



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

Processo n° 16024.000806/2008-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.995 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente DIGITAL CENTER COMERCIO DE INFORMATICA E ELETRONICOS LTDA - ME
Recorrida FAZENDA PÚBLICA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RECEITA; DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA.

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. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Demetrius Nichele Macei, Marco Rogerio

Processo nº 16024.000806/2008-25
Acórdão n.º **1402-002.995**

S1-C4T2
Fl. 446

Borges, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Evandro Correa Dias, Edgar Bragança Bazhuni e Paulo Mateus Ciccone

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil que decidiu manter as exigências perpetradas no Auto de Infração.

Para evitar repetições aproveito o bem elaborado relatório do v. acórdão recorrido.

Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados autos de infração exigindo-lhe os impostos e contribuições integrantes do Simples, ou seja, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 50.003,55 (fl. 345), Contribuição para o PIS de R\$ 36.574,22 (fl. 353), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 51.245,20 (fl. 362), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de R\$ 2150.532,51 (fl. 371) e Contribuição para Seguridade Social- INSS de R\$ 432.533,11 (fl. 380), acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%, perfazendo o crédito tributário de R\$ 1.424.935,94 (fl. 01).

O procedimento fiscal iniciou-se em 11/03/2008, mediante o Termo de Início de Fiscalização (fl. 03), por meio do qual foi a contribuinte intimada a apresentar, relativamente ao ano-calendário de 2006, o livro Caixa, livros fiscais e livro de Entrada e de Saída de Mercadorias, Contrato Social, e extratos das contas mantidas nos bancos relacionados.

Após ,pedir prorrogação de prazo, a contribuinte apresentou os extratos bancários, além de outros documentos solicitados (fls. 08/ 146).

De posse dos extratos, a Fiscalização elaborou a “Relação de Depósitos e Créditos” de fls. 148/190 e intimou a contribuinte, em 27/06/2008, a comprovar a origem dos valores depositados/creditados nas respectivas contas bancárias (fl. 147). Novamente intimada em 08/08/2008 para o mesmo fim, a contribuinte apresentou o que foi denominado de “Demonstrativo da origem de depósitos e créditos” (fls. 242/278). Nesse demonstrativo a contribuinte procurou justificar alguns valores creditados nas contas mantidas no Banco do Brasil indicando tratar-se de “Liberação de depósitos bloqueados” (fls. 242/244). Também procurou justificar diversos valores creditados no Banco Bradesco informando tratar-se de “redução de saldo devedor” e dois valores de R\$ 200,00 e R\$ 270,00, em 04/07/2006 e 14/07/2006, indicando tratar-se de “resgate de poupança”. Indicou dois depósitos de R\$ 10.000,00, em 24/01/2006 e 25/07/2006, na conta mantida

no Banco HSBC que seriam decorrentes de “empréstimos bancários”. Na conta mantida no Unibanco a contribuinte indicou os créditos no mês de março de R\$ 14.000,00, R\$ 6.200,00 e R\$ 50,00 que seriam “transferências inter-contas” e o crédito de R\$ 2.100,00 em 01/08/2006 que seria cheque devolvido e reapresentado.

Segundo consta o Relatório Fiscal (fls. 279/281), a Fiscalização, após analisar as planilhas apresentadas pela contribuinte e os extratos bancários, excluiu todos os valores que representavam “redução de saldo devedor” no Banco Bradesco tendo em vista que eles eram anulados, no extrato, por valores idênticos lançados a débito. Relativamente aos créditos na conta do Banco do Brasil esclareceu que os valores das “liberações dos depósitos bloqueados” foram mantidos uma vez que os depósitos bloqueados foram desconsiderados.

Relativamente aos créditos na conta no Unibanco acolheu os esclarecimentos prestados pela contribuinte e excluiu da relação dos depósitos não justificados os valores de R\$ 14.000,00, R\$ 6.200,00 e R\$ 50,00 no mês de março e R\$ 2.100,00 no mês de agosto. Informou a autoridade fiscal (fl. 280) que as planilhas apresentadas pela contribuinte foram desacompanhadas de qualquer documento.

Levando-se em conta tais exclusões, a Fiscalização relacionou, individualmente, todos depósitos para os quais a contribuinte não comprovou a sua origem (fls. 282/323), consolidando-os por instituição financeira, mês a mês, à fl. 324, e apurando a omissão de receita caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada (fl. 324), cujos valores mensais foram levados à tributação com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, entre outros dispositivos legais.

Inconformada, a contribuinte, por intermédio de seu procurador legalmente constituído, Dr. José Augusto Araújo Pereira, apresentou a impugnação de fls. 388/399, aduzindo, como razões de defesa, o seguinte:

Preliminar de nulidade - Cerceamento de defesa.

Alegou que o Fisco apurou, sem demonstrar como, de qual forma e com que valores identificou uma suposta renda, infringindo norma legal que determina que a sua apuração ocorra mês a mês e com a devida identificação individual dos depósitos bancários, impossibilitando, pela ocultação e camuflagem, a plena defesa da contribuinte.

Mérito - Impossibilidade de tributar com base exclusivamente em depósitos bancários.

´ Alegou que os depósitos bancários não representam renda, nem acréscimo patrimonial, e que é ilegítimo o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, conforme jurisprudência e ainda citou a Súmula 182 do extinto TRF e o Decreto nº 2.471, de 1998, que determinou o arquivamento dos procedimentos administrativos que tomaram como base os valores de extratos ou de comprovantes de depósitos.

Afirmou não ter havido omissão de receita e que todos os valores recebidos foram levados à tributação, conforme Declaração de Rendimentos entregue em 31/05/2007, a qual foi homologada, pois nenhum valor foi questionado.

Ato contínuo, a DRJ proferiu v. acórdão mantendo integralmente o Auto de Infração, registrando a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RECEITA; DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA.

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. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

Inconformada com o v. acórdão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário repisando os mesmos argumentos da impugnação.

Ato contínuo, os autos retornaram para o E. CARF/MF e foram distribuídos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e possui os requisitos previstos na legislação, motivo pelo qual devem ser admitidos.

Em relação a alegação de cerceamento do direito de defesa, entendo que não deve ser acolhida.

A acusação está bem instruída com os documentos necessários para demonstrar a infração a legislação tributária de omissão de receita nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/96 (287 do RIR/99), sendo que neste caso, a Recorrente é quem tem o ônus de provar que tal diferença não se refere a receita tributável, inexistindo assim cerceamento ao direito de defesa.

Ao contrário do que foi alegado pela Recorrente, a Autoridade Fiscal relacionou, individualmente, cada depósito/crédito em conta bancária às fls. 148/190 e intimou a empresa a justificar a origem dos valores, esclarecendo que na ausência de comprovação eles seriam considerados, por presunção legal, receita omitida.

A Recorrente, em decorrência da intimação, apresentou o que foi denominado de “Demonstrativo da origem de depósitos e créditos” (fls. 242/278), no qual procurou justificar alguns valores creditados nas contas mantidas no Banco do Brasil indicando tratar-se de “Liberação de depósitos bloqueados” (fls. 242/244). A Autoridade Fiscal esclareceu no Relatório Fiscal (fl. 280) que os valores indicados pela contribuinte seriam mantidos uma vez que foram desconsiderados os valores dos “depósitos bloqueados”.

Também permaneceram na Relação de depósitos de origem não comprovada os dois depósitos de R\$ 10.000,00, em 24/01/2006 e 25/07/2006, na conta mantida no Banco HSBC, por falta de comprovação. Por outro lado, a Autoridade Fiscal, acatando as justificativas da contribuinte em relação à conta mantida no Unibanco, excluiu os créditos de R\$ 14.000,00, R\$ 6.200,00 e R\$ 50,00 no mês de março e R\$ 2.100,00 em agosto. Também excluiu todos os valores indicados pela contribuinte na conta do Banco Bradesco que representavam “redução de saldo devedor”.

Ademias, como muito bem apontado pelo D. Relator do v. acórdão recorrido, a fiscalização excluiu todos os valores justificados pela Recorrente e colacionou planilha que demonstra efetivamente que foram excluídos todos os valores justificados pela contribuinte como sendo “redução de saldo devedor”.

Para ilustrar o que foi feito pela fiscalização, também colaciono as planilhas abaixo.

Valores indicados pela contribuinte como sendo "redução de saldo devedor" - conta Banco Bradesco:

| | jan | fev | março | abril | maio | junho | julho |
|--------------|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| | 6.764,15 | 2.993,56 | 3.347,11 | 15.175,80 | 26.696,94 | 3.637,84 | 3.238,18 |
| | 15.412,99 | 6.520,17 | 26.992,96 | 26.325,05 | 44.121,15 | 75,75 | 2.512,82 |
| | 4.705,67 | 10.092,81 | 20.554,43 | 32.932,88 | 2.726,15 | 9.683,16 | 20.785,80 |
| | 5.233,90 | 35.095,49 | 14.912,45 | 9.593,54 | 2.503,92 | 27.431,70 | 20.791,36 |
| | 6.210,44 | 39.060,42 | 6.534,22 | 1.598,28 | 24,42 | 47.840,27 | 10.891,35 |
| | 3.711,83 | 7.015,30 | 22.958,23 | 2.400,00 | 2.003,87 | 71.296,03 | 18.557,17 |
| | 20.176,73 | 700,00 | 730,46 | 40.093,46 | 18.325,93 | 0,00 | 1.150,05 |
| | 6.181,45 | 966,87 | 9.143,00 | 0,00 | 7.558,39 | 0,00 | 0,00 |
| | 38,98 | 0,00 | 5.799,24 | 0,00 | 8.459,20 | 0,00 | 0,00 |
| | 9.796,24 | 0,00 | 23.739,58 | 0,00 | 28.288,65 | 0,00 | 0,00 |
| | 10.272,15 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Total | 88.504,53 | 102.444,62 | 134.711,68 | 128.119,01 | 140.708,62 | 159.964,75 | 77.926,73 |

| | agosto | set | out | nov | dez |
|--------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| | 232,82 | 9.003,28 | 3.918,75 | 8.004,70 | 29.858,52 |
| | 421,97 | 11.799,65 | 26.706,48 | 10.389,99 | 5.885,99 |
| | 15.844,20 | 9.373,40 | 9.898,49 | 6.066,09 | 38.449,80 |
| | 12.430,24 | 8.928,59 | 11.829,20 | 27.794,92 | 10.723,93 |
| | 1.077,31 | 11.231,38 | 15.165,12 | 6.326,69 | 3.671,68 |
| | 26.642,76 | 12.955,56 | 142,79 | 7.485,51 | 11.806,98 |
| | 3.567,88 | 5.385,71 | 11.398,42 | 432,24 | 0,00 |
| | 16.959,70 | 17.387,10 | 4.363,06 | 9.627,05 | 0,00 |
| | 4.071,19 | 35.037,43 | 15.977,17 | 33.691,52 | 0,00 |
| | 3.165,57 | 0,00 | 37.928,97 | 0,00 | 0,00 |
| | 5.363,14 | 0,00 | 9.964,27 | 0,00 | 0,00 |
| | 5.814,64 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | 956,29 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | 11.062,45 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Total | 107.610,16 | 121.102,10 | 147.292,72 | 109.818,71 | 100.396,90 |

| | Valores inicialmente apurados -Bradesco | Valores excluídos | Valores não justificados |
|--------------|--|--------------------------|---------------------------------|
| jan | 373.044,49 | 88.504,53 | 284.539,96 |
| fev | 265.449,02 | 102.444,62 | 163.004,40 |
| mar | 506.692,52 | 134.711,68 | 371.980,84 |
| abr | 443.986,54 | 128.119,01 | 315.867,53 |
| mai | 473.562,58 | 140.708,62 | 332.853,96 |
| jun | 543.850,13 | 159.964,75 | 383.885,38 |
| jul | 431.960,11 | 77.926,73 | 354.033,38 |
| ago | 546.699,22 | 107.610,16 | 439.089,06 |
| set | 836.537,08 | 121.102,10 | 715.434,98 |
| out | 579.711,63 | 147.292,72 | 432.418,91 |
| nov | 563.804,07 | 109.818,71 | 453.985,36 |
| dez | 607.836,48 | 100.396,90 | 507.439,58 |
| Total | 6.173.133,87 | 1.418.600,53 | 4.754.533,34 |

Portanto, não assiste razão à impugnante quanto a alegação de que não foi relacionado, individualmente, os depósitos/créditos bancários e que não ficou demonstrado a suposta omissão de receita. Nota-se no Relatório Fiscal que foi esclarecido à contribuinte quais os valores foram excluídos da Relação anterior e este Relator confirmou que de fato foram excluídos todos os valores que a Autoridade Fiscal disse terem sido excluídos.

Em relação as alegações de inconstitucionalidade da legislação referente ao a presunção de omissão de receita, insta esclarecer que nos termos da Súmula 2, este E. Tribunal não tem competência para analisar ou afastar aplicação de lei por entendê-la inconstitucional.

O contribuinte é optante do Simples que é um sistema que se constitui em uma forma simplificada e unificada de recolhimentos de tributos, por meio da aplicação e percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta, que é considerado nos termos do artigo 186 do RIR/99 como o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionalmente concedidos.

Ressalvadas essas exclusões, é vedado, para fins da determinação da receita bruta apurada mensalmente proceder-se a qualquer outra exclusão ou individualização em virtude da alíquota incidente ou de tratamento tributário diferenciado, tais como, substituição tributária, diferimento, crédito presumido, redução de base de cálculo e isenção, aplicáveis as

demais pessoas jurídicas não optantes ao Simples (Lei no 9.317 de 1996, art. 2º, § 2º e IN SRF nº 250/2002, art. 40, §1º, e art. 1º).

Portanto, a base de cálculo para optantes do Simples é a totalidade das receitas auferidas pela empresa, não admitindo a exclusão dos valores relativos a gastos efetivados ou depósitos cuja a origem não foi identificada, bem como a individualização das bases tributáveis por imposto ou contribuição.

Dando continuidade ao raciocínio, a autuação trata de omissões de receita de microempresas e empresa de pequeno porte, onde existe o artigo 18 da Lei 9.317/1996 que determina que aplicam-se as presunções de omissão de receita existentes nas legislações específicas de regência dos impostos e contribuições. Vejamos o texto do dispositivo:

“Art. 18. 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. ”

Sendo assim, foi correta a aplicação do artigo 42 da Lei 9.430/96 quando caracterizado a omissão de receita com base em depósitos bancários não escriturados e sem a comprovação de sua origem.

Aos contribuintes cabe demonstrar com documentos idôneos e hábeis o registro e a origem do depósitos não escriturados, quando questionados pela fiscalização, sob pena de serem considerados receita tributável.

Portanto, verificada a ocorrência da hipótese descrita em lei, qual seja, a que o contribuinte recebeu depósitos, não os escriturou e eximiu-se de comprovar depósito por depósito mediante documentação hábil e idônea a sua origem, correta está a autuação.

Continuando o raciocínio, entendo importante ressaltar que os depósitos bancários que foram utilizados como instrumento para encontrar os rendimentos presumidamente omitidos nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/96 (objeto da infração 1), também serviram como base de cálculo para a infração 2 do Auto de Infração de insuficiência do valor recolhido, apurada de acordo com a recomposição da receita bruta mensal auferida no período e os percentuais progressivos fixados em relação a receita bruta acumulada, nos termos do artigo 188 do RIR/99¹.

Ao enquadrar os depósitos bancários não escriturados como acréscimo à receita bruta declarada pela Recorrente; logo como aumento da base de cálculo; verificou-se também um novo enquadramento da alíquota do SIMPLES, ou seja, os valores originalmente

¹ Este artigo 188 do RIR/99 prevê exceção de como será determinada a receita bruta para as microempresas e empresas de pequeno porte inscritas no SIMPLES, conforme pode se verificar em seu texto abaixo colacionado.

"art. 188. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos percentuais e nas condições estabelecidas no art. 5, e seus parágrafos, da Lei 9.317/96, observado, quando for o caso, o disposto nos arts. 204 e 205."

recolhidos foram insuficientes, ensejando também a cobrança complementar devido a insuficiência de recolhimentos, conforme demonstrativo de apuração dos valores não recolhidos, que faz parte do presente processo de débito.

Desta forma, não verifico que as duas infrações constantes no Auto de Infração estão imputando a Recorrente dupla tributação, eis que na primeira foi recomposta a receita bruta mensal com base nos depósitos bancários não escriturados e, na segunda, foram aplicados os percentuais progressivos fixados na legislação que prevê exceção para as microempresas e empresas de pequeno porte inscritas no Simples, em relação a receita bruta acumulada.

Sendo assim, entendo que ambas infrações indicadas no Auto de Infração estão corretas, devendo ser mantida a acusação fiscal em seus termos.

De resto, para complementar a fundamentação do meu voto, colaciono parte do texto do v. acórdão recorrido para complementar meu voto.

Da omissão de receita caracterizada por depósitos não escriturados e de origem não comprovada..

Esclareça-se, inicialmente, que a autuação do IRPJ - Simples teve com base legal, entre outros, o art. 24 da Lei n" 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

"Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e da 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. " (Grifou-se.)

Do art. 5º da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, constante da capitulação legal, se extrai:

"Art. 5º O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos seguintes percentuais:

" Do transcrito se evidencia que, verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto de renda a ser lançado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. Em sendo empresa inscrita no Simples, e não havendo sua exclusão do referido sistema nos anos fiscalizados, seja por solicitação da empresa, seja de ofício, os valores devidos mensalmente pela empresa autuada devem ser determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos percentuais definidos na Lei, que foi exatamente o procedimento seguido pela fiscalização, na presente autuação.

Sobre a matéria traz-se ainda à colação o art. 18 da Lei nº 9.317, de 1996:

“Art. 18. 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.”

(grifei)

À luz, portanto, dos dispositivos legais supracitados, conclui-se que são aplicáveis 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 a lei do Simples, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas as pessoas jurídicas optantes do referido regime de tributação (Lei nº 9.317/96, art. 18), e especificamente a prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

A impugnante limitou-se a contestar a tributação dos depósitos bancários sob a argumentação de que os depósitos não representam receita e 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. Nenhuma razão assiste ao contribuinte neste como ficará demonstrado.

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 n.º 2.471 de 01/09/88, art. 9º, VII.

Assim, enquanto vigorou tal instrumento legal a fiscalização não pode se valer de tais provas.

Cumpre 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 n.º 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 reforços por parte da fiscalização capazes de transmudar 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 fonna 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 nexu 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. 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.

Art. 88. Revogam-se :

(---)

XVIII- o §5.º do art. 6.º da Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990 "

Portanto, com o advento da Lei nº 9.430 de 1996, 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.

O que distingue uma realidade da outra, portanto, é que a partir de 01/01/1997 (data em que se tomou eficaz a Lei n.º 9.430 de 1996), a existência de depósitos não escriturados ou de origens não comprovadas tomou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio se juntar ao elenco já existente; com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada para satisfazer o ônus probandi a seu cargo. Antes, repito, tal previsão não existia, e com isso o fisco precisava, nos estritos termos do parágrafo 5.º e do caput do artigo 6.º da Lei n.º 8.021 de 1990, não apenas constatar a existência dos depósitos, mas estabelecer uma conexão, um nexu causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de receitas.

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 n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2.º, e Lei n.º 9.450, 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 n.º 8.021 de 1990 e no art.42 da Lei n.º 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.

[...]

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 que não representavam receita omitida.

Neste ponto deve-se esclarecer que não se está tributando o depósito bancário ou que este seja o fato gerador do imposto de renda. O que se está tributando é uma importância financeira de propriedade da fiscalizada que, pelo fato de não estar escriturada, declarada ou justificada, deve ser considerada receita omitida, segundo a legislação acima reproduzida, que presume que este montante na verdade se origina de receita tributável auferida e não declarada. Diante desta presunção legal o ônus da prova se inverte e passa à atuada, que tem a obrigação legal de comprovar a origem dos recursos.

No caso concreto, apesar de todo o tempo de que dispôs a contribuinte para apresentar suas informações e seus documentos, não houve, em nenhum momento, informação de que os valores depositados nas contas correntes bancárias, sem escrituração na sua contabilidade, pudessem provir de outra origem que não receitas omitidas, o que respalda o procedimento fiscal, pois configurado está a materialização da hipótese legal. Se entendesse a impugnante que outros créditos/depósitos deveriam ser excluídos da tributação deveria ela fazer prova de sua origem.

Da insuficiência de recolhimento.

Em razão da mudança de faixas de receita bruta acumulada provocadas pela constatação de omissão de receitas, os valores declarados pela contribuinte sofreram mudanças de alíquotas, gerando insuficiência de recolhimento, sendo portanto exigidas de ofício. Observe-se que os valores de recolhimentos foram considerados na apuração, conforme demonstrativos às fls. 329/334.

Apesar de não constar na peça impugnatória contestação expressa quanto à essa infração, é de se considerá-la implicitamente impugnada, uma vez que a exigência é consequência da infração referente à omissão de receita, e caso esta fosse considerada improcedente, aquela também o seria. Entretanto, como a decisão foi pela procedência do lançamento por omissão de receitas, impõe-se a exigência de ofício das insuficiências de recolhimento.

Diante do exposto voto pela improcedência da impugnação mantendo-se o crédito tributário.

No mais, mantido o lançamento relativo ao IRPJ, igual tratamento deve ser dado aos lançamentos de PIS, Cofins, CSLL e INSS, decorrentes da omissão de receita, ante a íntima relação de causa e efeito.

Pelo exposto e por tudo que consta processo nos autos conheço do Recurso Voluntário e nego provimento.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.