



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.725224/2013-80
ACÓRDÃO	1402-007.608 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HYDRA ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO FISCAL. SIGILO BANCÁRIO.

Havendo processo fiscal instaurado e sendo considerado indispensável pela autoridade administrativa competente o exame das operações financeiras realizadas pelo contribuinte, não constitui quebra de sigilo bancário a requisição de informações sobre as referidas operações.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA.

A existência de depósitos de origens não comprovadas tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de rendimentos, sendo ônus do contribuinte a apresentação de justificativas válidas para os ingressos ocorridos em suas contas correntes. A alegação da realização de empréstimos deve ser amparada de provas inequívocas da efetiva ocorrência da operação, mediante contrato de mútuo formalmente válido, além da comprovação da transferência de numerário avençado.

OPERAÇÕES DE MÚTUOS VERBAIS. REQUISITOS MÍNIMOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTAÇÃO HÁBIL, IDÔNEA E CABAL.

O mútuo em dinheiro aperfeiçoa-se a partir das relações de entrega da quantia por parte do mutuante e do pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário. O contribuinte deve, portanto, comprovar o fluxo financeiro em suas contas bancárias a partir dos ingressos dos numerários e das respectivas saídas a título de quitação dos empréstimos, podendo fazê-lo, a propósito, através de documentação bancária. Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas. A ausência de devolução do valor mutuado, a falta de comprovação do

pagamento ou quitação do empréstimo, a falta de prazo para devolução, a falta de pactuação de juros, descaracterizam a operação de mútuo com fins econômicos. O contrato de mútuo não revestido das formalidades legais mínimas não é suficiente para comprovar a origem de recursos aptos a justificar a variação patrimonial, sendo necessária a comprovação do fluxo financeiro entre mutuante e mutuário e, ainda, a capacidade financeira do mutuante, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

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

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO APLICÁVEL. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTRATAÇÃO POR EMPREITADA NA MODALIDADE TOTAL NÃO COMPROVADA NOS AUTOS

Na sistemática do lucro presumido, no caso de receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil, somente se aplica o percentual de presunção de 8% para a determinação da base de cálculo do imposto de renda devido na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta. Não restando demonstrado nos autos que se trata de hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, a receita auferida em decorrência dessas contratações se sujeita ao percentual de 32% para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

Uma vez que os lançamentos decorreram dos mesmos elementos prova que nortearam o do IRPJ, impõe-se a eles, o mesmo entendimento firmado no lançamento principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento, sendo rejeitada a preliminar suscitada e, no mérito, manter integralmente os créditos tributários lançados tal como decidido pelo acórdão da DRJ por

não ter o contribuinte conseguido comprovar a origem dos recursos que deram origem às receitas tributadas no Auto de Infração, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Serpa Vargas – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Sandro de Serpa Vargas (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração que exige o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no montante a seguir demonstrado, relativo ao ano-calendário 2009:

- IRPJ: R\$ 498.770,64 (principal), R\$ 168.203,48 (juros), R\$ 374.077,96 (multa de 75%), no total de R\$ 1.041.052,08;
- CSLL: R\$ 183.739,61 (principal), R\$ 62.062,93 (juros), R\$ 137.804,70 (multa de 75%) no total de R\$ 383.607,24;
- COFINS: R\$ 120.132,49 (principal), R\$ 40.407,20 (juros), R\$ 90.099,33 (multa de 75%) no total de R\$ 250.639,02;
- PIS R\$ 26.028,68 (principal), R\$ 8.754,84 (juros), 19.521,48 (multa de 75%) no total de R\$ 54.305,00.

O Valor total do crédito tributário apurado foi de R\$ 1.729.603,34.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 443 a 450), a Autoridade Atuante constatou diferenças entre a receita bruta escriturada e a declarada, bem como depósitos bancários de origem não comprovada, informando que a contribuinte optou pelo lucro presumido, no AC 2009, e apresentou movimentação financeira incompatível com a receita declarada, o que gerou o procedimento fiscal levado a efeito.

Após análise da documentação entregue juntamente com a DIPJ/2010 constatou a existência de “Receita Não Declarada” conforme Livro de Apuração do ISS para Construção Civil (RAPIS) e Talonário de Notas Fiscais.

Por conseguinte, foi lavrado Auto de Infração de acordo com artigos 224, 518 e 519, § 1º, inciso III, alínea "a", e §§ 4º a 7º, do RIR/99, cuja base de cálculo foi apurada e demonstrada na Planilha "CONSOLIDADO DAS RECEITAS APURADAS CONFORME TALONÁRIO DE NOTAS FISCAIS/RAPIS", anexada ao TVF.

Quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, consignou que a contribuinte foi intimada a apresentar os extratos bancários, bem como discriminar as contas bancárias concernente ao ano calendário 2009. No entanto, não teria logrado apresentar, integralmente, os extratos bancários referentes aos Banco Bradesco S.A., Banco Itaú S.A. e Unibanco — União de Bancos Brasileiros S.A.; tendo entregado, integralmente, os referentes ao Banco do Brasil S.A. e Banco Real S.A. (Grupo Santander).

Em complementação aos procedimentos adotados foi solicitado ao Delegado da DRF II/ RJO autorização para emissão da Requisição de Movimentação Financeira — RMF, com base no inciso VII (hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996) do art. 3º do Decreto nº 3.724/01, com intuito de verificar o real montante das receitas e/ou rendimentos recebidos pelo contribuinte, visto que as Declarações de Movimentação Financeiras (DIMOF) apresentadas pelas Instituições Financeiras, perfizeram o montante de R\$ 12.242.280,05.

De posse dos extratos bancários enviados em resposta às Requisições sobre Movimentação Financeira, foram consolidados os créditos apurados. A partir dos créditos consolidados foram descartados os créditos concernentes à empréstimos bancários e transferências de mesma titularidade.

Ato contínuo, a contribuinte fora intimada a apresentar documentação comprobatória que esclarecesse a efetiva origem dos recursos representados pelos créditos constantes das planilhas anexadas ao Termo de Intimação lavrado em 29/05/2013. Posteriormente, a fiscalização efetuou nova conciliação bancária juntamente com o talonário de notas fiscais e consulta CNPJ — sócios, onde foram geradas planilhas mais reduzidas.

Dando prosseguimento o contribuinte foi, novamente, intimado em 05/06/2013, a apresentar documentação comprobatória que esclareça a efetiva origem dos recursos representados pelos créditos constantes das planilhas anexadas ao Termo, bem como, declarar, por escrito, qual o vínculo comercial que possui com as empresas Kanenge Engenharia Ltda e Ryder Press Transporte e Logística tendo em vista que foram constatados vários créditos oriundos dessas empresas.

Dos esclarecimentos prestados, apenas 03 (três) foram acatados, sendo os outros 03 (três) rejeitados pela Fiscalização, pelos seguintes motivos:

- O contribuinte esclareceu que "os valores de R\$ 489.829,86 e R\$ 46.000,00 referem-se a recebimentos da Empresa Alpha 3 (mútuo — recebimento de empréstimo)." No entanto,

tais lançamentos no extrato bancário não se referem a referida empresa. Os valores transferidos foram R\$ 185.000,00, R\$ 185.000,00, R\$ 23.043,80 e R\$ 280.735,10, mas tais valores não foram contabilizados e escriturados;

- O contribuinte esclareceu que "os valores depositados pela empresa Ryder Press Transporte e Logística se referem a recebimentos de empréstimos, que foram fornecidos com o objetivo de nos ajudar tendo em vista a fase difícil que atravessávamos e o relacionamento pessoal entre os sócios. No entanto, tais lançamentos não foram contabilizados e escriturados;

- O contribuinte informou que" quanto à empresa Kanenge, esclarecemos que foi aberta uma sociedade por quotas de participação, com o objetivo de execução de obras. Devido a esta sociedade recursos eram transferidos de uma empresa para outra para pagamentos de despesas Comprovando ainda nossas alegações anexamos diversas notas fiscais de obras da Kanenge que foram faturadas em nome da Kanenge."

No entanto, o contribuinte não contabilizou/escriturou tais despesas; nem tampouco, apresentou documento comprovando tal sociedade.

Os depósitos mantidos em contas correntes que não tiveram sua origem comprovada com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, foram caracterizados como Omissão de Receitas, conforme define o artigo 42 da Lei 9.430/96, e relacionados por lançamentos e de forma consolidada mensalmente.

Foi lavrado Auto de Infração de acordo com artigos 25 e 42 da Lei nº 9.430/96; artigo 528 do RIR/99, cuja base de cálculo foi apurada e demonstrada na Planilha "CONSOLIDADO DAS RECEITAS APURADAS CONFORME EXTRATOS BANCÁRIOS", anexada ao TVF.

A Impugnação alegou que antes do início da ação fiscal o seu sigilo bancário já se encontrava ilegalmente afastado, conforme se depreenderia do próprio TVF. Argumenta que a questão do sigilo bancário está disciplinada pela Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, a qual determina os procedimentos a serem adotados pelas instituições financeiras, bem como o tratamento de outras obrigações pertinentes ao assunto. Para que os procedimentos dos exames de documentos, livros e registros das instituições financeiras sejam satisfeitos, conforme artigo 6º, três requisitos seriam obrigatórios: (1) a existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso; (2) que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente (caput) e (3) que o, resultado dos exames, as informações e os documentos examinados sejam conservados sob sigilo fiscal, observada a legislação tributária (parágrafo único).

Sustentou que a exigência de somente poder examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras/ inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso não foi cumprida pela autoridade autuante, posto que no início da ação fiscal, ou seja, antes de qualquer processo administrativo instaurado ou, obviamente, procedimento fiscal em curso a

Fiscalização já possuía as informações das operadoras de cartões de crédito, ou seja, indiscutivelmente já havia procedido à quebra do sigilo bancário da Recorrente.

Acrescenta que independentemente do que efetivamente o legislador quis dizer com "exame indispensável", no caso o Fisco jamais pode alegar que efetuou a quebra -do sigilo da Impugnante por se tratar de um procedimento imprescindível para a execução de seus trabalhos, haja-vista que quando iniciou a ação fiscal a quebra de sigilo da Recorrente já havia sido consumada.

Considera que em face da desobediência aos requisitos legais para a quebra do sigilo das operações financeiras por parte das autoridades administrativas, o lançamento em questão deve ser completamente anulado.

(ii) Da quebra indevida do sigilo bancário procedida administrativamente

Argumentou que a autoridade fiscal procedeu à quebra do sigilo bancário, agindo de forma ilegal, violando o artigo. 5º, incisos X e XII, da Constituição da República Federativa do Brasil, que garantem o direito à intimidade e privacidade e à inviolabilidade de dados.

Sustenta que é o Poder Judiciário que deverá determinar a quebra do sigilo bancário e não a Autoridade Administrativa.

Aduziu que além da inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, editou-se o Decreto 3.724/01, na mesma data, para regulamentar a referida lei, que em seu artigo segundo individualiza as onze hipóteses em que a verificação bancária é considerada indispensável pela autoridade competente da administração fazendária.

Alegou que não merece guarida a tese segundo a qual ao se confrontar os direitos constitucionalmente amparados - sigilo bancário e fiscalização tributária - o segundo se sobrepõe ao primeiro em virtude da relevância dos bens jurídicos envolvidos.

Alegou ser absurda a consideração das transferências interbancárias - de mesma titularidade como depósitos sem comprovação da origem, conforme parágrafo 3º do art. 287 do RIR/99.

Argumenta que a Autoridade Autuante se equivocou ao considerar indevidamente como de origem não comprovada o valor de R\$ 30.430,21 creditado em 30/11/2009 na conta nº 228956 do banco Itaú. Este valor referir-se-ia ao depósito do cheque emitido no mesmo dia 30/11/2009 da conta nº 69961-4, agência 0387 do banco Itaú, também de titularidade da Recorrente, conforme cópia do extrato em anexo (Doc. 03).

Explica que o que ocorreu foi que emitiu um cheque de uma de suas contas para depositar em outra. Por esta razão, de forma alguma poderia ter sido computado pela Auditora autuante como presunção de omissão de receita, posto que o parágrafo 3º, do art. 287 do RIR/99 é bem claro quando determina que "não serão considerados os créditos decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica."

Relacionou os valores recebidos da empresa Alpha 3 Engenharia que o Fisco teria considerado indevidamente como depósitos de origem não comprovada:

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
06/03/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	46.000,00
12/03/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA ENGENHARUA	185.000,00
19/03/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA ENGENHARUA	185.000,00
09/04/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA ENGENHARUA	23.043,80
29/04/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA ENGENHARUA	280.735,10

Argumenta que a Autoridade Fiscal sustenta de forma leviana e sem nenhum fundamento que os valores não foram contabilizados e escriturados. Afirma ainda, que os valores constantes do extrato não se referem à empresa Alpha 3 Engenharia, mas que todos os depósitos foram devidamente contabilizados, a crédito da conta 2.2.1.06.001 - C/C CREDORA ALPHA 3 ENGENHARIA, conforme cópia das fls. 5,7, 10 e 11 do Livro Diário.

Alegou que se se examinar o histórico dos extratos bancários relativos aos valores em questão observar-se que em quatro dos seis valores vem estampado o próprio nome da empresa Alpha 3-Engenharia, numa demonstração clara não só de que esses valores foram remetidos pela empresa em questão como também da intenção da fiscalização de promover o lançamento a qualquer preço sem prestar a devida atenção à verdade dos fatos e acrescentou que o fato de não constar no histórico dos extratos o nome da empresa remetente não poderia, jamais, servir de motivo para considerar tais valores como de origem não comprovada.

Sustentou que o valor de R\$ 46.000,00 foi efetivamente depositado em dinheiro pela empresa Alpha 3 Engenharia e devidamente contabilizado como crédito para esta empresa conforme cópia da fl. 5 do Livro Diário, (Doc. 04) e cópia do extrato da conta corrente da empresa Alpha 3 Engenharia, demonstrando a saída do recurso, de modo que não haveria o que se discutir e entende que a partir do momento em que apresentou, no curso da ação fiscal, sua contabilidade e esclarecimentos demonstrando todo o acima exposto, o Fisco não poderia ter agido como agiu, ou seja, utilizando-se comodamente da presunção legal quando, no mínimo, deveria ter se aprofundado na investigação.

Da mesma forma, os valores discriminados no quadro a seguir, que tem como histórico a expressão – DEP REC CLI UBB 01/06 16:52 FREGUESIA, referir-se-iam a montantes sacados da conta do UNIBANCO da empresa Alpha 3 Engenharia e depositados na conta da Recorrente:

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
19/02/2009	ITAU - c/c 228956	DEP. REC. CLI. UBB 19/02 13:43 FREGUESIA	489.829,96
01/06/2009	ITAU - c/c 228956	DEP. REC. CLI. UBB 01/06 16:52 FREGUESIA	100.000,00
13/07/2009	ITAU - c/c 228956	DEP. REC. CLI. UBB 13/07 14:33 FREGUESIA	41.500,00

Em reforço ao exposto, registra ainda, especificamente em relação ao valor de 489.829,96 depositado em 19/02/2009, que nesta data a empresa ainda se encontrava em fase pré operacional, providenciando a montagem de sua estrutura, fazendo a contratação de pessoal

técnico, etc., e ainda não havia nenhuma obra em execução. Deste modo, nesta fase seria impossível ocorrer a hipótese de omissão de receita aventada pela auditora responsável pelo procedimento.

Com relação aos depósitos em dinheiro pontuou que a fiscalização considerou os valores abaixo discriminados, que foram depositados em dinheiro no banco Itaú, como depósitos sem comprovação da origem:

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
06/04/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	5.150,39
24/08/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	10.572,00
31/08/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	5.205,03
01/09/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	10.000,00
15/10/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	85.000,00
16/10/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	47.380,00
03/11/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	20.000,00
18/11/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	84.527,93
25/11/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	15.000,00
26/11/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	17.160,00
30/11/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	30.000,00
30/11/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	24.677,11
07/12/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	11.600,00
16/12/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	202.520,00

Argumentou a contribuinte que quando uma empresa efetua um depósito bancário em dinheiro que ela registra o valor a crédito da conta caixa e a débito da conta bancos, c/ movimento. Não existiria opção e fora exatamente o que no caso em apreço, seja por motivo financeiro, administrativo, operacional ou outro qualquer. Enfatiza que o fato é que ela simplesmente depositou no banco Itaú numerários que estavam disponíveis no caixa da empresa e não há nenhuma irregularidade nessa operação.

Após a realização dos depósitos promoveu os registros contábeis das operações como determina a legislação de regência, isto é, debitando a conta banco c/ movimento e creditando a conta caixa, conforme cópias anexas das fls. 9, 25, 26,34, 35, 38, 40, 41,42, 43, 45 e 47 do livro Diário.

Afirmou que o Fisco não investigou o suficiente. Em relação aos valores abaixo, relacionados, esclareceu que se referem a depósitos através de recursos próprios que foram devidamente contabilizados conforme cópias anexas das fls. 45 e 49 do livro Diário, mas que aparecem com histórico "DEP. INTERAGENCIA" por terem sido efetuados em outra agência bancária:

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
07/12/2009	ITAU - c/c 228956	DEP. INTERAGÊNCIA	9.900,00
30/12/2009	ITAU - c/c 228956	DEP. INTERAGÊNCIA	9.970,00

Afirmou que esses valores não podem ser considerados como de origem não comprovada devendo ser excluídos da tributação.

Com relação aos valores relativos a empresa Kanenge Engenharia Ltda pontuou que a Fiscalização assim se pronunciou sobre este item:

O contribuinte informou que "quanto à empresa Kanenge, esclarecemos que foi aberta uma sociedade por quotas de participação, com o objetivo de execução de obras. Devido a esta sociedade recursos eram transferidos de uma empresa para outra para pagamentos de despesas, comprovando ainda nossas alegações anexamos diversas notas fiscais de obras da Kanenge que foram faturadas em nome da Kanenge."

Transcreveu os valores remetidos pela empresa Brasil Kanenge Engenharia Ltda:

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
15/05/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BRASIL KANENGE ENGENHARIA L	100.000,00
04/06/2009	ITAU - c/c 228956	TED-RECEBIDA BRASIL KANENGE ENGENHARIA L	85.150,00
17/07/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BRASIL KANENGE ENGENHARIA L	242.870,00
30/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BRASIL KANENGE ENGENHARIA L	1.000.000,00

A contribuinte admitiu que referidos valores foram contabilizados indevidamente a crédito da conta caixa e que o correto seria a crédito de uma conta corrente. com a Kanenge Construções Ltda. Entretanto, alega que, pelo próprio histórico do lançamento relativo a TED recebida da Kanenge Construções Ltda., poder-se-ia concluir que houvera um equívoco contábil sem nenhuma repercussão fiscal e sem nenhum prejuízo ao Erário, argumentando que o engano cometido em relação às operações com a Kanenge Construções Ltda não se restringe aos recebimentos (débito de banco). A título de exemplo, anexou fl 13 do Livro Diário, em 08/05, para demonstrar um lançamento a débito da conta caixa e crédito da conta banco.UNIBANCO, no valor de R\$..1.260.000,00 -com o histórico VR RÉF TED REMETIDA BRASIL KANENGE CONSTRUTOR.

Explicou que quando da entrega de recursos à Kanenge Construções Ltda, ao invés de lançar a débito de uma conta corrente com a empresa lançou indevidamente a débito da conta Caixa, mas que, independentemente de a Recorrente ter utilizado a conta "Caixa", indevidamente, como uma conta corrente, o que realmente importaria é que não se trataria de nenhum artifício para se obter algum tipo de benefício e sim de grotesco equívoco contábil.

Esclareceu que se associou à empresa Kanenge Construções Ltda com o objetivo de execução de obras em conjunto e o mais correto seria a abertura de uma conta bancária conjunta de modo que se tivesse um controle mais adequado dos ingressos e repasses 'dos recursos, sustentando que se tivesse a intenção de esconder algo não colocaria no próprio histórico do lançamento do seu livro Diário que o valor se referia a TED recebido ou remetida para Kanenge Construções Ltda.

Com o intuito de comprovar de que tais valores efetivamente são decorrentes da sociedade por quotas de participação com a Kanenge Construções Ltda. juntou cópia do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em conta de Participação Denominada "SCP

.QUEIMADOS" e SCP MESQUITA e Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em conta de Participação Denominada "SCP JAPERI" e "SCP BUZIOS e ressaltou que, ao contrário do que afirma a ilustre Auditora, estes documentos foram sim apresentados à fiscalização no curso da ação fiscal e acrescenta, ainda, o que segue.

Com relação aos valores depositados pela Ryder Press Transportes e Logística, SIC 2004 Combustíveis e Participações Ltda e Posto Hilário de Gouveia Ltda reconheceu que houve engano em seus registros contábeis, argumentando que estes valores deveriam ter sido contabilizados a crédito das contas correntes das empresas e não a crédito de caixa haja vista que verdadeiramente referem-se a empréstimos / mútuos com estas empresas. Deste modo, propugnou pelo expurgo dos valores abaixo discriminados da base tributável:

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
24/08/2009	ITAU - c/c 228956	CRED RYDER PRESS TRANSPORTE E LOGISTICA	70.000,00
17/11/2009	ITAU - c/c 228956	TRANSF. 7589/1063887 RYDER PRESS TRANSP	50.000,00
23/11/2009	ITAU - c/c 228956	CRED RYDER PRESS TRANSPORTE E LOGISTICA	99.999,99
08/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA ITAU RYDER PRESS TRANSP LOG	99.999,99
08/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA ITAU RYDER PRESS TRANSP LOG	99.999,99
16/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA ITAU SIC 2004 COMB PART LTD	30.000,00
16/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA ITAU SIC-2004 COMB PART LTD	10.000,00
16/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA ITAU POSTO ILÁRIO DE GOLVE	20.000,00

Com relação a aplicação da presunção, alegou que teria havido abuso na aplicação da presunção legal de depósito bancário sem origem comprovada, afrontando o princípio da razoabilidade, sob o argumento de utilização da presunção legal, sem pertinência com a razão dos fatos, e sem o devido aprofundamento da investigação, por mera vontade de aumentar a arrecadação ou como instrumento de inibir a evasão, posto que apresentou robustas justificativas para os créditos efetuados em suas contas bancárias. Deste modo não haveria como se conformar com a atitude do Fisco de simplesmente ignorá-las solenemente.

Sustentou que deve prevalecer a busca da verdade material e que a presunção não pode ser acatada independentemente dos fatos constatados durante o procedimento fiscal.

Defendeu que essa presunção deve ser mantida apenas quando o contribuinte não faz qualquer tipo de prova sobre a origem dos recursos mas não pode ser utilizada apenas porque as provas existentes não demonstram especificadamente a origem individualizada de todos os créditos bancários. Ou seja, o equilíbrio de forças na relação tributária exige que - paralelamente ao expressivo aumento da força jurídica da presunção de omissão de rendimentos em favor do fisco - esta presunção seja afastada na presença de quaisquer elementos de prova.

Argumentou que uma coisa seria a utilização do uso do presunção legal tendo em Vista a não comprovação da origem de depósitos bancários a margem da contabilidade, outra completamente diferente seria a aplicação da presunção legal por não se satisfazer com os esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte, principalmente em se tratando de depósitos contabilizados. Ainda, seria muito mais fácil aplicar a presunção, inverter o ônus da prova, do que ter que se aprofundar na investigação com objetivo de se, apurar eventual omissão de receita direta.

Propugna pelo cancelamento integral do presente lançamento também pela aplicação indevida da Presunção Legal prevista no art. 42 da Lei nº. 9.430/96.

Com relação a Receita Bruta Escriturada e não declarada pontou que, conforme planilha anexa ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal, apuraram-se os seguintes supostos valores a tributar:

TRIMESTRE	Nº NOTAS FISCAIS	VR NOTAS FISCAIS	RECEITA DECLARADA	OMISSÃO RECEITA
2º TRIM	1 a 8	2.270.247,06	11.963,67	2.258.283,39
3º TRIM	9 a 11	968.547,47	851.400,29	117.147,18

Registrou que, segundo a Fiscalização, as supostas omissões apuradas seriam decorrentes das diferenças entre os valores das notas 01 a 08 no 2º Trimestre e 09 a 11 no 3º trimestre com a receita declarada em cada trimestre e que pretende demonstrar que houvera equívoco na apuração da suposta omissão de receita ao se deslocar indevidamente a ocorrência do fato gerador.

Argumentou que em um simples exame nas notas fiscais constata-se que os serviços foram prestados e, conseqüentemente, a ocorrência do fato gerador em datas divergentes das consideradas pelo Fisco. No campo "Discriminação dos Serviços" que faz parte das notas fiscais consta o período da prestação dos serviços, ou seja, quando a receita efetivamente deveria ter sido apropriada, independentemente de quando a nota foi emitida ou de quando a Recorrente recebeu pelos serviços prestados. Quadro referente às notas fiscais de 01 a 04:

DATA	N. FISCAL	PERÍDO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS	VALOR
17/04/2009	01	02/02/2009 a 15/02/2009	318.171,00
20/04/2009	02	16/02/2009 a 28/02/2009	292.992,00
22/04/2009	03	02/03/2009 a 15/03/2009	313.593,00
22/04/2009	04	16/03/2009 a 31/03/2009	360.963,53

Alegou que os serviços referentes às notas fiscais supracitadas foram executados nos meses de fevereiro e março de 2009, isto é, no primeiro trimestre de 2009 e dessa forma jamais a fiscalização poderia ter levado referidos valores à tributação no segundo trimestre de 2009; deslocando ilegalmente a ocorrência do fato gerador, sustentando que utiliza o regime de competência, ou seja, apropria suas receitas e despesas ao período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas. Daí, o Fisco jamais poderia considerar como ocorrido o fato gerador do imposto de renda em período diferente de quando efetivamente os serviços foram prestados pela Recorrente. Propugn pelo cancelamento integral do presente lançamento.

Com relação a coeficiente de 32% aplicado alegou que sua atividade refere-se a construção civil com aplicação de material e dessa forma o coeficiente aplicável para apuração do lucro presumido é de 8% (oito por cento) e que tendo em vista que a fiscalização ignorou a sua atividade bem como a legislação de regência ao promover o lançamento em questão, aplicando em seu entender indevidamente o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) na apuração do

Lucro Presumido, propugnou elo seu cancelamento, haja vista que o coeficiente correto, em seu entender deveria ter sido aplicado, se fosse o caso, seria o de 8% (oito por cento).

A DRJ julgou improcedente a Impugnação.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de Auto de Infração no valor total de crédito tributário apurado no montante de R\$ 1.729.603,34 composto por Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no montante a seguir demonstrado, relativo ao ano-calendário 2009:

- IRPJ: R\$ 498.770,64 (principal), R\$ 168.203,48 (juros), R\$ 374.077,96 (multa de 75%), no total de R\$ 1.041.052,08;
- CSLL: R\$ 183.739,61 (principal), R\$ 62.062,93 (juros), R\$ 137.804,70 (multa de 75%) no total de R\$ 383.607,24;
- COFINS: R\$ 120.132,49 (principal), R\$ 40.407,20 (juros), R\$ 90.099,33 (multa de 75%) no total de R\$ 250.639,02;
- PIS R\$ 26.028,68 (principal), R\$ 8.754,84 (juros), 19.521,48 (multa de 75%) no total de R\$ 54.305,00.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 443 a 450), a Autoridade Fiscal constatou diferenças entre a receita bruta escriturada e a declarada, bem como depósitos bancários de origem não comprovada, informando que a contribuinte optou pelo lucro presumido, no AC 2009, e apresentou movimentação financeira incompatível com a receita declarada, o que gerou o procedimento fiscal levado a efeito.

Após análise da documentação entregue juntamente com a DIPJ/2010 constatou a existência de Receita Não Declarada conforme Livro de Apuração do ISS para Construção Civil (RAPIS) e Talonário de Notas Fiscais.

Por conseguinte, foi lavrado Auto de Infração de acordo com artigos 224, 518 e 519, § 1º, inciso III, alínea "a", e §§ 4º a 7º, do RIR/99, cuja base de cálculo foi apurada e demonstrada

na Planilha "CONSOLIDADO DAS RECEITAS APURADAS CONFORME TALONÁRIO DE NOTAS FISCAIS/RAPIS", anexada ao TVF.

Quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, consignou que a contribuinte foi intimada a apresentar os extratos bancários, bem como discriminar as contas bancárias concernente ao ano calendário 2009. No entanto, não teria logrado apresentar, integralmente, os extratos bancários referentes aos Banco Bradesco S.A., Banco Itaú S.A. e Unibanco — União de Bancos Brasileiros S.A.; tendo entregado, integralmente, os referentes ao Banco do Brasil S.A. e Banco Real S.A. (Grupo Santander).

Em complementação aos procedimentos adotados foi solicitado ao Delegado da DRF II/ RJO autorização para emissão da Requisição de Movimentação Financeira — RMF, com base no inciso VII (hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996) do art. 3º do Decreto nº 3.724/01, com intuito de verificar o real montante das receitas e/ou rendimentos recebidos pelo contribuinte, visto que as Declarações de Movimentação Financeiras (DIMOF) apresentadas pelas Instituições Financeiras, perfizeram o montante de R\$ 12.242.280,05.

De posse dos extratos bancários enviados em resposta às Requisições sobre Movimentação Financeira, foram consolidados os créditos apurados. A partir dos créditos consolidados foram descartados os créditos concernentes à empréstimos bancários e transferências de mesma titularidade.

Ato contínuo, a contribuinte fora intimada a apresentar documentação comprobatória que esclarecesse a efetiva origem dos recursos representados pelos créditos constantes das planilhas anexadas ao Termo de Intimação lavrado em 29/05/2013. Posteriormente, a fiscalização efetuou nova conciliação bancária juntamente com o talonário de notas fiscais e consulta CNPJ — sócios, onde foram geradas planilhas mais reduzidas.

Dando prosseguimento o contribuinte foi, novamente, intimado em 05/06/2013, a apresentar documentação comprobatória que esclareça a efetiva origem dos recursos representados pelos créditos constantes das planilhas anexadas ao Termo, bem como, declarar, por escrito, qual o vínculo comercial que possui com as empresas Kanenge Engenharia Ltda e Ryder Press Transporte e Logística tendo em vista que foram constatados vários créditos oriundos dessas empresas.

PRELIMINAR

Alegou a Recorrente nulidade do Auto de Infração, o que deve ser classificado como argumento preliminar. No entanto, não procedem quaisquer alegações de nulidades no presente caso.

Os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável

O Auto de Infração preencheu os requisitos de formalidade legais, especialmente os requisitos dispostos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como as exigências previstas no art. 142 do CTN.

A Recorrente fundamentou que o auto de infração não poderia utilizar os depósitos bancários como base do lançamento fiscal, aduzindo que a exigência de revelação do histórico de cada depósito bancário em relação à pessoa seja ela física ou jurídica extrapola o princípio da razoabilidade, havendo vício de procedimento já que a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários poderia ser considerada mero indício de omissão de receita não podendo haver seu enquadramento legal.

Todavia, apuração da base de cálculo dos tributos lançados com base nos depósitos bancários tem suporte legal no artigo 42 da Lei nº 9.430/96:

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

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

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

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

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

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil Reais). (art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997)

Ademais, o STF, em 24 de fevereiro de 2016, concluiu o julgamento que reconheceu a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, a qual permitiu a transferência dos dados protegidos pelo sigilo bancário diretamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Portanto, o procedimento adota pela fiscalização com relação aos depósitos bancários foi baseado em lei.

Desta maneira, a autoridade fiscal seguiu a legislação, tendo intimado a Recorrente para esclarecer e comprovar a origem individualizada dos valores lançados a crédito nos extratos bancários, por ela mesmo fornecidos, e diante de tal intimação, não comprovou a origem dos recursos depositados em suas contas correntes, justificando assim a utilização da presunção legal de omissão de receitas.

Consequentemente, não há nulidade do lançamento, devendo ser mantidos os Autos de Infração para a cobrança dos tributos devidos, quais sejam IRPJ e tributos reflexos.

De fato, constitui presunção legal de omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Assim, em tendo o Auditor Fiscal constatado a existência de valores creditados na conta corrente da Recorrente e, em não tendo a esta comprovado, apesar de regularmente intimada, mediante documentos hábeis e idôneos, a origem desses recursos, deve-se considerar tais valores como base para a apuração dos tributos devidos.

Por outro lado, quanto as alegações da Recorrente no sentido de que o valor depositado não era de sua titularidade e que não era proprietária do valor integral depositado, também não restou provado tais alegações.

Portanto, a apuração dos tributos IRPJ, CSLL, PIE e COFINS ocorreu nos termos da lei, devendo o auto de infração ser mantido.

E ainda, a Recorrente alega que teria havido desobediência aos requisitos legais para a quebra do sigilo das operações financeiras por parte das autoridades administrativas antes do início da fiscalização, razão pela qual entende que o lançamento em questão deveria ser anulado.

Afirma que antes do início da ação fiscal o seu sigilo bancário já se encontrava ilegalmente afastado, contrariando o disposto na Lei Complementar nº 105, de 2001, que, em seu art. 6º, exigiria a observância de (03) três requisitos para os procedimentos de exames de documentos, livros e registros das instituições financeiras, quais sejam, (i) a existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso; (ii) que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente (caput) e (iii) que o resultado dos exames, as informações e os documentos examinados sejam conservados sob sigilo fiscal, observada a legislação tributária (parágrafo único).

Sustenta que o primeiro requisito não fora observado, pois, antes de qualquer processo administrativo instaurado ou, obviamente, procedimento fiscal em curso a Fiscalização já possuía as informações das operadoras de cartões de crédito, ou seja, já havia procedido à quebra do sigilo bancário da Recorrente.

No entanto, o procedimento adotado pela fiscalização está correto.

Conforme ressaltado pela decisão da DRJ são institutos diferentes o sigilo bancário, previstos no art. 6º da LC nº 105, de 2001, com a obrigação de as Instituições Financeiras informarem à Administração Tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, determinada pelo art. 5º da mesma lei, conforme abaixo transcrito:

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

(...)

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

(...)

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

O artigo acima transcrito determina a obrigação de as Instituições Financeiras informarem à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados pelos usuários dos seus serviços. A partir desses dados, que podem ser apresentar como indícios de irregularidades tributárias, a RFB poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

No presente caso, o Termo de Verificação Fiscal (TVF) esclarece que **após o início do procedimento fiscal**, e diante da falta da Recorrente em atender à intimação fiscal para apresentar integralmente os extratos bancários foi autorizada a emissão de Requisição de Movimentação Financeira – RMF, com base no inciso VII (hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996) do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, com o intuito de verificar **o real montante das receitas e/ou rendimentos recebidos, visto que as Declarações de Movimentação Financeiras (DIMOF) apresentadas pelas Instituições Financeiras**, perfizeram o montante de R\$ 12.242.280,05.

De fato, as informações a que a RFB teve acesso, antes de iniciado o procedimento fiscal, referem-se aos montantes globais mensalmente movimentados pelo Recorrente, prestados por meio da Dimof, e que ensejou a abertura de procedimento fiscal. Somente após iniciado tal procedimento é que as informações bancárias foram repassadas de forma detalhada.

Afasto, portanto, a preliminar de nulidade do auto de infração.

MÉRITO

DAS SUPOSTAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS DE MESMA TITULARIDADE

A Recorrente argumentou que a origem de alguns depósitos seria a transferência entre contas de mesma titularidade. No entanto, a DRJ revisou referida análise e nada foi identificado nesse sentido, devendo prevalecer os termos de referida decisão, conforme abaixo transcrito cujos termos adoto como razão de decidir:

*A Autoridade Fiscal demonstrou às fls. 449 e 450 do Termo de Verificação Fiscal os valores que compuseram as bases de cálculo dos depósitos bancários de origem não comprovada, onde se inclui o valor de **R\$ 30.430,21, na conta 228956, agência 0386, do Banco Itaú**. O histórico do depósito indicado fora “Dep. REC. CLI. UBB 30/11 14:58 FREGUESIA”. No entanto, segundo o impugnante, tal valor referir-se-ia a transferência entre contas de mesma titularidade, ou seja, depósito do cheque emitido no mesmo dia 30/11/2009 de **outra conta, qual seja, nº 69961-4, agência 0387, também do banco Itaú, conforme comprovaria o extrato anexado (Doc. 03)**. Ou seja, emitira um cheque de uma de suas contas para depositar em outra, o que configuraria transferência interbancária - de mesma titularidade, devendo, portanto, ser excluída da apuração.*

*Analizando-se o referido documento (fls. 572 a 573), verifica-se que nesse dia consta um débito e um crédito no valor de **R\$ 30.430,21**, no extrato da referida conta **69961-4**. No histórico do referido extrato, consta que o crédito decorreu de “TED 409.0386 HYDRA ENG. SÁ” e o débito de “pagamento cheque 000025”. De se ressaltar que tal crédito não foi considerado pela Autoridade Fiscal em sua apuração, posto que não consta da planilha relativa à conta em questão. Ocorre que o doc. de fl. 572 apenas comprova que no dia 30/11/2009 foi recebida uma TED e feito um pagamento de cheque no mesmo valor, sem indicação do destinatário do cheque emitido, ou seja, por esse extrato não se comprova que o cheque teria sido a origem do valor creditado na referida conta nº **228956**.*

*O que o impugnante teria que explicar e comprovar é qual a origem do valor de **R\$ 30.430,21 depositado na outra conta, qual seja, conta 228956, da agência nº 0386. Conforme constou da planilha anexada pela Autoridade Fiscal, o seu histórico consiste em “Dep. REC. CLI. UBB 30/11 14:58 FREGUESIA”.***

*Conforme se verifica, o histórico não indica qualquer depósito em cheque, pelo menos não se pode fazer tal dedução a partir dos seus termos. Seria simples ao impugnante apresentar a cópia microfilmada do cheque para comprovar que teria emitido um cheque de uma de suas contas para depositar em outra, mas não o fez. Chama a atenção também o fato de que no mesmo dia houve um crédito de mesmo valor decorrente de uma TED identificada com o nome da impugnante na conta de onde se emitiu o cheque. Qual o sentido de se emitir um cheque da conta 69961-4 para a conta **228956 e, no mesmo dia, ser creditado o mesmo valor, via TED, naquela conta?***

O ônus da prova da origem do depósito bancário é do impugnante e não cabe à Autoridade Julgadora fazer inferência a partir de coincidências de valores, que não se confirma ao se analisar o histórico da transação.

Somente o impugnante poderia esclarecer os fatos. A prova que deve fazer para afastar a presunção legal deve ser completa e não comporta ilações, posto que o fato indiciário foi

provado pela Autoridade Fiscal, conforme determinado pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Nesse cenário a fiscalização entendeu que **com relação à origem dos depósitos bancários** caberia ao contribuinte, por força da Lei 9.430/96, **comprovar a origem desses recursos, sob pena de não o fazendo, operar-se a presunção legal** de que esses depósitos de origem não comprovada serem considerados rendimentos omitidos, para fins de tributação de imposto de renda, seguindo com a fundamentação nos seguintes termos:

Portanto, o ônus da prova da origem do depósito bancário é do contribuinte. A prova para afastar a presunção legal deve ser completa e não comporta ilações, posto que o fato indiciário foi provado pela Autoridade Fiscal, conforme determinado pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Dessa forma, mantém-se o valor de R\$ 30.430,21, incluído na apuração dos depósitos bancários na conta 228956, agência 0386, do Banco Itaú, cuja origem não foi comprovada.

Da conta corrente com a empresa Alpha 3 Engenharia

Alega a Recorrente que determinados valores da empresa Alpha 3 Engenharia teriam origem comprovada. Alega que todos os depósitos foram devidamente contabilizados, a crédito da conta 2.2.1.06.001 - C/C CREDORA ALPHA 3 ENGENHARIA, conforme cópia das fls. 5,7, 10 e 11 do Livro Diário, argumentando que, quanto aos valores de R\$ 489.829,86 e R\$ 46.000,00 se referiam a mútuo recebido da Empresa Alpha 3.

Os valores reclamados pela Recorrente são:

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
06/03/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	46.000,00
12/03/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA ENGENHARUA	185.000,00
19/03/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA ENGENHARUA	185.000,00
09/04/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA ENGENHARUA	23.043,80
29/04/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA ENGENHARUA	280.735,10

A DRJ também analisou corretamente os documentos apresentados, sendo o caso de manter referida decisão pelos seus próprios termos, conforme transcrição abaixo as quais adoto como razão de decidir:

Antes de analisar o doc. 04, é preciso conhecer os documentos que instruíram os presentes autos, pela Autoridade Fiscal, bem como o contexto em que os depósitos bancários foram considerados como de origem não comprovada.

*Nessa linha, em 05/06/2013, a impugnante foi intimada (fl. 104 a 106) a apresentar documentos e esclarecimentos acerca da **efetiva origem dos recursos** representados pelos créditos constantes dos extratos bancários da conta nº 228956-2 mantida junto à agência nº 0386 do Banco Itaú/Unibanco S/A e da conta nº 69961-4 mantida junto à agência 0387 do Banco Itaú S/A, com as respectivas **notas fiscais, contratos e outros documentos** que esclarecessem a origem dos recursos em análise. Entre os valores depositados na cc/ nº 228956, constou, entre outros, os seguintes:*

Extrato Bancário - Itaú - Cc. 228956

Nome: HYDRA ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA
 CNPJ: 10.547.330/0001-55

Filtros aplicados:

Campo
 1 D/C

Data	Valor	D/C	Histórico
19/02/2009	489.829,96	C	DEP.REC.CLI.UBB 19/02 13:43 FREGUESIA
06/03/2009	46.000,00	C	DEPOSITO EM DINHEIRO

Em resposta (fl. 107 e 108), a impugnante esclarecera que os valores de R\$ 489.829,86 e R\$ 46.000,00 referiam-se a recebimentos da Empresa Alpha 3 (mutuo – recebimento de empréstimo) e que tal empresa pertence aos mesmos sócios. Para comprovar o mútuo, apenas mencionou que bastaria um simples exame nos próprios extratos para constatar a existência de diversos pagamentos para a Alpha 3, sem, contudo, apresentar nenhuma documentação comprobatória.

A partir dessa resposta, a Autoridade Fiscal assim consignou no TVF:

O contribuinte esclareceu que "os valores de R\$ 489.829,86 e R\$ 46.000,00 referem-se a recebimentos da Empresa Alpha 3 (mútuo — recebimento de empréstimo)." No entanto, tais lançamentos no extrato bancário não se referem a referida empresa. Os valores transferidos foram R\$ 185.000,00, R\$ 185.000,00, R\$ 23.043,80 e R\$ 280.735,10, mas tais valores não foram contabilizados e escriturados;

Conforme se verifica, quanto aos valores de R\$ 489.829,86 e R\$ 46.000,00, a Autoridade Fiscal concluiu que não se referiam a mútuo recebido da Empresa Alpha 3, posto que no extrato não se identificou tal empresa. Ademais, durante o procedimento fiscal, nenhum documento foi apresentado para comprovação de suas origens. Esses valores foram, portanto, considerados não comprovados e incluídos na apuração fiscal, conforme se verifica na planilha elaborada pela Autoridade Fiscal, cujo trecho segue reproduzido:

**CONSOLIDADO DAS RECEITAS APURADAS
 CONFORME EXTRATOS BANCÁRIOS
 ANO CALENDÁRIO 2009**

PERÍODO MÊS	BANCO ITAÚ AG.387.C/C.228956	BANCO ITAÚ AG.387.C/C.699614	OMISSÃO DE RECEITAS (R\$)
TOTAL FEVEREIRO	489.829,96	0,00	489.829,96
TOTAL MARÇO	416.000,00	0,00	416.000,00
TOTAL ABRIL	308.929,29	0,00	308.929,29

Em sede de impugnação, sustenta que o valor de R\$ 46.000,00 foi efetivamente depositado em dinheiro pela empresa Alpha 3 Engenharia e devidamente contabilizado como crédito para esta empresa conforme cópia da fl. 5 do Livro Diário, (Doc. 04) e cópia do extrato da conta corrente da empresa Alpha 3 Engenharia (Doc. 05), demonstrando a saída do recurso, de modo que não haveria o que se discutir.

Em relação ao valor de 489.829,96, depositado em 19/02/2009, argumenta que nesta data a empresa ainda se encontrava em fase pré operacional, providenciando a montagem de sua estrutura, fazendo a contratação de pessoal técnico, etc., e ainda não havia nenhuma obra em execução. Deste modo, nesta fase seria completamente

impossível ocorrer a hipótese de omissão de receita equivocadamente aventada pela auditora responsável pelo procedimento.

Ainda, alega que tal valor referir-se-ia a montante sacado da conta do UNIBANCO da empresa Alpha 3 Engenharia e depositados na conta da Impugnante. Nessa mesma linha argumentativa, estariam também os valores de R\$ 100.000,00 e R\$ 41.500,00, também contestados. Assim, os montantes sacados da conta do UNIBANCO da empresa Alpha 3 Engenharia e depositados na conta da Impugnante seriam:

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
19/02/2009	ITAU - c/c 228956	DEP. REC. CLI. UBB 19/02 13:43 FREGUESIA	489.829,96
01/06/2009	ITAU - c/c 228956	DEP. REC. CLI. UBB 01/06 16:52 FREGUESIA	100.000,00
13/07/2009	ITAU - c/c 228956	DEP. REC. CLI. UBB 13/07 14:33 FREGUESIA	41.500,00

No que se refere à parte final da afirmação registrada pela Autoridade Fiscal¹, está evidente que ela pode identificar a transferência originada da Empresa Alpha 3, pelo extratos bancários, para os valores de R\$ 185.000,00, R\$ 185.000,00, R\$ 23.043,80 e R\$ 280.735,10. No entanto, os mesmos não teriam sido contabilizados e escriturados. Esses valores constaram do extrato dos meses de março (R\$ 185.000,00 e R\$ 185.000,00) e abril (R\$ 23.043,80 e R\$ 280.735,10), conforme fls. 78 e 79 e foram incluídos na apuração fiscal, conforme a seguir reproduzido:

Extrato Bancário - Itaú - Cc. 228956

Nome: HYDRA ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA
CNPJ: 10.547.330/0001-55

Data	Valor	D/ C	Histórico
19/02/2009	489.829,96	C	DEP.REC.CLI.UBB 19/02 13:43 FREGUESIA
FEVEREIRO	489.829,96		
06/03/2009	46.000,00	C	DEPOSITO EM DINHEIRO
12/03/2009	185.000,00	C	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA 3 ENGENH
19/03/2009	185.000,00	C	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA 3 ENGENH
MARÇO	416.000,00		
06/04/2009	5.150,39	C	DEPOSITO EM DINHEIRO
09/04/2009	23.043,80	C	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA 3 ENGENH
29/04/2009	280.735,10	C	TED RECEBIDA BANIF PRIMUS ALPHA 3 ENGENH
ABRIL	308.929,29		

Os valores de R\$ 185.000,00, R\$ 185.000,00, R\$ 23.043,80 e R\$ 280.735,10 também constariam do doc. 04.

*Primeiramente, é oportuno ressaltar que é irrelevante o fato de a Autoridade Fiscal ter afirmado que os valores de R\$ 185.000,00, R\$ 185.000,00, R\$ 23.043,80 e R\$ 280.735,10 não teriam sido contabilizados, posto que o fundamento da autuação é a falta de comprovação da origem de depósitos bancários. Nesse contexto, ao intimar a impugnante a apresentar documentos e esclarecimentos acerca da **efetiva origem dos recursos** representados pelos créditos constantes dos extratos bancários da conta nº 228956-2 mantida junto à agência nº 0386 do Banco Itaú/Unibanco S/A **determinou também a apresentação das respectivas notas fiscais, contratos e outros documentos que esclarecessem a origem dos recursos em análise.** Não obstante, a impugnante apenas esclarecera que os valores referiam-se a recebimentos da Empresa Alpha 3 (mutuo – recebimento de empréstimo) e que tal empresa pertenceria aos mesmos sócios. Para comprovar o mútuo, apenas mencionou que bastaria um simples exame nos próprios*

extratos para constatar a existência de diversos pagamentos para a Alpha 3, sem, contudo, apresentar nenhuma documentação comprobatória.

Portanto, está evidente que a impugnante não se desincumbiu do ônus da prova durante o procedimento fiscal.

Em sede de impugnação, os únicos elementos de prova anexados aos autos foram os doc. 04 e 05. Passa-se a análise de cada um deles.

Verificando-se o doc. 04 (fl. 574 a 577), que consiste no livro diário, constata-se que os valores de R\$ 46.000,00, R\$ 185.000,00, R\$ 185.000,00, R\$ 23.043,80 e R\$ 280.735,10 foram contabilizados a débito da conta “1.1.1.02.004 Banco Unibanco (ag. 0386 c/c 2289)” e a crédito da conta “2.2.1.06.001 C/C Credora Alpha3 Engenharia”, cujo histórico indicava depósito, em relação ao primeiro valor, e TED REC Banif Primus Alpha 3, para o demais. A referida conta creditada referir-se-ia a uma conta corrente com a empresa Alpha Engenharia, conforme sua própria descrição no doc. em análise.

*No doc. 05 (fl. 578), consta cópia de extrato da conta corrente 227005-9, agência do Banco Itaú nº386, do mês de março, que o impugnante afirma ser da empresa **Alpha 3 Engenharia**, onde se pode identificar um débito no valor de R\$ 46.000,00 no dia 06/03/2009.*

(...)

No caso concreto, nem sequer fora apresentado o contrato de mútuo. Dada a ausência do referido documento, a presença de outros fatores poderiam, eventualmente, contribuir para dar sustentação ao contrato em estudo, tais como a cobrança de juros prevista no contrato, a temporalidade expressa do contrato, a capacidade financeira das partes, a prova de sua quitação ao término do prazo e a correta contabilização do empréstimo.

No entanto, não foram explicados e comprovados tais elementos que comporiam o objeto do contrato. Nem sequer foi anexado o razão da conta 2.2.1.06.001, com a indicação do histórico das operações, e tampouco apresentadas maiores explicações sobre a quitação dos contratos de mútuo.

(...)

De se ressaltar que a conta mencionada pela impugnante indica uma espécie de conta corrente entre ela e a empresa Alpha 3, indicando tratar-se de contratos de conta correntes, firmados para fazer remessas entre empresas, registrando os créditos em uma conta contábil, cujo saldo a pagar ou a receber é futuramente avaliado. Não obstante, esse tipo de contrato tem a mesma natureza de mútuo e foi tratado na Solução de Consulta (SC) Cosit nº 50, de 26 de fevereiro de 2015, com efeitos vinculantes.

No bojo da referida consulta, registra-se que a consulente menciona o mecanismo denominado de conta corrente, teria como objetivo viabilizar um “fluxo financeiro bidirecional” entre controladora e suas controladas. Tal sistemática seria comumente utilizada para registrar a movimentação de recursos financeiros que transitam reciprocamente entre os dois patrimônios. Por esse instrumento de registro de débitos e

créditos recíprocos, os recursos eventualmente disponibilizados por uma das partes poderiam perfeitamente ser restituídos pela outra também em recursos da mesma espécie.

(...)

No entanto, apenas com o livro diário e o extrato indicando que o recurso saiu da empresa Alpha 3 não é possível comprovar que o depósito bancário, de fato, decorreu de uma operação de mútuo na qual uma das partes entrega um bem fungível (geralmente dinheiro) a outra que se compromete a devolver esse valor, à vista ou a prazo, acrescido dos juros remuneratórios combinados. Nessa espécie de contrato, as prestações costumam ser predeterminadas e em valores compatíveis com a amortização e juros remuneratórios esperados, o que possibilitaria a identificação e a correlação entre o valor do mútuo e os valores contabilizados/depositados. Ademais, são as operações de crédito tributadas com o IOF.

(...)

Quanto ao argumento de que a empresa Alpha 3 pertenceria aos mesmos sócios, não altera as conclusões anteriores. Ora, o princípio da entidade não admite que os patrimônios de pessoas distintas, jurídicas e/ou físicas, se misturem. As operações entre sociedades ligadas revestem-se das mesmas formalidades que as realizadas entre partes independentes, havendo, inclusive, maior rigor na legislação tributária. Não seria verossímil admitir que a transferência de recursos entre empresas, registradas em conta contábil corrente, sem nenhum outro elemento, fosse suficiente para comprová-las. Os recursos transitados nessas contas poderiam ser de naturezas diversas, de modo que somente amparada em documentos comprobatórios a contabilidade poderia fazer prova a favor do contribuinte.

No que se refere aos valores de R\$ 489.829,96, R\$ 100.000,00 e R\$ 41.500,00, identificados com a expressão “DEP REC CLI UBB 01/06 16:52 FREGUESIA”, a impugnante simplesmente alega tratar-se de montantes sacados da empresa Alpha e depositados em sua conta. A título de que tais depósitos foram feitos pela empresa Alpha? Novamente, o impugnante não se desincumbiu do ônus da prova.

Trata a impugnante de arguir a negativa geral, sem, contudo, individualizar as razões de insurgência nem indicar os elementos de prova que contraditariam os fundamentos do procedimento de ofício em relação à matéria autuada. Dessa forma, o argumento não passa de mera alegação, desprovida de seus fundamentos e dos elementos de prova, razão pela qual não pode ser aceita.

*Especificamente em relação ao valor de **R\$ 489.829,96** depositado em **19/02/2009**, a impugnante alega que nesta data a empresa ainda se encontrava em fase pré operacional, providenciando a montagem de sua estrutura, fazendo a contratação de pessoal técnico, etc., e ainda não havia nenhuma obra em execução. Deste modo, entende que nesta fase seria completamente impossível ocorrer a hipótese de omissão de receita equivocadamente aventada pela auditora responsável pelo procedimento.*

Não obstante, o fato de a empresa estar em fase pré-operacional não a isenta da escrituração nos livros comerciais e fiscais. A impugnante deveria comprovar a natureza

desse crédito, por meio de documentos hábeis e idôneos. A mera alegação de que se encontrava em fase pré-operacional não afasta a presunção legal.

A Recorrente, defende, portanto, que as operações de mútuos estão comprovadas nos autos, que não é necessário instrumento contratual escrito, nem os requisitos objetados pela fiscalização, bastando ser verbal.

Em que pese a extensa argumentação da Recorrente no sentido de validar o contrato de mútuo VERBAL e sua validade, fato é que para efeito tributário, seria necessário também a apresentação de documentação probatória da operação, pactuação de prazos, juros, demonstração do fluxo financeiro (depósito pelo mutuante, data de devolução, e pagamento, quitação).

Uma vez não comprovado o fluxo financeiro, está prejudicada a análise da capacidade financeira de quem aportou os recursos (demonstração da origem dos recursos pelos mutuantes), justamente pela inexistência das operações de mútuo.

A falta do fluxo financeiro do mutuário para o mutuante (falta de pagamento ou quitação do valor que teria sido contraído por empréstimo) desfigura o alegado mútuo. Logo, prejudicada a análise da capacidade financeira dos alegados mutantes, implicando não comprovação pelo sujeito passivo da origem dos recursos a crédito em sua (s) conta (s) corrente (s) bancária (s) pelo sujeito passivo.

Ademais, a operação de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas. A ausência de cláusula de devolução do valor mutuado, a falta de comprovação do pagamento do empréstimo (quitação), a falta de demonstração do fluxo financeiro (depósito valor pelo mutante, data de devolução, ou pagamento, quitação), implica falta de comprovação do mútuo e falta de comprovação da origem dos recursos.

Assim, a afirmação de que as transferências eletrônicas para a conta bancária da pessoa jurídica a partir de depósitos dos sócios seriam decorrentes de contrato de mútuo verbal deve estar respaldada em requisitos mínimos, documentação hábil e idônea para comprovar a efetiva origem dos recursos (comprovação do efetivo fluxo financeiro) e capacidade financeira dos mutuantes.

No caso concreto, a ausência de estipulação de prazo certo e determinado para a devolução de valores expressivos repassados ao sujeito passivo, a não fixação da taxa de juros, a confirmação que não houve pagamentos de juros, amortizações ou nem quitação do empréstimo, a ausência de devolução do valor (falta de pagamento, quitação), a falta de comprovação do efetivo fluxo financeiro, implica não comprovação da existência dos alegados mútuos e, por conseguinte, restou não comprovada a origem dos recursos;

Destarte, o mútuo verbal, entre partes relacionadas (empresa e sócios pessoas físicas) sem pactuação de juros, sem data ou prazo de quitação, sem pagamento ou quitação, é valido apenas entre a pessoa jurídica e seus sócios pessoas físicas, ou seja, terá seus efeitos

limitados aos contratantes, mas não será oponível ao fisco por não conter as formalidades mínimas, ou seja, sem a comprovação efetiva do fluxo financeiro (empréstimo e pagamento/quitação).

Logo, prejudicada a análise da capacidade financeira das pessoas que aportaram os recursos para a pessoa jurídica (sujeito passivo), documentos juntados, pois não há comprovação do efetivo fluxo financeiro.

Assim, sem documentos hábeis e idôneos que comprovem a existência do mútuo (ausência de fluxo financeiro, pela inexistência de quitação dos alegados empréstimos) não restou comprovada a origem dos recursos, implicando omissão de receitas por presunção legal relativa (art. 42 da Lei n 9.430/96).

O ônus probatório de que não houve omissão de receitas é do sujeito passivo, pois trata-se de presunção legal (inversão do ônus probatório).

Por sua vez a fiscalização comprovou a existência do fato indiciário (extratos bancários, depósitos a crédito na conta corrente do sujeito passivo) e realizou a intimação fiscal para comprovação da origem dos depósitos, cuja origem não foi comprovada, sendo possível imputar a omissão de receitas (fato probando). Por se tratar de presunção legal, presunção relativa, cabe ao sujeito passivo provar que não ocorreu a omissão de receitas.

Destarte, a Recorrente não conseguiu comprovar o fluxo financeiro, ou seja, a origem dos recursos registrados a crédito, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96 e por sua vez a fiscalização apresentou a relação dos depósitos a crédito na conta corrente, data, valor e histórico.

Ora, a apuração da base de cálculo dos tributos lançados com base nos depósitos bancários tem suporte legal no artigo 42 da Lei n° 9.430/96:

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

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

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

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

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

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil Reais). (art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997).

Ademais, o STF, em 24 de fevereiro de 2016, concluiu o julgamento que reconheceu a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, a qual permitiu a transferência dos dados protegidos pelo sigilo bancário diretamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Desta maneira, nesse caso, é ponto determinante de prova a comprovação de eventual contrato de mútuo.

O Código Civil disciplina o instituto do contrato de mútuo nos seguintes termos:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Portanto, deve ser provada restituição ou a intenção de fazê-lo nos montantes emprestados. Sobre a prova do instrumento particular em relação a terceiros, dispõe o Código Civil.

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

[...]

Art. 288. É ineficaz, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se não celebrar-se mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do § 1º do art. 654.

Por sua vez, a Lei dos Registros Públicos (Lei nº 6.015/73) dispõe:

Art. 127. No Registro de Títulos e Documentos será feita a transcrição:

I – dos instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor;

Portanto, a Recorrente apresentou diversos argumentos, mas não fez a prova basilar de prova de contrato de mútuo com efeito perante terceiros e por sua vez a DRJ, de maneira preventiva, afastou a existência de provas mais flexíveis, vez que ainda analisou possível comprovação do empréstimo via fluxo financeiro.

Destarte, o procedimento adotado pela fiscalização com relação aos depósitos bancários foi baseado em lei e por outro lado, caberia a Recorrente demonstrar, com provas reais o empréstimo e isso não ocorreu, seja pelo método mais formal, registro do contrato, seja pelo método mais flexível, fluxo financeiro.

Oportuno destacar que, de acordo com o art. 42 da Lei nº 9.430/96 é aceita a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não consiga comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Assim, no ano de 1996, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, restou autorizada a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprovasse, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Para elidir a presunção de omissão de

receitas, necessária a comprovação da origem dos recursos utilizados pelos sócios administradores para o suprimento de caixa decorrente de mútuo não oneroso. Necessária pois, a efetiva comprovação da origem e da entrega dos recursos, elementos indissociáveis para elidir a presunção legalmente estabelecida.

Desta maneira, no presente caso não se trata apenas de ausência de formalidades do contrato de mútuo e do registro do fluxo do dinheiro inerentes ao mútuo, o que não restou caracterizado, conforme muito bem analisado pela decisão da DRJ. Necessária pois, a efetiva comprovação da origem e da entrega dos recursos, elementos indissociáveis para elidir a presunção legalmente estabelecida.

Dos depósitos em dinheiro

O Recorrente alega que foram feitos depósitos bancários em dinheiro relativo a numerários que estavam disponíveis no caixa da empresa, operação que seria normal e legal, tendo creditado a conta caixa e debitado a conta bancos c/ movimento, conforme cópias anexas das fls. 9, 25, 26,34, 35, 38, 40, 41,42, 43, 45 e 47 do livro Diário e que teria ocorrido o mesmo para os valores com histórico "DEP. INTERAGENCIA" que se refeririam a depósitos através de recursos próprios que foram devidamente contabilizados conforme cópias anexas das fls. 45 e 49 do livro Diário, mas que aparecem com tal histórico por terem sido efetuados em outra agência bancária.

Argumenta que, tendo em vista os valores não se encontrarem à margem da contabilidade, deveria o Fisco ter investigado mais ao invés de fazer o uso indevido da presunção legal. Os valores, em litígio, neste item, são:

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
06/04/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	5.150,39
24/08/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	10.572,00
31/08/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	5.205,03
01/09/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	10.000,00
15/10/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	85.000,00
16/10/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	47.380,00
03/11/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	20.000,00
18/11/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	84.527,93
25/11/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	15.000,00
26/11/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	17.160,00
30/11/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	30.000,00
30/11/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	24.677,11
07/12/2009	ITAU - c/c 228956	DEPÓSITO EM DINHEIRO	11.600,00
16/12/2009	ITAU - c/c 699614	DEPÓSITO EM DINHEIRO	202.520,00

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
07/12/2009	ITAU - c/c 228956	DEP. INIFRAGÊNCIA	9.900,00
30/12/2009	ITAU - c/c 228956	DEP. INTERAGÊNCIA	9.970,00

A análise dos fatos pela DRJ também merece ser acolhida nos termos abaixo, os quais adoto como razão de decidir:

Os documentos 06 e 07 consistem no livro diário, onde, de fato, podem-se confirmar os lançamentos a débitos da conta bancos contra crédito da conta caixa, exceto em relação ao valor de R\$ 10.572,00, relativo a depósito no dia 24/08/2009, que não consta do diário, pois a sua fl. 25 começa com os lançamentos do dia 25/08/2009.

Para avaliar a força probante desses documentos, é preciso retomar o procedimento fiscal. **Nesse contexto, por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) de fl. 104 a 106, a Autoridade Fiscal intimou a impugnante a apresentar documentação comprobatória da efetiva origem dos recursos listados, entre os quais os depósitos em dinheiro, tais como notas fiscais, contratos e outros documentos que esclarecessem a origem dos recursos. Em resposta à intimação (fl. 107 a 340), nada foi esclarecido sobre tais valores.**

O impugnante alega que o Fisco deveria ter investido mais ao invés de fazer o uso indevido da presunção legal. No entanto, além de falta de esclarecimento sobre esses valores, o impugnante também não apresentou o livro diário ou razão da conta caixa para que a Autoridade Fiscal pudesse ter conhecimento da natureza dos depósitos e, aí sim, aprofundar a investigação fiscal.

(...)

A Fiscalização após analisar a documentação e esclarecimentos apresentados elaborou planilha com as bases de cálculo levando em consideração os depósitos bancários não justificados. Dessa forma, cabe ao impugnante, para refutar a presunção da omissão de rendimentos estabelecida contra ele, provar, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores tiveram origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva e/ou já tributados.

Por comprovação de origem, entende-se a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a determinar a natureza da transação, se tributável ou não. Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidência de datas e valores, não cabendo a “comprovação” feita de forma genérica fundada em meras alegações e indícios indiretos.

Assim, a simples identificação da fonte do crédito, desprovida da efetiva comprovação da natureza desse crédito, não tem nenhum efeito sobre a presunção legal e a consequente omissão de rendimentos dela decorrente. A única forma de afastar a presunção legal é a apresentação de provas hábeis e idôneas que demonstrem a origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários.

Essas provas, se não apresentadas por ocasião da fiscalização, devem ser apresentadas junto com a peça de defesa. **Neste caso, a prova deve ser completa, ou seja, deve comprovar não só a origem dos valores, mas também os documentos que a amparam, bem como o oferecimento à tributação das receitas correspondentes a esses créditos.**

(...)

Note-se que há valores expressivos retirados da conta caixa. Cita-se o valor de R\$ 202.520,00, depositado no dia 16/12/2009, por exemplo. Analisando-se o diário anexado, no mês de dezembro/2009, verifica-se que a conta caixa foi debitada em diversos valores contra crédito da conta bancos, cujos históricos indicavam tratar-se de cheques emitidos. Especificamente às fl. 591, identifica-se um lançamento a débito da conta caixa no valor de R\$ 250.771,19 contra um lançamento a crédito na conta 4.1.1.02.001 – Prestação de Serviços no valor de R\$ 266.352,83, cujo histórico indicava nota fiscal de nº 014, mas que, apesar da contabilização como receita, não é suficiente para comprovar o real oferecimento do valor à tributação. Ressalte-se que a data do lançamento está ilegível.

Outro aspecto que ficou evidente ao se analisar todos os argumentos da peça impugnatória, mormente os relacionados aos “valores relativos a empresa Kanenge Engenharia Ltda”, tratados no próximo item, é que havia uma falha contábil na escrituração da conta caixa. Segundo o impugnante, a conta caixa era utilizada indevidamente para contabilizar valores recebidos/transferidos à sociedade Kanenge Construções Ltda, com a qual mantinha sociedade em conta de participação. Afirma que o correto seria registrar esse fluxo de recursos em uma conta corrente com a referida sociedade. Tal afirmação, na verdade, atesta a falta de controle da conta caixa que não refletia a disponibilidade de numerário e sim funcionava como uma espécie de conta-corrente, cuja natureza será adiante analisada.

Portanto, caberia ao Recorrente ter demonstrado os lançamentos na conta caixa que, primeiramente, comprovassem o seu saldo e, ainda, que os valores nela debitados, quando originados de receitas, foram oferecidos à tributação. Isso porque, sua omissão durante o procedimento fiscal, lhe atribui o ônus completo da prova.

Dessa forma, considera-se que o Recorrente não se desincumbiu do ônus da prova, razão pela qual os valores em litígios devem ser mantidos.

Dos valores relativos à empresa Kanenge Engenharia Ltda

Outra origem não comprovada de depósito foi a que ocorreu de transferência da empresa Kanenge, com a qual haveria uma sociedade por quotas de participação com o objetivo de execução de obras.

Dessa forma, os recursos eram transferidos de uma empresa para outra para pagamentos de despesas. Para comprovar suas afirmações, a Recorrente, quando da impugnação anexou notas fiscais de obra da Kanenge que foram faturadas em nome da Kanenge. A Autoridade Fiscal, no entanto, consignou que a Recorrente não contabilizou/escriturou tais despesas e tampouco apresentara documento comprovando tal sociedade. Os valores remetidos pela empresa Brasil Kanenge Engenharia Ltda e reclamados na impugnação são:

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
15/05/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BRASIL KANENGE ENGENHARIA L	100.000,00
04/06/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BRASIL KANENGE ENGENHARIA L	85.150,00
17/07/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BRASIL KANENGE ENGENHARIA L	242.870,00
30/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA BRASIL KANENGE ENGENHARIA L	1.000.000,00

A Recorrente reconheceu que que referidos valores foram contabilizados indevidamente a crédito da conta caixa e que o correto seria a crédito de uma conta corrente com a Kanenge Construções Ltda. Entretanto, alega que, pelo próprio histórico do lançamento relativo a TED recebida da Kanenge Construções Ltda., poder-se-ia concluir que houvera um equívoco contábil sem nenhuma repercussão fiscal e sem nenhum prejuízo ao Erário.

A DRJ também analisou os documentos e fatos, sendo novamente validados conforme termos abaixo o qual adoto como razão de decidir:

Sobre a alegação de que os recursos foram indevidamente contabilizados a crédito da conta caixa e que deveriam ser sido contabilizados a crédito de uma conta corrente, o que se pode concluir é que se a escrituração fosse feita da forma como o impugnante considera correta, seria, na verdade, registrada uma obrigação no passivo. A questão que deveria ter sido esclarecida é qual a natureza dessa obrigação e quais documentos a comprovariam. Tal comprovação deveria ter sido feita a cada operação, com a indicação da origem e com coincidência de datas e valores. No entanto, nenhuma prova nesse sentido fora apresentada. O fato de existir algum documento que comprove a relação entre a Kanenge Construções Ltda e a impugnante não é suficiente para justificar a origem de quaisquer valores que tenham sido transferidos por aquela.

O impugnante argumenta que o erro contábil em relação às operações com a Kanenge Construções Ltda não se restringiria aos recebimentos (débito de banco). A título de exemplo, anexa fl 13 do Livro Diário, em 08/05 (Doc. 08), para demonstrar um lançamento a débito da conta caixa e crédito da conta banco UNIBANCO, no valor de R\$1.200.000,00, com o histórico VR REF TED REMETIDA BRASIL KANENGE CONSTRUTOR.

No referido doc. (fl. 593), identificou-se o lançamento no valor de R\$ 1.200.000,00, mas sem maiores informações em seu histórico. Não obstante, o que impugnante tenta demonstrar é que sua contabilidade continha equívocos. Ora, o equívoco em sua escrituração depõe contra ele mesmo e não permite identificar que tipo de operação fora realizada. Tampouco valida a sua afirmação de que ocorreria mero equívoco contábil, sem nenhuma repercussão fiscal ou prejuízo ao Erário. A saída de recursos da conta banco decorre de que operação? Não se sabe, posto que não há nenhum elemento comprobatório nesse sentido. Importante ressaltar que o princípio da entidade não permite que sejam feitas transferências de recursos entre sociedades, sem que decorram de operações relacionadas ao funcionamento da sociedade. Cada operação deve ser registrada corretamente, com histórico que permita identificá-la, amparada pelos documentos correspondentes. Se o impugnante quisesse demonstrar a relação entre a saída e a entrada de recursos, de forma a comprovar a origem dos depósitos bancários, deveria ter detalhado minuciosamente as operações, valores envolvidos e lançamentos contábeis com os respectivos elementos de prova. Dessa forma, esse ponto da impugnação é vago e desprovido de prova.

O impugnante, ainda, esclarece que se associou à empresa Kanenge Construções Ltda com o objetivo de execução de obras em conjunto e o mais correto seria a abertura de uma conta bancária conjunta de modo que se tivesse um controle mais adequado dos ingressos e repasses “dos recursos.” Com o intuito de comprovar de que tais valores

efetivamente seriam decorrentes da sociedade por quotas de participação com a Kanenge Construções Ltda., a impugnante junta cópia do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em conta de Participação Denominada "SCP .QUEIMADOS" e SCP MESQUITA, (Doc. 09), e Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em conta de Participação Denominada "SCP JAPERI" e "SCP BUZIOS"; (Doc. 10) e acrescenta o que segue:

(...)

Quanto aos Instrumentos Particulares de Constituição de Sociedade em conta de Participação, é preciso ressaltar que a Autoridade Fiscal taxativamente afirmou, no TVF, que o impugnante não apresentou documento comprovando a sociedade em conta de participação com a empresa Kanenge. O impugnante, por outro lado, alega que tais documentos foram apresentados durante o procedimento fiscal, acompanhados dos documentos 11 e 12, que serão adiante analisados. No entanto, analisando-se a resposta à intimação fiscal (fls. 107 a 340) não se identifica nenhum contrato de SCP, mas apenas notas fiscais de obras da Kanenge que teriam sido faturadas em nome da Hydra. Ainda de acordo com essa resposta, os recursos eram transferidos de uma empresa para outra para pagamento de despesas. Neste ponto, a Autoridade Fiscal também consignou no TVF que o impugnante não contabilizou/escriturou tais despesas.

Considerando que a resposta apresentada durante o procedimento fiscal não fez nenhuma referência ao contrato de SCP, o qual tampouco constou dos documentos anexados na seqüência, a afirmação da impugnante de que teria apresentado tais documentos à Autoridade Fiscal Autuante não restou comprovada. Dessa forma, diferentemente do que alega, não teria como se aprofundar a investigação fiscal a partir de meras alegações. A análise da documentação foi oportunizada, portanto, somente em sede de contencioso, cabendo a esta Autoridade Julgadora apontar eventuais vícios nela identificados.

A sociedade em conta de participação está regulada pelos artigos 991 a 996 do Código Civil. Para a situação a ser enfrentada, inicialmente, será suficiente observar as disposições contidas nos artigos 991 a 993:

(...)

*Pois bem, analisando-se o doc. 09 (fls. 594 a 602), identifica-se um instrumento particular de constituição de sociedade em conta de participação denominada "SCP Queimados", cujas partes são a Kanenge, como sócia ostensiva, e a impugnante, como sócia participante. **Consta que a Kanenge fora contratada para execução de obras pelo Município de Queimados e que a impugnante associou-se àquela para a consecução da obra, nos termos dos arts. 991 e 996 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil Brasileiro. O instrumento está datado em 08 de junho de 2009.***

*A cláusula terceira trata da participação na sociedade, cuja proporção é de 50% para cada uma das partes. De acordo com a cláusula 3.2, os pagamentos efetuados pelo Município de Queimados, relativos às obrigações do contrato objeto da SCP seriam depositados na conta-corrente da sócia ostensiva (Kanenge), que transferiria os valores, até 48 horas, **para conta-corrente da SCP Eldorado3 a ser aberta no Banco Banif, conforme cláusula 5.14. O parágrafo único da cláusula 3.2 prevê, em uma redação pouco clara, que "as distribuições***

seriam realizadas conforme as proporções previstas no item “3.1”, desde que os aportes acordados estivessem equilibrados na proporção estabelecida. Não há maiores esclarecimentos do que seriam tais distribuições, qual a periodicidade etc.

Ainda, de acordo com a cláusula 3.3, cada uma das sócias aportaria os recursos financeiros equivalentes ao seu percentual de participação na SCP, necessários ao cumprimento do objeto da sociedade que seria executado de forma integrada, ou seja, sem divisão física de escopo.

Conforme cláusula 8.1, todos os materiais seriam adquiridos em nome da sócia ostensiva.

A cláusula décima primeira trata da contabilidade, cuja íntegra reproduz-se:

(...)

Nos termos da cláusula 12.1, concluídos os trabalhos e apurado o resultado contábil da SCP Eldorado, o saldo ainda não rateado seria repassado as sócias na proporção de sua participação, desde que houvesse disponibilidade de recursos.

Os doc. 09 (fls. 603 a 611) e doc. 10 (fl. 612 a 620 e fl. 621 a 629), referem-se a outros instrumentos particulares de constituição de sociedades em conta de participação, firmadas entre as mesmas partes, aquelas denominadas SCP Mesquita, SCP Japeri e SCP Búzios, todos datados em 08 de junho de 2009. Os termos desses instrumentos são praticamente idênticos ao da mencionada SCP Eldorado.

De pronto, cabe destacar que os Instrumentos Particulares de Constituição de Sociedade em conta de Participação anexados, por terem sido firmados em 08 de junho de 2009, não se prestam para comprovar os depósitos bancários realizados antes da referida data, ou seja, os valores de R\$ 100.000,00 e R\$ 85.150,00. Mas não é só isso.

Como visto, nos termos dos instrumentos de constituição das SCP, está claro que os municípios que contrataram a sócia ostensiva, depositariam os recursos relativos aos pagamentos em conta desta que, por sua vez, transferiria para a conta-corrente da SCP. Cada uma das sócias deveria aportar os recursos financeiros necessários ao cumprimento do objeto da sociedade, na proporção do percentual de participação, ou seja, 50% na conta da SCP. Esta, por sua vez, seria responsável pela escrita contábil da sociedade, com Livros Razão e Diários individuais, que apuraria o resultado e repassaria para as sócias.

A Administração Financeira da Sociedade foi tratada na cláusula 5.1 do primeiro contrato anexado, seguindo o mesmo conteúdo nos demais. De acordo com ela, seria mantida uma conta bancária conforme definido nas Normas e Procedimentos Operacionais (“NPO”), parte integrante do instrumento, na qual cada sócia aportaria os recursos financeiros equivalentes ao seu percentual de participação na SCP e, de acordo com a programação financeira necessária ao cumprimento do objeto da sociedade. Ainda, pela cláusula 5.3 seriam feitos balancetes mensais da sociedade, de acordo com a legislação atual e conforme definido na “NPO”. Com base nos balancetes mensais seria levantada a posição financeira de cada sócia. Se alguma das sócias estivesse em situação de desequilíbrio financeiro deveria fazer um aporte de reforço, objetivando manter um saldo de caixa equilibrado.

Veja-se que os instrumentos de constituição das SCP são claros em estabelecer uma série de regras a serem seguidas pelas sócias. Nesse contexto, apesar de estar claro que as Normas e Procedimentos Operacionais (“NPO”) são parte integrante do instrumento, não foram anexadas aos autos. É nessa norma que seria definida a conta bancária a qual seria utilizada na administração financeira da sociedade. Dada a omissão, não é possível identificar qual a conta que receberia os aportes e de onde poderia ocorrer a distribuição de lucros ou outros valores.

Os balancetes mensais da sociedade também não foram anexados e poderiam servir como elemento de prova de eventuais remessas de valores entre as sociedades, juntamente com os livros contábeis e fiscais, que deveriam ter sido elaborados.

Sem esses documentos, não é possível atestar a conformidade dos recursos depositados pela Kanenge. Se o impugnante não apresentou tais contratos durante o procedimento fiscal, deveria, em sede de impugnação, comprovar a origem dos recursos, o que não se restringe a indicar genericamente um contrato com a ilusão de que seria aceito para atestar qualquer tipo de repasse entre as sociedades. Deveria demonstrar que os recursos decorrem de qual contrato e a que título, a partir da escrituração a que estava obrigada e, ainda, dos elementos de prova dos fatos registrados. Deveria ter vinculado cada depósito considerado de origem não comprovada com as devidas operações.

Dessa forma, esses documentos não justificam qualquer repasse de recursos entre a Kanenge e a impugnante. A comprovação não pode ser feita em tese e sim no caso concreto. Ainda que se admitisse tal elemento como prova, não bastaria anexar a cópia dos contratos. Seria necessário demonstrar a natureza dos valores depositados, sua conformidade com a apuração dos resultados da SCP. Nesse contexto, seria necessário anexar os livros contábeis e fiscais das SCP, relacionar e comprovar as saídas e entradas de recursos relativos a tais contratos, bem como a observâncias das normas tributárias. Não é admissível com tais contratos considerar justificado qualquer depósito de recursos originados da sociedade Kanenge.

O fluxo financeiro deveria estar contabilizado nos livros diários e razão, conforme determina o instrumento de constituição da sociedade. Para efeitos fiscais, deveriam ser observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, apurando-se o resultado a sociedade de forma destacada da sócia ostensiva, nos termos dos já citados arts. 149 e 254, II, do RIR/1999. A observância das normas contratuais, contábeis e fiscais faria prova a favor do impugnante, desde que acompanhado dos documentos pertinentes a cada operação.

De todas as formas, quanto aos repasses entre tais sociedades, a impugnante alega que houve erro contábil e considera que os documentos anexados são suficientes para atestar a regularidade dos depósitos feitos pela Kanenge, já que demonstrariam a relação entre elas.

Ora, mesmo diante da relação entre elas, qual seja, sócias da SCP, o princípio da entidade não permite que haja confusão patrimonial. Assim, não seria justificável que as sociedades transferissem recursos entre si para pagamento de despesas, como alega. Se entre elas havia essa prática, qual a natureza dessas transferências?

Para comprovar que os recursos eram transferidos de uma empresa para outra para pagamentos de despesas, o impugnante, ainda, anexou notas fiscais de obra da Kanenge que foram faturadas em nome da Kanenge. O doc 11 (fls. 630 a 750), referir-se-ia a notas fiscais de obras da Kanenge Construções Ltda. faturadas em nome da Impugnante, o que demonstraria a associação entre as empresas. Não obstante, essas notas foram emitidas por terceiros, com indicação do impugnante como destinatário. De acordo com os instrumentos de constituição das SCP, todos os materiais seriam adquiridos em nome da sócia ostensiva, ou seja, a Kanenge Construções Ltda., de maneira que se as notas foram faturadas em nome da impugnante estaria contrariando os próprios contratos. Ademais, não há nada, nestas notas, que relacione a impugnante à Kanenge Construções Ltda. Também não foram anexados os livros contábeis para demonstrar como esses valores foram contabilizados. Dessa forma, esses documentos nada comprovam a respeito da alegada associação e, ainda que comprovassem, deveria ter sido acompanhado da correta contabilização dos valores, o que não foi anexado. Qual a relação dessas notas fiscais com os depósitos feitos pela Kanenge Construções Ltda ou com os contratos objeto dos instrumentos de constituição das SCP antes analisados? Não é possível concluir nada nesse sentido. Os argumentos apresentados não passam de mera alegação, desprovidos de provas.

Quanto ao doc. 12 (fls. 751 a 773), segundo a impugnante consistiria em relatório de controle extra contábil dos gastos das obras realizadas em conjunto com a Kanenge Construções Ltda. Analisando o referido documento, identificam-se simples planilhas com a indicação do número da obra, cedente, data, valor e parcela, que totalizam R\$ 867.386,13; R\$ 749.051,36; R\$ 1.156.936,10; 107.673,45; R\$ 70.640,05; R\$ 315.092,38; R\$ 787.309,16, relativos aos valores das compras. Sobre a identificação das obras, nada esclareceu ou comprovou. Em algumas planilhas, nem sequer há identificação das obras. Se o impugnante pretendia demonstrar que esses gastos foram realizados pela Kanenge, deveria ter apresentado mais informações e documentos que permitissem fazer essa associação. No entanto, com os elementos anexados, não é possível chegar a nenhuma conclusão acerca dos valores depositados nas contas bancárias auditadas.

Mais uma vez, vale lembrar que o contrato de SCP prevê a escrita contábil da sociedade, com Livros Razão e Diários individuais, com a apuração dos resultados que seriam repassados às sócias. Tais livros deveriam ter sido anexados para, pelo menos, demonstrar as obras realizadas. Ademais, os contratos anexados determinam que as sócias aportariam recursos para execução do seu objeto e todos os materiais seriam adquiridos em nome da sócia ostensiva. Sendo assim, que gastos teriam sido realizados em conjunto com a Kanenge e quais os documentos comprobatórios?

Portanto, uma vez identificado os depósitos bancários e intimado o Recorrente a comprovar a origem, é o Recorrente que tem que fazer a prova inequívoca da natureza dos valores. O primeiro elemento de prova que deve ser apresentado é a escrituração comercial e fiscal, seguida de elementos de prova que a confirmem. Não basta simplesmente apresentar documentos que não se relacionam com os depósitos bancários e considerar que a associação

com a empresa Kanenge é suficiente para presumir que os valores depositados por esta não se referem a receitas.

Diante de todo o exposto, conclui-se pela não comprovação da origem dos valores reclamados neste item.

Dos valores depositados pela Ryder Press Transportes e Logística, SIC 2004 Combustíveis e Participações Ltda e Posto Hilário de Gouveia Ltda

A Autoridade Fiscal consignou no TVF que não se contabilizou/escriturou os valores que, de acordo com a Recorrente, se referiam a depósitos pela empresa Ryder Press Transporte e Logística a título de recebimento de empréstimos.

A Recorrente reconheceu que houve engano em seus registros contábeis. Argumenta que estes valores deveriam ter sido contabilizados a crédito das contas correntes das empresas e não a crédito de caixa haja vista que verdadeiramente referem-se a empréstimos / mútuos com estas empresas. Os valores que defende terem origem segue abaixo:

DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
24/08/2009	ITAU - c/c 228956	CRED RYDER PRESS TRANSPORTE E LOGISTICA	70.000,00
17/11/2009	ITAU - c/c 228956	TRANSF. 7589/1063887 RYDER PRESS TRANSP	50.000,00
23/11/2009	ITAU - c/c 228956	CRED RYDER PRESS TRANSPORTE E LOGISTICA	99.999,99
08/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA ITAU RYDER PRESS TRANSP LOG	99.999,99
08/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA ITAU RYDER PRESS TRANSP LOG	99.999,99
16/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA ITAU SIC 2004 COMB PART LTD	30.000,00
16/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA ITAU SIC 2004 COMB PART LTD	10.000,00
16/12/2009	ITAU - c/c 228956	TED RECEBIDA ITAU POSTO ILÁRIO DE GOLVE	20.000,00

Ocorre que também com relação a esses casos a simples alegação de que são empréstimo não legitima a tese da Recorrente. Em se tratando de empréstimos, a documentação de suporte hábil é o contrato de mútuo, devida e oportunamente firmado pelas partes, no qual conste, minimamente, definição do valor mutuado, data da disponibilidade do objeto, previsão de cobrança de juros e prazo de vencimento, acompanhado de documentos comprobatórios das correspondentes transferências. Aqui, verifica-se tanto a ausência de contrato(s) de mútuo como de registros contábeis, fatos reconhecidos pela Recorrente. Nem mesmo em sede de impugnação, os contratos de empréstimos/mútuos a comprovar a origem dos referidos depósitos não foram anexados aos autos.

Da Receita Bruta Escriturada e não declarada

Registrou a Recorrente que, segundo a Fiscalização, as supostas omissões apuradas seriam decorrentes das diferenças entre os valores das notas 01 a 08 no 2º Trimestre e 09 a 11 no 3º trimestre com a receita declarada em cada trimestre e que em um simples exame nas notas fiscais seria possível para constatar que os serviços foram prestados e, conseqüentemente, a ocorrência do fato gerador ocorrera em datas divergentes das consideradas pelo Fisco, afirmando que no campo "Discriminação dos Serviços" que faz parte das notas fiscais consta o período da prestação dos serviços, ou seja, quando a receita efetivamente deveria ter sido apropriada,

independentemente de quando a nota foi emitida ou de quando a Recorrente recebeu pelos serviços prestados.

Quadro referente às notas fiscais de 01 a 04:

DATA	N. FISCAL	PERÍODO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS	VALOR
17/04/2009	01	02/02/2009 a 15/02/2009	318.171,00
20/04/2009	02	16/02/2009 a 28/02/2009	292.992,00
22/04/2009	03	02/03/2009 a 15/03/2009	313.593,00
22/04/2009	04	16/03/2009 a 31/03/2009	360.963,53

Alega que os serviços referentes às notas fiscais supracitadas foram executados nos meses de fevereiro e março de 2009, isto é, no primeiro trimestre de 2009 e dessa forma jamais a fiscalização poderia ter levado referidos valores à tributação no segundo trimestre de 2009; deslocando ilegalmente a ocorrência do fato gerador. Sustenta que utiliza o regime de competência, ou seja, apropria suas receitas e despesas no período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas. Daí, o Fisco jamais poderia considerar como ocorrido o fato gerador do imposto de renda em período diferente de quando efetivamente os serviços foram prestados pela Recorrente.

De acordo com o TVF, a constatação de receita não declarada se deu a partir da análise do Livro de Apuração do ISS para Construção Civil (RAPIS) e Talonário de Notas Fiscais, cuja base de cálculo foi apurada e demonstrada na planilha “Consolidação das Receitas Apuradas Conforme Talonário de Notas Fiscais/Rapis”.

No entanto, a análise da DRJ também com relação a esse tópico deve ser validada, conforme termos abaixo transcrito como razão de decidir:

Analisando-se a referida planilha (fl. 447), de fato, as notas fiscais de nº 01 a 04 foram consideradas no mês de abril, ou seja, no 2º Trimestre de 2009, em que pese as datas relativas à prestação dos serviços registradas estarem relacionadas com as datas do 1º Trimestre de 2009 (fl. 774 a 777). Quanto ao Livro de Apuração do ISS para Construção Civil (RAPIS) (fl. 385 a 427), verifica-se que tais notas foram registradas no mês de abril de 2009 (fl. 394). Desse modo, constata-se divergência tanto entre a data da emissão da nota fiscal e o serviço prestado, bem como do reconhecimento dessa receita no Livro de Apuração do ISS.

Pois bem. No caso de serviços prestados, as receitas correspondentes devem ser reconhecidas no período em que os mesmos forem efetivamente executados. Em consonância, a emissão da nota fiscal deve coincidir com a data da prestação do serviço, independentemente do recebimento do valor ajustado. Nessa linha, não há justificativa para emissão de nota fiscal em data posterior a da prestação do serviço. Portanto, a questão a ser resolvida é qual data deve prevalecer, para efeitos fiscais, quando elas forem distintas (serviço e nota fiscal) e, ainda, reconhecida no livro de apuração do ISS na data da emissão da nota.

Antes, porém, é preciso confirmar a alegação de que o impugnante teria optado pela apuração do Lucro Presumido pelo regime de competência.

Na ficha 67B – Outras Informações, consta a informação de que o impugnante teria optado pelo regime de caixa como regime de apuração das receitas. Veja-se:

Ficha 67B - Outras Informações

81008503713022012132439MF100 Ano-calendário 2009 ND 0061203 CNPJ 10.547.330/0001-55

Discriminação	Ano	
	Imediatamente Anterior	da Declaração
01.Capital Registrado	4.000.000,00	4.000.000,00
02.Estoques	0,00	0,00
03.Saldo de Caixa e Bancos	0,00	6.193.541,89
04.Saldo de Aplicações Financeiras	0,00	0,00
05.Contas a Receber	0,00	14.020,27
06.Contas a Pagar	0,00	5.677,77
07.Compras de Mercadorias no Ano-calendário		81.561,90
08.Compras Ativo Ano-Calend, exceto do At.Circ.e Real.L.Prazo		8.080,00
09.Receitas e Rendimentos Não Tributáveis		2.572,79
10.Valor Total da Folha sujeita à Alíquota Reduzida de que Trata a Lei nº 11.774/2008		0,00
11.Alíquota Reduzida de que Trata a Lei nº 11.774/2008		0,00
12.Sócio Oustensivo de SCP - Total de SCP		0
13.Escrituração: Contábil		
14.Regime de Apuração das Receitas: Caixa		
15.Método de Avaliação de Estoques: Custo Médio Ponderado		

Não obstante, esse registro é apenas informativo, pois é o pagamento, aliado à escrituração a ser observada conforme definido na IN SRF nº 104/1998, que define tanto a opção da forma de tributação do lucro (Lucro Presumido) quanto do regime de reconhecimento das receitas. Nessa mesma linha, de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 88, de 21 de março de 2019, a opção pelo regime de apuração do Lucro Presumido, competência ou caixa, se dá com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração, sendo definitiva em relação a todo o AC. Tal entendimento já havia sido manifestado também por diversas soluções de consulta da superintendências da Receita Federal publicadas em anos anteriores, entre as quais cita-se a Solução de Consulta nº 204 – SRRF06/Disit, de 2001 e Solução de Consulta nº 420 – SRRF08/Disit, de 2008.

Quanto ao 1º Trimestre, constata-se que não houve receitas declaradas na DIPJ/2010. Iguamente, nada foi registrado no Livro de Apuração do ISS para Construção Civil (RAPIS). Tampouco foi identificado qualquer recolhimento no código 2089 – Lucro Presumido, relativo a esse período de apuração.

O primeiro pagamento identificado nos sistemas da RFB no código 2089 – Lucro Presumido refere-se ao 2º semestre de 2009. No entanto, os valores recolhidos, R\$ 702,77, não coincidem com o apurado na DIPJ/2010, ou seja, R\$ 574,26:

Documento de Arrecadação - Consulta - Pagos

Data/Hora: 20/11/2019 / 17:37:46 Período pesquisado: 01/01/2009 - 31/01/2010

RESUMO EXTRATO COMPOSIÇÃO HISTÓRICO UTILIZAÇÃO DUPLICADOS VINCULAÇÃO

CNPJ: 10.547.330/0001-55 Nome empresarial: HYDRA ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA 1/3

Receita: 2089 Nome da receita: IRRPJ - Lucro Presumido

Di. Arrecadação	Banco	Agência	DT. vencimento	Proc/Ret/Vrda/Perc	Receita	Valor total	Situ	Interesse	Número do Documento
20/10/2009	341	0519	30/10/2009		2089	831,44	ORI	PJ-RL	010134103390018403
28/10/2009	341	0519	31/07/2009		2089	702,77	ORI	PJ-RL	010134103390018398
20/01/2010	409	0414	29/01/2010		2089	1.538,88	ORI	PJ-RL	010140903690038338

Discriminação do registro evidenciado

Receita	Valor	Receita	Valor	Receita	Valor
1 2089	831,44	3		5	
2		4			

Portanto, mediante a ausência de escrituração das receitas, as quais sequer foram contestadas, exceto em relação à data do fato gerador das NF 01 a 04 analisadas neste item, dos

fatos anteriormente levantados e ainda a atividade da Recorrente (Construção de Edifícios), não se considerar que a opção pelo regime de apuração das receitas tenha sido o de competência.

Ademais, uma vez que a emissão da nota fiscal foi posterior ao período relativo à prestação dos serviços informado nessas notas fiscais deve prevalecer a data da emissão da nota fiscal como a data do fato gerador, considerando ainda que foi no 2º trimestre que tais receitas foram escrituradas.

Assim, se o Recorrente errou ao emitir a nota fiscal em data posterior à prestação dos serviços, esse erro implicou na impossibilidade que o Fisco teria de apurar a referida omissão, de maneira que entre as datas discrepantes deve prevalecer a data da emissão da nota fiscal.

Do coeficiente de 32%

Alega a Recorrente que sua atividade se refere a construção civil com aplicação de material e dessa forma o coeficiente aplicável para apuração do lucro presumido é de **8% (oito por cento)**.

No entanto, a pretensão da Recorrente é contrariada pelo artigo 25 da Lei nº 9.430, de 1996, parcialmente transcrito abaixo, na redação vigente à época dos fatos geradores, antes da nova redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (...)

A Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 15, § 1.º, inciso III, alínea “a”, e art. 20, estabelece os percentuais para a determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pela sistemática do lucro presumido, assim dispendo:

Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995

*“Art. 15. A **base de cálculo do imposto**, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de **oito por cento** sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Grifei.)*

§ 1.º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

*III – **trinta e dois por cento**, para as atividades de: (Grifei.)*

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e

patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

(...)

*Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a **doze por cento** da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1o do art. 15, cujo percentual corresponderá a **trinta e dois por cento**. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003)."*

Portanto, em regra, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a receita bruta auferida na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. **Entretanto, as prestadoras de serviços em geral, exceto as de “serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, [...]”, estão sujeitas ao coeficiente de presunção de 32% (trinta e dois por cento).**

Ocorre que o percentual de 8% se aplica apenas no caso de empreitada com emprego de materiais e apenas à hipótese de fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo estes a ela incorporados, ou seja, empreitada na modalidade total. Não é o caso, pois do exame da documentação constante dos autos, não resta demonstrado que as receitas sobre as quais incide a tributação objeto dos autos de infração tenham sido auferidas em decorrência de empreitada na modalidade total, cabendo, por conseguinte, a manutenção dos lançamentos.

Lançamento decorrente. CSLL, Cofins e Pis.

Aplicam-se ao lançamento de CSLL, Cofins e Pis as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em decorrência de sua íntima relação de causa e efeitos, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

Diante o exposto, conheço o Recurso Voluntário, afasto a preliminar e a ele nego provimento.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni