



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**OITAVA CÂMARA**

---

<b>Processo n°</b>	10280.001824/2003-11
<b>Recurso n°</b>	145.837 De Ofício e Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2000 a 2002
<b>Acórdão n°</b>	108-09.195
<b>Sessão de</b>	24 de janeiro de 2007
<b>Recorrentes</b>	1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA e FRIGORÍFICO SIMENTAL LTDA.

---

IRPJ/CSL – DECADÊNCIA – Considerando que o IRPJ e a Contribuição Social Sobre o Lucro são lançamentos do tipo por homologação, o prazo para o fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – PERÍODO EM QUE SE VERIFICOU OMISSÃO COM PROVA E POR PRESUNÇÃO LEGAL – DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO – Não se admite a duplicidade de tributação de receita omitida, detectada por presunção legal e por prova, no mesmo período-base. É muito provável que a receita omitida detectada por presunção (depósito bancário) seja a mesma verificada por Nota Fiscal de Venda não registrada. Com efeito, o valor correspondente à venda não registrada pode corresponder ao depósito na conta bancária, cuja origem o contribuinte não comprovou durante a fiscalização.

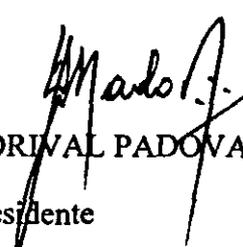
USO DE INFORMAÇÕES DA CPMF – FISCALIZAÇÃO DE OUTROS TRIBUTOS – EFICÁCIA DA LEI 10174/2001 – Ficou estabelecido pelo E. Superior Tribunal de Justiça que a permissão trazida pela Lei 10174 que deu nova redação ao parágrafo 3º do art. 11 da Lei 9.311 corresponde a critério de fiscalização (art. 144, parágrafo 1º, do CTN), de modo que pode ser utilizado para fiscalização de períodos anteriores à Lei 10174.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

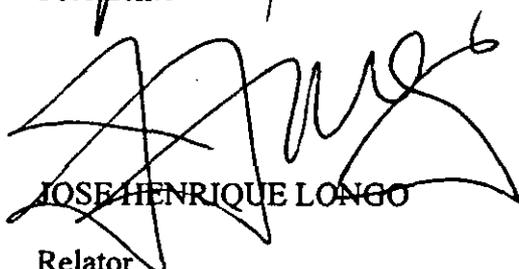
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA e FRIGORÍFICO SIMENTAL LTDA.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência para os fatos geradores até 31.03.1999 de todos os tributos, vencida a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro que não acolhia a decadência em relação a COFINS e CSL e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar da tributação os valores correspondentes a vendas não registradas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



DORIVAL PADOVAN

Presidente



JOSE HENRIQUE LONGO

Relator

FORMALIZADO EM: 05 MAR 2007

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: Karem Jureidini Dias, Margil Mourão Gil Nunes, Orlando José Gonçalves Bueno e Fernando Américo Walther (Suplente Convocado). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Nelson Lósson Filho e José Carlos Teixeira da Fonseca.

## Relatório

Contra a empresa FRIGORÍFICO SIMENTAL LTDA. foram lavrados autos de infração para exigência de IRPJ, CSL, PIS e COFINS relativamente a períodos dos anos de 1999 a 2001 em razão de omissão de receitas, caracterizada por: (a) compras não contabilizadas, com base em notas fiscais apreendidas; (b) vendas não registradas, com base em notas fiscais apreendidas; e (c) depósitos bancários não contabilizado e sem comprovação da origem. Os três itens, levantados para quase todos os períodos, foram somados e formaram o montante de omissão de receitas apontado pela fiscalização. Para efeito de IRPJ e CSL, o lucro foi arbitrado.

A 1ª Turma da DRJ em Belém, pelo Acórdão de fls. 1891 e seguintes, cancelou parte do lançamento em razão de: (i) a decadência ter atingido o lançamento do IRPJ do 1º trimestre de 1999, levando em conta que a ciência do auto ocorreu em 26/04/2004, e (ii) a omissão de compras deve ser confirmada por outros elementos. Em razão do valor exonerado, a Turma recorreu de ofício.

O Recurso do contribuinte encontra-se às fls. 1913/1933 e seus argumentos podem ser assim resumidos:

# a AFRF optou por arbitrar o lucro, mas tinha conhecimento da Receita Bruta através de Notas Fiscais emitidas; deveria aprofundar suas investigações;

# o prazo de decadência para as contribuições também é de 5 anos;

# o livro Registro de Saídas não é um livro obrigatório, e não pode ser arbitrado o lucro pela falta de sua apresentação;

# a AFRF identificou os descontos das duplicatas que serviram como crédito (depósito considerado pela fiscalização), liquidação das duplicatas (considerado como crédito), devolução de cheque (considerado como crédito) e transferência entre contas da impugnante; requer diligência para identificar as duplicidades;

# se a recorrente não tinha lançado as Notas Fiscais de Entrada, que não é o caso, mas emitiu Notas Fiscais de Saídas desses produtos, então não há interesse de agir da fiscal, pois recolhe-se imposto pelas Vendas e não pelas Compras;

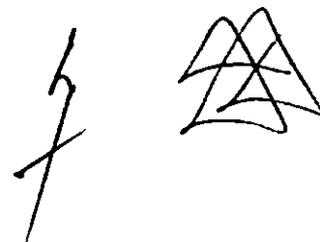
# a presunção não pode ser considerada interesse público relevante capaz de ensejar auto de infração com base em emissão de cheque quando os beneficiários são identificados;

# não se analisou todos os documentos apresentados à fiscalização, sendo que os elementos utilizados para tributar não passaram de mera presunção ;

#o art. 11, § 3º, da Lei 9311/96 não permitia a utilização da informação da CPMF para investigar outros tributos.

O arrolamento de bem está à fl. 1940.

É o Relatório.

Handwritten signature and a circular stamp with illegible text.

## Voto

Conselheiro JOSE HENRIQUE LONGO, Relator

Ambos os Recursos, *Ex Officio* e Voluntário, devem ser conhecidos porque ambos preenchem os requisitos de admissibilidade.

Com relação ao Recurso *Ex Officio*, cancelou-se parcialmente o lançamento para afastar a exigência de IRPJ do 1º trimestre de 1999 e para excluir da base tributável dos tributos a omissão de receita por omissão de compras.

Como os temas de Recurso *Ex Officio* e Recurso Voluntário se entrelaçam, aprecio os dois concomitantemente.

No tocante à decadência, é cristalino o atual entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste 1º Conselho de Contribuintes de que somente até o ano de 1991 o lançamento do tributo (IR ou CSL) era por declaração (e teria início no 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado), e que a partir desse período – como é o caso em tela – o lançamento é considerado por homologação. De igual modo, o PIS e a COFINS.

Assim, o dispositivo aplicável para a contagem da decadência é o § 4º do art. 150 do CTN, e não pela regra geral do art. 173, I, do CTN. Aquele dispositivo prevê a ocorrência da decadência se expirado o prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, e este no mesmo prazo mas a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Mesmo no caso dos lançamentos por homologação, deve-se aplicar a regra do art. 173, I, se ficar evidenciado o evidente intuito de fraude (vide art. 150, § 4º, *in fine*)

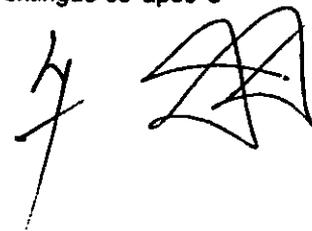
Pois bem, especificamente para as contribuições sociais, o art. 45 da Lei 8212/91 trouxe novo prazo para a situação em que se aplicava a contagem prevista no art. 173, I, do CTN, relativamente às contribuições sociais. Assim, se se tratava de contribuição social com contagem pelo art. 173, I (isto é, em face de evidente intuito de fraude), então passou-se a aplicar o prazo previsto no art. 45 da Lei 8212, em razão de possuírem a mesma redação, excetuado o prazo maior do dispositivo de 1991. Houve, pois, a derrogação do art. 173, I, do CTN pelo art. 45 da Lei 8212 no pertinente às contribuições sociais.

Porém, se o prazo de decadência é contado nos termos do art. 150, § 4º, por não haver evidente intuito de fraude, então não há que se falar em prazo de 10 anos previsto na Lei 8212, porque a derrogação é apenas no tocante ao art. 173, I, do CTN. A saudosa e eminente Conselheira Tania Koetz Moreira inaugurou tal raciocínio no brilhante voto condutor do Acórdão 108-06.992 do qual transcrevo parte em nota de rodapé<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>A regra geral de decadência, no sistema tributário brasileiro, está definida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:



Assim, levando em consideração que o lançamento é de 26/04/2004, reconheço a decadência do lançamento que tenha fato gerador até 31/03/1999, isto é, 1º trimestre de 1999 de IRPJ e CSL, e janeiro a março de 1999 para PIS e COFINS.

Na parte de mérito, a fiscalização apurou base tributável por conta de omissão de receita, lançando mão de (a) presunção legal do art. 42 da Lei 9430/96 por conta da falta de

---

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A Lei nº 8.212/91, tratando especificamente da Seguridade Social, introduziu prazo maior de decadência, mantendo termo *a quo* idêntico ao do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido feito o lançamento ou a data da decisão anulatória, quando presente vício formal).

Poder-se-ia argumentar que à lei ordinária não caberia introduzir ou modificar regra de decadência tributária, matéria reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal. Todavia, a discussão acerca da constitucionalidade de lei extrapola a competência atribuída aos órgãos administrativos, e não cabe aqui examiná-la.

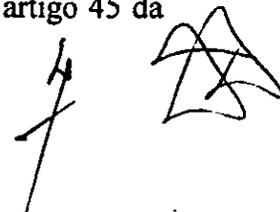
Portanto, abstraindo-se a questão da constitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, deve-se concluir que, para as contribuições submetidas à regra nele estipulada, **aquele prazo que, pelo artigo 173 do CTN é de cinco anos, passa a ser de dez anos**. O artigo 45 da Lei nº 8.212/91 trata do **mesmo instituto** tratado no artigo 173 do CTN, impondo-lhe prazo mais dilatado.

Todavia, é ponto já pacificado, tanto na jurisprudência administrativa quanto na judicial, que, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece o preceito contido no artigo 150 do mesmo Código Tributário Nacional, cujo parágrafo 4º estabelece que se considera homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

É também unânime o entendimento de que a Contribuição Social sobre o Lucro inclui-se entre as exações cujo lançamento se dá por homologação. Assim sendo, na data da ocorrência do fato gerador (antes, portanto, de iniciar-se a contagem do prazo de que tratam o artigo 173 do CTN ou o artigo 45 da Lei nº 8.212/91), iniciou-se o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN. Transcorridos daí cinco anos, sem que a Fazenda Pública se manifeste, homologado está o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Da mesma forma como não se pode ler o artigo 173 do CTN isoladamente, sem atentar-se para a regra excepcional do artigo 150, também o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 não pode ser lido ou aplicado abstraindo-se as demais regras do sistema tributário. Ao contrário, sua interpretação há que ser sistemática, única forma de torná-la coerente e harmoniosa com a lei que lhe é hierarquicamente superior.

Note-se que a homologação do lançamento, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, se dá em cinco anos contados do fato gerador, **se a lei não fixar prazo diverso**. Ora, a Lei nº 8.212/91 não fixa qualquer prazo para homologação de lançamento, no caso das contribuições para a Seguridade Social. Deve prevalecer, portanto, aquele do artigo 150 do CTN, salvo na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese expressamente excepcionada na parte final de seu parágrafo 4º. Ocorrida essa hipótese, volta-se à **regra geral** do instituto da decadência, ou seja, a do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para os tributos em geral, e a do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, para as contribuições aí abrangidas.



comprovação da origem de depósitos bancários, (b) diferença entre Notas Fiscais de Venda e registros contábeis, e (c) presunção decorrente da diferença entre Notas Fiscais de Compra e registros contábeis.

Acontece que os 3 critérios apontados acima foram utilizados para praticamente todos os períodos-base do lançamento. Assim, há superposição de valores de omissão de receitas, ora apurados efetivamente pela fiscalização (Notas não escrituradas), ora decorrentes de presunção.

Ocorre que é bem possível que a receita omitida detectada por presunção (depósito bancário) seja a mesma verificada por Nota Fiscal de Venda e/ou de Compra não registrada. Com efeito, o valor correspondente à venda não registrada pode ter sido depositado na conta bancária, cuja origem o contribuinte não comprovou durante a fiscalização, exatamente porque se tratava de venda não registrada.

É certo que a presunção legal e a demonstração direta da falta (Nota Fiscal de Venda não escriturada) implicam o ônus da prova pelo contribuinte, mas no caso específico de haver duplicidade de omissão de receita – provada e por presunção legal – deve prevalecer a de maior valor. A justificativa desse entendimento é que a omissão de receita de maior valor (por presunção) engloba o valor da omissão de receita de menor valor (por presunção ou por prova).

Em dois períodos – 3º trimestre de 2000 e 2º trimestre de 2001 – o valor de omissão de receita apurada por depósito bancário sem comprovação da origem é inferior ao apurado pelos outros métodos de apuração de omissão de receita (omissão de vendas e omissão de compras, respectivamente). Entretanto, não se deve alterar o critério, abandonando-se a presunção de depósito bancário, porque é razoável que tanto as vendas quanto as compras sejam realizadas com algum prazo para pagamento, sob pena de cometer duplicidade; toma-se como exemplo uma omissão por venda num determinado mês, cujo pagamento se deu com depósito bancário no mês seguinte cuja origem não foi comprovada; haveria aí cômputo em dobro da mesma omissão, caso no 1º mês o critério fosse venda não registrada e no 2º, depósito sem comprovação de origem.

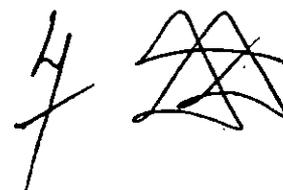
Assim, merecem ser afastadas as parcelas de omissão de receita detectadas por (i) compras não contabilizadas, com base em Notas Fiscais apreendidas, confirmando neste item a decisão *a quo*, e (ii) vendas não registradas, com base em Notas Fiscais apreendidas.

O contribuinte alegou diversos argumentos em seu Recurso Voluntário, que serão tratados adiante.

O arbitramento do lucro deve ser aplicado quando o contribuinte, que optou pelo Lucro Presumido, não apresenta ao fiscal sua escrituração nem o Livro Caixa.

Este 1º Conselho de Contribuintes já posicionou-se no sentido de que, se não apresentar ao menos o Livro Caixa, deve ser promovido o arbitramento do lucro:

*“Se a pessoa jurídica não possuir assentamentos capazes de demonstrar o preenchimento de requisitos para optar pela tributação com base no lucro presumido, justifica-se o arbitramento, ainda que alegada destruição de documentos no escritório do contador, fora do estabelecimento do contribuinte” (Acórdão 103.04.193/82)*

Handwritten signature and a circular stamp with illegible text.

**"LUCRO ARBITRADO - A inexistência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, e, em particular, se resumida, não subsidiada por livros auxiliares para registro individual, dá ensejo ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica"** (Acórdão n.º : 103-15.380)

**"ARBITRAMENTO DO LUCRO/PARTIDAS MENSAIS - A falta do Livro Caixa devidamente autenticado não dá suporte a escrituração do Livro Diário pelo método de partidas mensais sintéticas e justifica o abandono da contabilidade fiscal e conseqüente arbitramento do lucro tributável"**. (Acórdão n.º 105-12.356)

**"LUCRO ARBITRADO - Constatada a imprestabilidade de escrita regular feito dentro dos dispositivos da Lei comercial e Fiscal, é autorizado o arbitramento de lucro"** (Acórdão n.º 103-15.527)

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - LUCRO ARBITRADO - Registros contábeis por partida mensal, sem apoio de livros auxiliares, e manutenção à margem da escrituração da movimentação bancária, que não foi provado estar incluído na conta Caixa, contrariam as disposições das leis comerciais e fiscais e justificam o arbitramento do lucro** (Acórdão n.º 108-04.237).

**"IRPJ - ARBITRAMENTO - ESCRITURAÇÃO DE LIVRO DIÁRIO EM PARTIDAS MENSAIS E INEXISTÊNCIA DE LIVROS AUXILIARES E DO LIVRO CAIXA - PROCEDÊNCIA - A escrituração do diário em partidas mensais, sem apoio em livros auxiliares, impossibilitando a conferência com os documentos de suporte e, ainda, a inexistência de livro caixa, impõe o arbitramento do lucro"**. (Acórdão n.º 107-03.464)

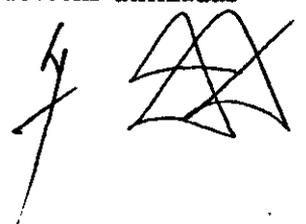
Ademais, o arbitramento não foi utilizado em razão da falta de apresentação do Registro de Saídas, mas pela falta de escrituração e falta de Livro Caixa.

Quanto à alegação de que teria havido depósitos relativos a desconto de duplicatas e que isso corresponderia à duplicidade de valores, já que há dois depósitos (um do valor tomado e outro do pagamento da duplicata pelo cliente, utilizado para pagar o empréstimo/desconto da duplicata), deveria o contribuinte trazer a prova para afastar a presunção legal.

Considerando que o fiscal utilizou o dispositivo de presunção previsto no art. 42 da Lei 9430, então transfere-se para o contribuinte o dever de fazer a prova de que a omissão não ocorreu (ainda que em parte).

Ou seja, solicitar diligência sem ao menos trazer demonstração – com documentos hábeis e idôneos – de indícios no sentido de que ocorreu a duplicidade, não tem o condão de motivar o julgador para a produção de complemento da prova, que é ônus do contribuinte.

Alegou ainda a recorrente que houve violação do princípio da irretroatividade na aplicação da Lei 10174/01 que alterou a Lei 9311/96, a qual impedia que fossem utilizadas informações da CPMF para fins de fiscalização de outros tributos.



Essa matéria já foi apreciada pelo E. Superior Tribunal de Justiça, que entendeu que a Lei 10174 veio estabelecer novos critérios de fiscalização e que a transferência de informações das instituições financeiras para a Receita Federal não consistia em quebra do sigilo, pois as informações permanecem sob segredo:

1. *Doutrina e jurisprudência, sob a égide da CF 88, proclamavam ser o sigilo bancário corolário do princípio constitucional da privacidade (inciso XXXVI do art. 5º), com a possibilidade de quebra por autorização judicial, como previsto em lei (art. 38 da Lei 4.595/96).*
2. *Mudança de orientação, com o advento da LC 105/2001, que determinou a possibilidade de quebra do sigilo pela autoridade fiscal, independentemente de autorização do juiz, coadjuvada pela Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, alterada pela Lei 10.174/2001, para possibilitar aplicação retroativa.*
3. *Afasta-se a tese do direito adquirido para, encarando a vedação antecedente como mera garantia e não princípio, aplicar-se a regra do art. 144, § 1º, do CTN que pugna pela retroatividade da norma procedimental.*
4. *Recurso especial provido (REsp 532004 / SC, 2ª Turma, DJ 03.10.2005, pág 171)*

Esse entendimento já foi aceito nesta 8ª Câmara no Acórdão 108-07.875:

*IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE NA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DA CPMF – RETROATIVIDADE DO ART. 1º DA LEI 10.174/2001. O art. 1º da Lei nº 10.174/2001, que alterou o §3º do art. 11 da Lei nº 9.311/96, possibilitando a obtenção de extratos bancários com base na movimentação da CPMF, retroage aos fatos pretéritos à sua vigência, haja vista que a dita alteração apenas ampliou os meios de fiscalização e investigação da autoridade administrativa, estando em consonância com a regra do §1º do art. 144 do CTN. O mesmo raciocínio deve ser aplicado em relação à vigência do Decreto nº 3.724/2001 e da LC 105/2001.*

Assim, não há como acatar a pretensão da recorrente.

Em face do exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para: (a) declarar a decadência da CSL relativamente ao 1º trimestre de 1999 e do PIS e da COFINS relativamente aos meses de janeiro a março de 1999; (b) afastar da base tributável do IRPJ, CSL, PIS e COFINS os valores apurados por vendas não registradas, com base em Notas Fiscais apreendidas, para o fim de que sejam calculados tais tributos apenas sobre os valores correspondentes à presunção do art. 42 da Lei 9430/96.

Sala das Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2007.

  
JOSE HENRIQUE LONGO