no Banco Safra S/A, Caixa Econômica Federal e Banco do Estado de São Paulo – Banespa (fls. 132, 280/283), sendo que em relação a este último continha apenas a conta corrente nº 13-001855-3 (4º trimestre de 2002 – fl. 283). Também foram apresentados os extratos do Banco do Estado de São Paulo – Banespa (agência 0183 - C/C nºs 13-001732-5, 13-001824-7 (somente do mês de setembro) e 13-*

*11*

001855-3 – esta escriturada e declarada) e da Caixa Econômica Federal (C/C nº 003-00000669-1, agência 0355), deixando, no entanto, de apresentar os extratos da conta corrente mantida no Banco Safra S/A (fl. 466).

Em virtude de algumas folhas dos extratos apresentarem lançamentos incompletos, foram emitidas as “Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira” (fls. 468/474), tendo as instituições financeiras apresentado os extratos do Banco do Estado de São Paulo – Banespa (agência 0183 - C/C nº 13-001732-5 – fls. 475/553, C/C nº 13-001824-7 – fls. 554/565 e C/C nº 13-001855-3 – fls. 566/569), do Banco Safra (C/C nº 031.654 - fls. 641/662 e C/C nº 030.533-0 - fls. 663/675) e da Caixa Econômica Federal (C/C nº 003-00000669-1, agência 0355 – fls. 570/640).

Em 01/11/2006, a empresa apresentou cópia dos extratos do Banco Banespa das Contas Garantidas (agência 0183 - C/C nº 70-004314-3 - fls. 680/681; C/C nº 70-004346-6 – fls. 682/683, C/C nº 70-004386-6 – fls. 684/685) e do Banco Safra S/A (agência 01200 – C/C nº 031.654-4 conta principal – fls. 686/704; C/C nº 030.533-0 – fls. 705/716; C/C nº 111.952-1 – fls. 717/718; C/C nº 111.972-6 – fls. 719/720; C/C nº 112.157-7 – fls. 721/725; C/C nº 112.205-1 – fls. 726/728; C/C nº 112.226-2 – fls. 729/733; C/C nº 112.291-3 – fls. 734/736 e C/C nº 112.322-7 – fls. 737/742).

Em 21/11/2006, a empresa apresentou os extratos das contas-correntes do Banco Safra (C/C nº 111.914-9 – fls. 744/747; C/C nº 112.506-8 – fls. 748/751) e uma relação de “investidores” (mutuantes) que teria investido (emprestado) na empresa o montante de R\$ 734.000,00 (fl. 752).

Em 27/11/2006, a empresa apresentou novamente uma relação de mutuantes (fls. 820/821), cujo montante do mútuo perfaz o montante de R\$ 734.000,00 e, segundo a fiscalização (fl. 1079), os mútuos foram registrados no livro Diário/Razão da empresa (fls. 830) mas não foram encontrados lançamentos coincidentes em datas e valores nos respectivos extratos bancários examinados, razão pela qual referido valor não seria expurgado dos extratos bancários examinados. Destacou ainda a autoridade fiscal que foram também apresentados os contratos de mútuos individualizados das pessoas físicas relacionadas (fls. 754/819), exceto do Sr. Waldir Peticarrari, cujo valor do empréstimo seria de R\$ 383.500,00 (fl. 821), e que o restante (R\$ 350.500,00) foi informado nas respectivas declarações de imposto de renda das pessoas físicas.

Em 30/11/2006, foi encaminhado à contribuinte o Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 833/837, acompanhado das planilhas de fls. 838/896 nas quais foram relacionados os depósitos/créditos efetuados nas contas bancárias de titularidade da empresa, no montante anual de R\$ 7.208.737,64, e foi a empresa intimada a comprovar a origem dos recursos depositados/creditados nas respectivas contas bancárias. Foi ainda intimada a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a efetiva entrega dos recursos à empresa Construtora Savegnago Ltda pelo Sr. Waldir Peticarrari, no montante de R\$ 383.500,00.

Em 20/12/2006 a empresa apresentou os esclarecimentos de fls. 898/902 alegando que os lançamentos efetuados nas contas mantidas na Agência 01200 do Banco Safra (31.654-4, 111.914-9; 112.506-8, 111.952-1, 111.972-6, 112.157-7; 112.266-2; 112.291-3 e 112.322-7) foram oriundos de empréstimos realizados junto àquela instituição financeira e que a grande maioria dos depósitos em cheque efetuados na conta mantida junto à Caixa Econômica Federal seria decorrente de empréstimos recebidos de pessoas físicas. No tocante à conta nº 01824-7 mantida no Banco do Estado de São Paulo (Banespa) alegou que o valor total líquido depositado no valor de R\$ 1.724.449,60 foi tributado na empresa PÓLO INDUSTRIAL SÃO BERNARDO LTDA, CNPJ 04.863.476/0001-07, por se tratar de parceria. Posteriormente apresentou a cópia de contrato (fls. 914 e 1066/1076) e mais tarde retificou a informação (fl. 916) esclarecendo que apenas parte dos valores depositados na conta nº 01824-7 mantida no Banco do Estado de São



*Paulo (Banespa) seria receita da empresa PÓLO INDUSTRIAL SÃO BERNARDO LTDA*

*Em razão das informações prestadas, foi a empresa intimada (fls. 911/913) para: (a) apresentar os extratos das contas-correntes nºs 111.927-1, 111.982-3 e 111.914-9 e todas as outras não apresentadas, relativamente ao ano-calendário de 2002, (b) esclarecer, mediante documento do Banco Safra, o significado dos créditos na conta nº 31.654-4 com o lançamento "LIB VINCULADA", apresentando os extratos das contas que lhe fazem contrapartida; (c) apresentar cópia do contrato de parceria com a empresa PÓLO INDUSTRIAL SÃO BERNARDO LTDA, tendo em vista que apesar de protocolar documento em 20/12/2006 informando o seu envio, efetivamente não o fez; d) apresentar planilha, referente a todos os depósitos na conta corrente nº 1-001824-7, agência 0183, do Banespa, acompanhada de documentos hábeis (comprovante de pagamento, contratos de compra e venda, notas fiscais de prestação de serviços, etc.), demonstrando todas as operações em comum entre as duas empresas (Savegnago e Pólo Industrial), especificando individualmente cada operação geradora de receita, seu valor, o tipo de receita, nome de quem efetuou o pagamento, a data do recebimento, os valores segregados das receitas de cada uma das empresas*

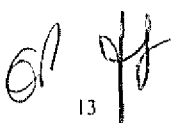
*Após pedir prorrogação de prazo (fls. 914/915), a contribuinte apresentou os esclarecimentos de fl. 916 retificando a informação prestada anteriormente de que R\$ 1.724.449,60 depositado na conta-corrente nº 13-001824-7, agência 0183, do Banespa, representavam receita de responsabilidade da empresa Pólo Industrial São Bernardo Ltda, e que, na verdade, apenas 53% seria de responsabilidade daquela empresa, conforme Termo Aditivo do Contrato de Parceria que lhe fora enviado.*

*Intimada a empresa Pólo Industrial São Bernardo Ltda, por duas vezes (fls. 917/926), a manifestar-se a respeito das alegações da Construtora Savegnago Ltda e apresentar documentos, a empresa manteve silente.*

*Também foi intimado o Sr Waldir Peticarrari (fls. 927/935) a manifestar-se a respeito das alegações da Construtora Savegnago relativas aos empréstimos, apresentando contrato do mútuo autenticado e documentos hábeis das transferências dos numerários, este também não se manifestou.*

*A empresa Construtora Savegnago Ltda, em atendimento à intimação, apresentou os extratos das contas-correntes nºs 111.927-1 (fls. 940/943); 111.982-3 (fls. Conta vinculado de depósitos de cheques – fls. 949/957) e 111.914-9 (fls. 945/948); 031.654-4 (conta movimento – fls. 958/974) e 031.654-4 (conta investimento Safra 60 – fls. 975/987) e esclareceu, por intermédio de documento emitido pela referida instituição financeira (fls. 939) o significado do lançamento denominado "LIB VINCULADA" referente a produto de cheques em custódia cujos créditos foram efetuados em conta vinculada (C/C nº 111.982-3) e transferidos para conta movimento (C/C nº 031.654-4)*

*Após análise das novas contas no Banco Safra S/A apresentadas pela contribuinte, a fiscalização constatou que as contas correntes de nºs 112.506-8, 111.972-6, 112.157-7, 112.266-2, 112.291-3 e 112.322-7 (fls. 838/839) deixaram de ter saldos líquidos de depósitos/créditos uma vez que tais recursos foram provenientes da C/C nº 111.982-3 (conta vinculada de depósitos de cheques – fls. 949/957), sendo, portanto, consideradas contas de empréstimos, sem interesse fiscal. Por outro lado, destacou a autoridade fiscal, que nenhuma prova foi apresentada de modo a comprovar a origem dos recursos depositados/creditados nas contas mantidas na Caixa Econômica Federal (C/C nº 003-00000669-1, agência 0355) e no Banco do Estado de São Paulo (C/C nº 13-001732-5 e 13-001824-7 – fl. 840).*



*Diante dos novos fatos, a fiscalização elaborou as planilhas de fls. 1004/1058 relacionando os depósitos/eréditos em conta corrente, já com seus valores líquidos, isto é, excluindo-se os valores referentes aos estornos, cheques devolvidos e transferências entre contas de titularidade da empresa, cujo resumo total encontra-se às fls 1002/1003, e intimou a empresa (fls. 993/1059) a comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações de crédito/depósito nas contas mencionadas, conforme planilhas anexas. Solicitou, mais uma vez, a comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem e da entrega do numerário de R\$ 383.500,00 à Construtora Savegnago Ltda pelo mutuante Waldir Peticarrari, e ainda a comprovação dos recursos repassados à empresa Pólo Industrial São Bernardo Ltda a título de receitas, conforme informado pela fiscalizada, provenientes da conta corrente nº 13-001824-7, agência 0183, do Banco do Estado de São Paulo*

*Em resposta (fls. 1060/1062), a contribuinte informou, relativamente à origem dos recursos depositados nas contas bancárias relacionadas na intimação, não ter condições de relatar "individualmente, lançamento por lançamento" e, quanto aos empréstimos que teria recebido de pessoas físicas alegou, em síntese, que a entrega dos numerários se deu algumas vezes em moeda corrente e outras em cheques e em datas diversas dos contratos de mútuos, tornando impossível pormenorizar e identificar as datas e os valores de cada depósito dos empréstimos ocorridos. Com relação à parceria com a empresa Pólo Industrial São Bernardo Ltda. alegou já ter entregue à Fiscalização os documentos que demonstram as porcentagens referentes à parceria e os valores repassados e solicitou, caso a Fiscalização entendesse por ausência de documentação, que fosse indicado qual seria tal documento*

[...]

VOTO

[...]

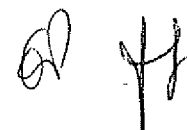
*A contribuinte alegou que parte do numerário depositado em suas contas teve origem em contratos de mútuo conforme instrumentos apresentados à Fiscalização e que esta, apesar de constatar que os mútuos no montante R\$ 350.500,00 foram registrados no livro Diário/Razão e declarados nas respectivas declarações de pessoas físicas não bastou para que fosse esta quantia desconsiderada da base de cálculo do IRPJ.*

*Verifica-se do dispositivo legal transcrito (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), que a comprovação da origem dos depósitos bancários há que ser feita e com documentação hábil e idônea*

*Como já exposto, os únicos documentos apresentados pela empresa, após regularmente intimada a comprovar a origem dos valores creditados em suas contas bancárias, durante a fiscalização, foram os aludidos contratos de mútuo, mesmo assim, sem os requisitos da lei civil. Esses documentos, conforme abaixo se analisará, não têm a força probante suficiente e necessária para descaracterizar a omissão de receita caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada*

*Os contratos apresentados (fls 754/819) são instrumentos particulares, não registrados em Cartório e cujas assinaturas não foram reconhecidas e não há a assinatura de duas testemunhas e alguns contratos sequer consta as assinaturas (fl. 757, 773) das partes*

*Em perfeita consonância com o caso, o artigo 223, do RIR de 1994, (artigo 923 do RIR de 1999), estabelece 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" (Grifei)*



*Os documentos hábeis, segundo sua natureza, que são exigidos neste dispositivo, são aqueles que já contêm uma prova direta acerca do fato alegado, cuja existência ali se materializa. No caso, referem-se a qualquer documento que tenha autenticidade, legitimidade e o seu conteúdo conduza à convicção da efetiva titularidade e transferência dos valores. Ressalte-se que o dispositivo também prevê que a enunciação, por si só, dessas operações nos livros fiscais não constitui meio de prova, se não estiverem amparados por estes tipos de documentos*

*Entendo que os citados contratos são insuficientes para o fim a que se destinaram, qual seja, a comprovar a origem dos valores creditados/depositados nas contas bancárias de titularidade da empresa. Deveria a contribuinte trazer aos autos, para fins de comprovação da origem dos depósitos, além dos esclarecimentos e cópias de lançamentos contábeis, cópias dos documentos de suporte dos lançamentos contábeis e comprovação por extratos bancários da transferência dos valores recebidos*

*Nesse passo, é oportuno recordar um brocardo jurídico que se aplica à situação que está sendo apreciada: "Allegatio et non probatio, quasi non allegatio" que significa que "quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse". Ou seja, não basta questionar graciosamente os argumentos do fisco, deve o interessado rebater de forma coerente e com meios de prova idôneos*

De todo o exposto, observa-se que a contribuinte não mantinha escrituração regular de sua movimentação financeira, e pretende agora desconstituir a exigência porque não consegue estabelecer a correlação entre os depósitos bancários questionados e as operações que lhe deram ensejo. Não é crível que, em sua atividade de construção de imóveis, não tivesse controle dos valores percebidos em algumas de suas contas bancárias, de forma a identificar os depositados e as operações que lhe deram causa.

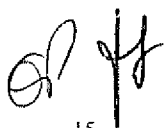
Tais fatos deveriam estar regularmente escriturados, e os documentos correspondentes mantidos em ordem, na forma que prevê o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

*Art. 264 A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).*

*§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).*

*§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).*

*§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).*



Portanto, é correta a exigência de correlação precisa entre os documentos apresentados e os créditos verificados nas contas bancárias questionadas, assim como os prazos concedidos pela autoridade lançadora durante o procedimento fiscal são mais do que razoáveis, especialmente tendo em conta que esta documentação deveria estar preparada e organizada desde o encerramento dos períodos de apuração fiscalizados.

Especificamente quanto à parceria com a empresa Pólo Industrial São Bernardo Ltda, a autuada novamente se reporta aos documentos que evidenciariam a partilha do valor decorrente desta relação jurídica. Tal argumentação, porém, também já foi desconstituída com precisão pela decisão recorrida:

*Alegou a contribuinte que, em virtude de parceria na execução de obra de loteamento em terreno pertencente originariamente à pessoa jurídica Pólo Industrial São Bernardo Ltda, parte dos valores depositados na conta bancária de nº 13-001824-7 mantida no Banco do Estado de São Paulo, agência 0183, pertence à pessoa jurídica Pólo Industrial São Bernardo Ltda, conforme instrumento contratual de fls 1066/1076, que reflete a relação jurídica que justifica 53% dos R\$ 1.724.449,60 depositados em nome da requerente*

*Também aqui os únicos documentos apresentados com o fim de justificar que parte dos depósitos realizados na conta bancária de nº 13-001824-7 de titularidade da Construtora Savegnago Ltda não lhe pertencem foram o contrato o Contrato Particular de Parceria de fls 1066/1074 e o Termo Aditivo de fls. 1075/1076. Apesar de intimada, a contribuinte sequer comprovou o repasse dos valores que alegou pertencer à pessoa jurídica Pólo Industrial São Bernardo Ltda.*



*Conforme já mencionado, o documento particular, por si só, pode vir a comprovar, apenas, que foi elaborado e assinado pela pessoa indicada, nada informando quanto à efetiva realização do negócio jurídico isto é, no caso, não comprova por si só que parte dos recursos depositados na conta bancária fiscalizada foram transferidos para o suposto beneficiário, a pessoa jurídica Pólo Industrial São Bernardo Ltda, fato este cuja comprovação exige a apresentação de outros documentos, tais como extratos bancários comprovando as transferências de valores*

*Por todas as razões expostas acima, entendo que a contribuinte não conseguiu comprovar a origem dos valores depositados/creditados nas contas bancárias de titularidade da empresa, cujos valores foram corretamente levados à tributação como omissão de receita, pois configurada está a materialização da hipótese de incidência*

Quanto à afirmação de que o silêncio daquela pessoa jurídica, quando intimada, não poderia prejudicá-la, ressalte-se que, como bem exposto pela autoridade julgadora de 1ª instância, o que desfavoreceu a fiscalizada foi o fato de ela não conseguir comprovar suas próprias operações, bem como o repasse à Pólo Industrial São Bernardo Ltda. A intimação dirigida à empresa parceira apenas decorreu de um excesso de zelo da autoridade lançadora, que procurou antecipar eventuais provas passíveis de serem produzidas mediante busca direta pela própria autuada, para suprir seu descuido com a manutenção e guarda dos documentos de suporte de suas atividades.

Assim, na medida em que a recorrente não se desincumbiu do ônus probatório que a lei lhe impõe, subsiste incomprovada a origem dos depósitos bancários que ensejaram a presunção de omissão de receitas nos períodos fiscalizados.

Passando à omissão de receitas decorrente de passivo fictício, sem comprovação de sua exigibilidade, a recorrente questiona a autuação fiscal que teria se limitado a intimar as pessoas envolvidas nos contratos de mútuo e parceria, ao passo que lhe bastaria o mandado de procedimento fiscal para *examinar e apreender documentos e papéis fiscais ou*

 16 

*comerciais no interior de um estabelecimento comercial para comprovar a infração à legislação tributária, nos termos do art. 195 do CTN.*

Como relatado, a fiscalizada não apresentou prova da obrigação decorrente de relação jurídica mantida com Waldir Peticarrari, no valor de R\$ 383.500,00. E, da mesma forma como procedeu em relação à outra infração, pretende que se impute à autoridade lançadora o dever de suprir suas falhas no dever de guarda dos documentos de suporte da sua escrituração.

Ressalte-se que a empresa mantinha outros contratos de mútuo com pessoas físicas, e uma vez comprovada documentalmente estas operações, a autoridade lançadora confirmou a coerência destes dados com as declarações das pessoas físicas correspondentes. Já quanto ao mútuo que existiria entre a autuada e Waldir Peticarrari, sequer o contrato correspondente foi apresentado, e ainda assim a autoridade lançadora tentou obter, em intimação dirigida a este suposto mutuante, a confirmação do empréstimo concedido, mas sem lograr êxito.

Evidente que sem qualquer indício material da relação jurídica escriturada, a autoridade lançadora não tinha o dever de confirmar sua inexistência em procedimento fiscal junto a terceiro. A legislação antes citada impõe ao fiscalizado esta obrigação.

Por oportuno complementa-se estes esclarecimentos com os fundamentos da decisão recorrida acerca desta matéria:

*Conforme se depreende do relatório, a contribuinte apresentou uma relação de "investidores" (mutuantes) que teria investido na empresa o montante de R\$ 734.000,00 (fls. 752 e 820), cujos mútuos foram registrados no livro Diário/Razão da empresa (fl. 830). Entre as pessoas físicas que teriam emprestado/investido na empresa, a Fiscalização destacou o Sr. Waldir Peticarrari, cujos valores dos empréstimos seriam de R\$ 16.000,00 (janeiro), R\$ 71.000,00 (maio), R\$ 105.500,00 (junho), R\$ 40.000,00 (julho) e R\$ 151.000,00 (agosto), totalizando R\$ 383.500,00.*

*Intimada a comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos à empresa Construtora Savegnago Ltda pelo Sr. Waldir Peticarrari, a impugnante limitou-se a alegar que os empréstimos das pessoas físicas foram recebidos algumas vezes em moeda corrente e outras em cheques e em datas diversas dos contratos de mútuos, tornando impossível pormenorizar e identificar as datas e os valores de cada depósito dos empréstimos ocorridos.*

*Considerada insuficiente a prova do passivo registrado na contabilidade da empresa foram os valores relacionados submetidos à tributação como omissão de receita.*

*A presunção legal de omissão de receitas, fundamento da autuação, tem como parâmetros a hipótese da manutenção, no passivo, de obrigações não comprovadas, a teor do que dispõe o art. 40, Lei nº 9.430/96, verbis:*

*"Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita."*

*O RIR/99, em seu art. 281, descreve o que viria a ser omissão de receita decorrente de passivo fictício elidível por provas:*

*"Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes*

*OP 17*

hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.”

*Dessa forma, caracterizada a omissão de receitas a autoridade fiscal deverá apurar o tributo em conformidade com o regime de tributação escolhido pela contribuinte (art. 288 do RIR/99)*

“Art.288.Verificada a omissão de receita, a autoridade 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 de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).”

*Portanto, depreende-se que os preceitos acima reproduzidos estatuem condições autônomas e independentes entre si, que, se verificada qualquer uma delas, implica a presunção de omissão de receitas, exceto se a contribuinte a elidir, provando cabalmente por meio de provas a inoocorrência de qualquer uma dessas hipóteses previstas no aludido dispositivo legal.*

*Por oportuno, transcrevo as seguintes ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes:*

“PRESUNÇÕES LEGAIS - A constatação no mundo factuel de infrações capituladas como presunções legais juris tantum, tem o condão de transferir o dever ou ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, devendo esse, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração. 1º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 103-20.949 em 19.06.2002. Publicado no DOU em: 30.12.2002.

PASSIVO FICTÍCIO – Desde que não comprovado adequadamente o passivo exigível irreal, configurada está a omissão de receitas operacionais (Ac. 1º CC 101-03.706/81). No mesmo sentido, v. Ac. 1º CC 103-6.823/85 e 103-7.005/85.

PASSIVO FICTÍCIO – Reputa-se fictício o passivo circulante da empresa se a fiscalizada não lograr comprovar a existência das obrigações, indiciando o fato omissão de receitas (Ac. 1º CC 101-74.262/83, 101-74.521/83, 101-74.538/83 e 103-7.253/86).

*No caso desses autos nada disso foi apresentado, nem mesmo o contrato de mútuo com o Sr. Waldir Peticarrari, limitando-se a autuada a alegar que os ingressos bancários nem sempre se consomem na exata medida cronológica da programação contratual não sendo razoável exigir estreita coincidência de datas estipuladas nos contratos e a movimentação bancária.*

*Ora, esta simples alegação não constitui prova capaz de descaracterizar a acusação feita pela Fiscalização, qual seja, manutenção no passivo de obrigações não comprovadas, pois **prova, por definição**, é a “demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta” (apud De Plácido e Silva - Vocabulário jurídico).*

*O CPC, instituído pela Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, diz que:*

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.”

*Então, como fazer a prova da veracidade do Passivo?*

*Por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, dando pleno respaldo a escrituração, ou seja não prevaleceria a presunção de omissão de receita, se a contribuinte comprovasse as obrigações respaldadas em documentos tais como: cópia de cheques compensados pelo sistema financeiro, recibo de depósito com a identificação da conta corrente, contratos de empréstimos,*

*liquidação das obrigações caso tenha ocorrido no ano-calendário seguinte a que se referir o balanço, etc.*

*Destaca-se ainda o fato verificado pela Fiscalização de que tal empréstimo/mútuo não constou da Declaração de Imposto de Renda do Sr. Waldir Peticarrari e este, mesmo intimado a prestar esclarecimentos a respeito do tema, manteve-se silente*

*Ora, diante desses fatos, entendo materializada a hipótese legal de omissão de receita pelo que deve ser mantida a exigência tributária decorrente*

A recorrente afirma, também, que não há comprovação do indício pois o passivo não comprovado foi presumido como passivo fictício, bem como que nada na legislação permite tomar como verdade o cometimento de fato gerador (circulação de mercadorias) como consectário presumível do chamado "passivo fictício", já presumido.

Contudo, como antes explicitado, a presunção de omissão de receitas decorre do seguinte indício expresso na lei: *manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada*. Por sua vez, este fato foi precisamente demonstrado no lançamento, como se vê deste excerto extraído da descrição dos fatos do Auto de Infração:

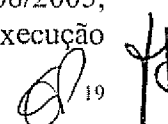
*A contribuinte apresentou em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal de 18/08/2006, Livro Diário e Razão relativo ao período de 01/01/2002 a 31/12/2002, onde registrou em parte a crédito da conta "TÍTULOS A PAGAR"(2.1 05 01.07528-fls.830) e a débito da conta "CAIXA(1.1 01.01.00051-fls 822/829) valores de empréstimos do Waldir Peticarrari, CPF 053.129.068-91, nos meses de janeiro/2002 (R\$16.000,00), maio/2002 (71.000,00), junho/2002(105.500,00), julho/2002 (40.000,00) e agosto/2002 (151.000,00), totalizando um montante de R\$ 383.500,00 ,conforme se infere da análise conjunta da relação de pessoas físicas investidoras(credora) apresentadas pela contribuinte em documento datado de 24/11/2006 (fls.820/821) com seus respectivos registros contábeis(fl.822/832).*

Os documentos referidos evidenciam que em um mesmo lançamento várias obrigações foram contabilizadas, mas a parcela relativa a empréstimos de Waldir Peticarrari não foi comprovada. Significa dizer que valores foram aportados no Caixa da empresa, em contrapartida a obrigações cuja exigibilidade a fiscalizada não logrou comprovar, indício de que outra origem podem ter aqueles ingressos, motivo de a lei considerá-los como receitas presumidas, até prova em contrário.

Em tais condições, incumbe à autuada provar que o passivo efetivamente existe, apresentando os documentos que evidenciem a obrigação contratada, bem como a contemporânea entrega dos valores pelo mutuante. É possível que tais valores tenham sido entregues em moeda corrente, como alega a recorrente, mas não é razoável que isto tenha se dado sem qualquer comprovação documental, tendo em conta os montantes envolvidos.

A recorrente apenas se reporta aos documentos juntados à impugnação, mas já apreciados pela Fiscalização, que dão conta de execução judicial promovida por Waldir Peticarrari contra a empresa autuada, tendo em conta dívidas datadas de 2005.

De fato, a execução demonstrada às fls. 1144/1147 reporta-se a cheques emitidos pela autuada em favor de Waldir Peticarrari nas datas de 30/07/2005, 16/08/2005 e 18/08/2005, mas devolvidos em virtude de contra ordem de pagamento, no valor total de R\$ 363.370,97. Já os documentos de fls. 1149/1152 dão conta de execução judicial semelhante, no valor total de R\$ 806.640,42, vinculada a cheques emitidos pela autuada em 13/08/2005, 16/08/2005 e 30/07/2005. Por fim, os documentos de fls. 1154/1160 referem-se a execução

 19

judicial promovida contra Sebastião Edson Savegnago, na condição de avalista e devedor solidário de notas promissórias emitidas pela autuada em 01/08/2005 e 11/07/2005, nos valores de R\$ 99.183,06 e R\$ 505.250,57.

Não se nega a possibilidade de tais cheques e notas promissórias representarem, em alguma parcela, a tentativa de quitação ou de novação das dívidas contabilizadas em 2002. Contudo, sem qualquer lastro documental neste sentido, a correlação pretendida pela recorrente não é admissível.

E, considerando que nem mesmo a prova do mútuo contratado em 2002 foi trazida aos autos, inócuo é discutir a necessidade, ou não, de a interessada também demonstrar a disponibilidade financeira de Waldir Peticarrari para concessão do empréstimo.

Assim, não há reparos à imputação de omissão de receitas em razão da constatação de passivo não comprovado.

Restam incólumes, portanto, as exigências de IRPJ e CSLL sobre o lucro presumido a partir das receitas omitidas, bem como os lançamentos de Contribuição ao PIS e COFINS sobre estas, até porque para tal incidência é desnecessária a ampliação do conceito de receita bruta trazida pela Lei nº 9.718/98, na medida em que o art. 24 da Lei nº 9.249/95, citado no fundamento legal da exigência daquelas contribuições, assim já determinava:

*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.*

*§ 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. (negrejou-se)*

Presta-se este dispositivo a dispensar o Fisco de provar que as receitas omitidas decorrem precisamente de faturamento da empresa. Afinal, seria incoerente a lei estabelecer presunções legais de omissão de receitas e, de outro lado, exigir a prova da natureza dos valores omitidos para fins de aplicação de coeficientes de lucro presumido ou arbitramento, bem como para cálculo dos valores devidos a título de Contribuição ao PIS e COFINS.

Registre-se, ainda, que a recorrente diz ter promovido recolhimentos indevidos de COFINS em razão do alargamento da base de cálculo promovido pela Lei nº 9.718/98, mencionando a juntada de demonstrativos e comprovantes de recolhimento que evidenciariam indêbitos cujo pedido de repetição seriam um dos objetos destes autos. Todavia, além dos referidos documentos não constarem dos autos, a referência a pedido de repetição aparece sem conexão com o pedido final de sua peça de defesa, o que faz crer tratar-se de um equívoco da recorrente, até porque esta instância administrativa de julgamento não é competente para apreciar, em primeira análise, pedido de repetição de indêbitos.

Por fim, quanto à redução da penalidade aplicada no percentual de 75%, está ela prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e, como já mencionado, nos termos da

Súmula nº 2 do CARF, este órgão de julgamento não é competente *para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

E, relativamente à redução trazida pela Medida Provisória nº 303/2006, tratou-se apenas da penalidade aplicada em caso de falta de recolhimento de estimativas, circunstância inexistente nestes autos, nos quais a exigência de IRPJ e CSLL se fez sob a sistemática do lucro presumido.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

  
EDELI PEREIRA BESSA – Relatora