



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

---

|                    |                                 |
|--------------------|---------------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 10650.001148/2006-64            |
| <b>Recurso nº</b>  | 158.940 Voluntário              |
| <b>Matéria</b>     | SIMPLES - EX.: 2002             |
| <b>Acórdão nº</b>  | 105-16.705                      |
| <b>Sessão de</b>   | 17 de outubro de 2007           |
| <b>Recorrente</b>  | JOLA TRANSPORTES LTDA.          |
| <b>Recorrida</b>   | 1ª TURMA/DRJ em JUIZ DE FORA/MG |

---

SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES - EXERCÍCIO: 2002

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA - A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para contagem do prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 173, I, do CTN.

SIMPLES - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - EXCLUSÃO - EFEITOS. Na hipótese de exclusão do SIMPLES por embaraço à fiscalização (art. 14, II, da Lei nº 9.317/1996), os efeitos da exclusão se darão a partir, inclusive, do mês de ocorrência daquele fato.

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - Quando restar evidenciado que as receitas escrituradas pelo contribuinte integram o montante total dos depósitos bancários, cabível a exclusão daquela parcela.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - JUSTIFICATIVAS COM VALORES DO MÊS ANTERIOR - As

1

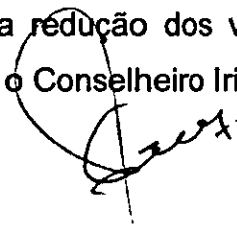
origens dos valores depositados em contas-correntes bancárias devem ser comprovadas por documentação hábil e idônea, inclusive nos casos de alegados saques feitos em um mês e depositados em meses seguintes.

**SIMPLES - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO** - Para os optantes pelo SIMPLES, os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta são aqueles que constam da Lei nº 9.317/1996 e legislação superveniente.

**MULTA QUALIFICADA** - A simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

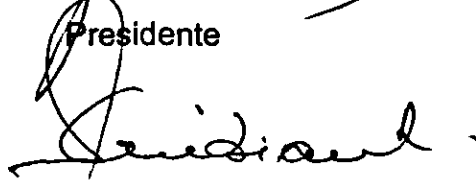
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por JOLA TRANSPORTES LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento. Por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao fato gerador ocorrido em janeiro de 2001, em relação ao IRPJ e PIS e, por maioria em relação às demais contribuições sociais, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Waldir Veiga Rocha (Relator), Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Rodrigues de Mello. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) reduzir os valores de receitas omitidas apuradas com base em depósitos de origem não comprovada conforme quadro demonstrativo constante do voto: 2) reduzir para 75% a multa incidente sobre receitas omitidas apuradas com base em depósitos de origem não comprovada: 3) reduzir os valores relativos a insuficiência de recolhimento em decorrência da redução dos valores das receitas omitidas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Irineu Bianchi.





JOSÉ CLÓVIS ALVES  
Presidente



IRINEU BIANCHI  
Redator Designado

Formalizado em: 07 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, ROBERTO BEKIERMAN (Suplente Convocado), e MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

## Relatório

JOLA TRANSPORTES LTDA., já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher os tributos integrantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, quais sejam, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para Seguridade Social (INSS), acrescidos de multa de ofício e juros de mora, perfazendo o crédito tributário de R\$ 1.685.291,32, tudo relativo ao ano-calendário 2001, conforme demonstrativo consolidado de fl. 04.

O procedimento Fiscal e as infrações identificadas encontram-se descritas no Relatório Fiscal de fls. 56/81 e são assim resumidos nos autos de infração (fls. 21/23, 29/31, 37/39, 45/47 e 53/55):

### 001 - OMISSÃO DE RECEITAS

#### RECEITAS NÃO DECLARADAS

*Receitas omitidas caracterizadas pelas diferenças entre os valores registrados no Livro de Registro de Saídas nº 4, e a Declaração Anual Simplificada e por depósitos mantidos junto a instituições financeiras, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, tudo conforme RELATÓRIO FISCAL – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA em anexo, que integra o presente Auto de Infração.*

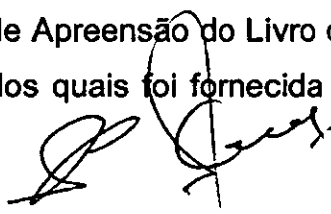
*Sobre esta infração foi aplicada a multa proporcional qualificada de 150%.*

### 002 – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

*Diferenças em relação aos valores apurados na Declaração Anual Simplificada, decorrentes da mudança dos percentuais para determinação da base de cálculo do SIMPLES em virtude da mudança de faixa de receita bruta, pela apuração de receitas omitidas.*

*Sobre esta infração foi aplicada a multa proporcional de 75%.*

À fl. 186 consta Termo de Apreensão do Livro de Registro de Saídas relativo ao ano de 2001 (Livro nº 04), dos quais foi fornecida cópia ao contribuinte.



Segue ele anexo ao processo administrativo nº 10650.001150/2006-33, apenso a este, relativo à Representação Fiscal para Fins Penais.

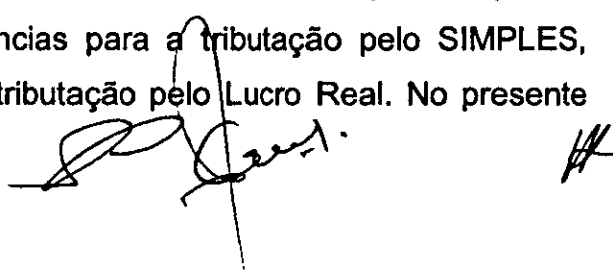
Inconformada com as exigências, das quais foi cientificada em 31/07/2006 (fl. 26), a autuada apresentou impugnação ao lançamento em 30/08/2006 (fls. 286/312), alegando em síntese o seguinte:

Admite que não ofereceu à tributação toda a sua receita bruta registrada no seu Livro de Registro de Saídas, no valor de R\$ 1.570.802,33.

Alega que o prazo decadencial das contribuições de 10 (dez) anos fixados pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91 é inconstitucional. Reproduz ementas dos Acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que a legislação aplicável à espécie é o § 4º do art. 150 do CTN, pelo qual as exigências formuladas sobre os fatos geradores ocorridos até 30/06/2001 são totalmente improcedentes.

Entende que pelo fato de não possuir, sem motivo justificado, o Livro Caixa devidamente escriturado para exibição ao fisco como determina o artigo 7º da Lei nº 9.317/96, fica caracterizado o embaraço à fiscalização, conforme o disposto no art. 14 da referida Lei. Entende, assim, que por essa infração a autuada deveria ter sido excluída do SIMPLES, em procedimento de ofício. Como a impugnante não possui o Livro Caixa escriturado em relação a nenhum dos meses do ano de 2001, os efeitos de sua exclusão do SIMPLES devem se operar a partir do mês de janeiro daquele ano, em obediência ao disposto no inciso V, do artigo 15 da mesma Lei.

Prossegue, argumentando que, nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.317/96, as empresas excluídas do SIMPLES devem se submeter às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Desse modo, argúi, a única alternativa que restou para a tributação da autuada foi pela sistemática do lucro arbitrado, conforme estabelecido no artigo 530 do RIR/99, uma vez que não possui escrituração que atenda às mínimas exigências para a tributação pelo SIMPLES, menos ainda atenderá para se submeter à tributação pelo Lucro Real. No presente

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

caso, alega que a tributação pela sistemática do SIMPLES representou quase o dobro daquela que seria apurada corretamente, pelo Lucro arbitrado.

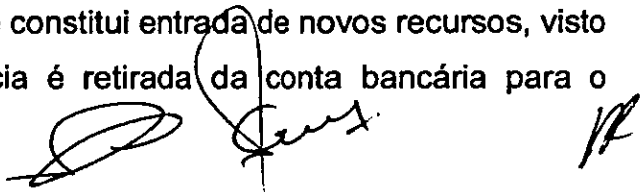
Desse modo conclui, a exigência constituída contra a impugnante pela sistemática do SIMPLES deve ser cancelada, tendo em vista que foi formulada em total desacordo com as normas e fundamentos expendidos, devendo ser refeita com base no lucro arbitrado.

Discorda da exigência relativa à apuração de omissão de receitas com base na movimentação financeira, no valor de R\$ 3.859.363,03.

Esclarece, preliminarmente, que exerce a atividade de transporte rodoviário de cargas, a qual atua no transporte propriamente dito e na sub-contratação dos serviços de outras empresas e de transportadores autônomos para a consecução de seus objetivos. Nas operações de sub-contratação a impugnante recebe integralmente o valor contratado com seus clientes e faz o repasse dos recursos aos transportadores que sub-contratam e executam tais serviços. Nessas operações, as contas bancárias da impugnante eram utilizadas apenas como instrumento para viabilizar a operacionalização da prestação de serviços, visto que a impugnante atuava como mera intermediária na operação, não constituindo tais valores receitas suas.

Além disso, destaca que, muitas vezes os sub-contratados, transportadores autônomos, contratavam, particularmente, transporte no retorno e, por não possuírem conta bancária, utilizavam a conta-corrente da Impugnante para o recebimento dos valores pertinentes, os quais, após a compensação dos cheques eram devolvidos aos mesmos.

Assim, em face dessa sistemática adotada pelos transportadores autônomos, grande parte dos depósitos/créditos efetuados nas contas bancárias da impugnante não constitui receitas suas. No mesmo sentido, é fato que nem todo crédito nas contas bancárias do contribuinte constitui entrada de novos recursos, visto que muitas vezes uma mesma importância é retirada da conta bancária para o



atendimento de determinado compromisso, sendo posteriormente retornada à conta bancária, sem que esta constitua uma receita nova.

A Impugnante emite e sempre emitiu os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas - CRTC para todos os serviços que contrata e executa.

Portanto, o montante real de suas receitas de prestação de serviços de transportes está registrado no seu Livro de Registro de Saídas, representando a importância de R\$ 1.570.802,33.

Releva registrar que toda essa receita escriturada no Livro Registro de Saídas foi recebida através de depósitos/créditos nas várias contas bancárias da empresa.

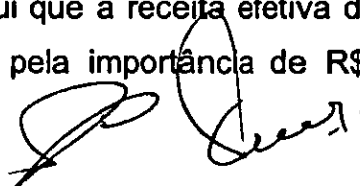
No entanto, como a empresa não possui escrituração contábil, nem mesmo o Livro Caixa, por ocasião de cada depósito/crédito não foi feita a identificação desses valores com os respectivos CTRC -Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas que os deram origem.

Agora, passado vários anos, não é possível fazer tal identificação, visto que os recebimentos, sempre mediante depósito/crédito nas contas bancárias, muitas vezes englobavam os CRTC emitidos para o mesmo cliente numa semana e/ou quinzena.

A título de amostragem, anexa uma listagem fornecida pela cliente "VALMONT IND. COM. LTDA", onde constam os pagamentos, no valor total de R\$ 264.679,00, feitos por essa empresa à impugnante, no ano de 2001, efetuados através de depósitos em conta bancária da empresa autuada (doc. de fls. 314/315).

Destaca que todos os CRTC indicados na referida listagem estão registrados no Livro Registro de Saídas da Impugnante e compõem o montante das receitas de R\$ 1.570.802,33.

Por todas essas razões, argúi que a receita efetiva da prestação de serviços da impugnante está representada pela importância de R\$ 1.570.802,33.



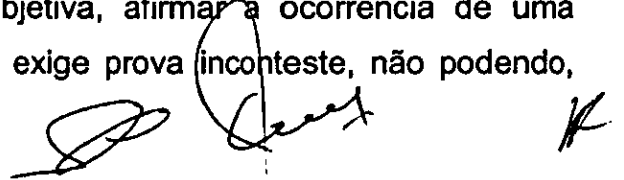
conforme registrado no seu Livro de Registro de Saídas e foi integralmente recebida mediante depósitos em suas várias contas bancárias.

Requer, subsidiariamente, a exclusão, mês a mês, da omissão de receitas apuradas, caracterizada por depósitos/créditos de origem não comprovada, dos valores das receitas escrituradas no Livro de Registro de Saídas, uma vez que estas foram recebidas mediante depósitos nas contas bancárias.

Entende que, com fulcro no § 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, devem ser excluídos dos créditos de origem não comprovada, independentemente de coincidência de datas e valores, aqueles recursos que já foram tributados nos meses anteriores sobre a mesma acusação. Esse entendimento, revela a autuada, está respaldado pela jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, conforme ementa do Acórdão nº 104-19841, transcrito em sua defesa.

Requer a improcedência do agravamento da multa de ofício de 150% relativa às receitas escrituradas no Livro de Registro de Saídas sob o fundamento de que emitiu corretamente todos os Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas – CRTTC e os escriturou no seu Livro de Registro de Saídas, não impedindo nem tentando impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, como quer fazer crer a fiscalização. Afirma, outrossim, que em momento algum deixou de prestar ao fisco as informações solicitadas e que a simples falta de pagamento de tributos não pode ser considerada sonegação fiscal para fins da aplicação da multa agravada. Nesse sentido, invoca a pacífica jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes conforme ementas dos Acórdãos 108-06902 e 103-21472, transcritas em sua impugnação.

Requer, ainda, a improcedência do agravamento da multa de ofício sobre as receitas tidas como omitidas por depósitos bancários de origem não comprovada com base na argumentação de que não adotou qualquer procedimento para ocultar ou dificultar o acesso ao fisco à sua movimentação financeira. Aduz que, a partir da presunção contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não pode o auditor responsável pela fiscalização, de forma subjetiva, afirmar a ocorrência de uma conduta dolosa, a qual, para sua tipificação, exige prova inconteste, não podendo,



jamais ser presumida. Destaca, ainda, que o fiscal autuante não trouxe aos autos nenhuma prova de que a impugnante tenha agido dolosamente, descabendo a aplicação da multa agravada, conforme a mansa e pacífica jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, conforme se vê nas ementas dos Acórdãos 108-06902, 103-21472 e 101-94884, transcritas em sua defesa.

Finalmente e especificamente no que tange à improcedência da aplicação da multa agravada de 150% nos casos de omissão de receitas caracterizadas por depósitos bancários de origem não comprovada, transcreve as ementas dos Acórdãos nº 104-19841 e 104-19333 do 1º Conselho de Contribuintes.

A 1ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 09-14.779, de 19 de outubro de 2006, considerou procedente o lançamento, com a seguinte ementa:

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ano-calendário: 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SUPERIORES A RECEITAS DO PERÍODO.

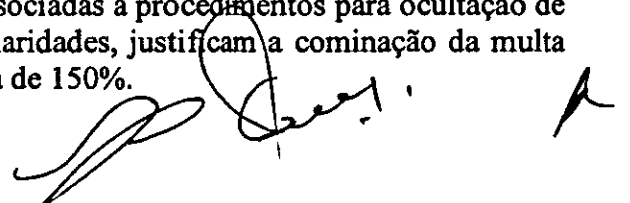
A presença de depósitos bancários não escriturados, cuja origem não é comprovada pela contribuinte optante pelo Simples, por intermédio de documentos hábeis e idôneos, é suficiente para configurar a ocorrência de omissão de receitas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS E SEM ORIGEM COMPROVADA.

A manutenção de contas bancárias à margem dos registros contábeis e a conseqüente subtração de operações presumidamente tributáveis da escrituração regular, associadas a procedimentos para ocultação de tais irregularidades, justificam a cominação da multa qualificada de 150%.



DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU  
SIMULAÇÃO.

Caracterizada a existência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se na contagem do prazo decadencial o art. 173, I do CTN, tendo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

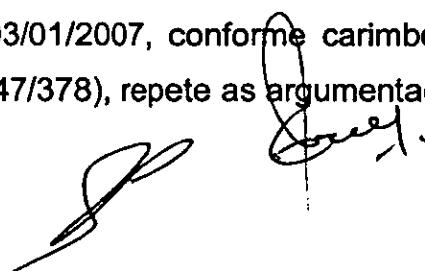
Ano-calendário: 2001

Tributação Reflexa - PIS, COFINS, CSLL e INSS

O decidido em relação ao lançamento do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, em consequência da relação de causa e efeito existente entre as matérias litigadas, aplica-se, por inteiro, aos procedimentos que lhe sejam decorrentes.

Ciente da decisão de primeira instância em 05/12/2006, conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 346, e inconformado com a manutenção lançamento, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 03/01/2007, conforme carimbo de recepção de folha 347. No recurso interposto (fls. 347/378), repete as argumentações contidas na impugnação.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, e merece ser conhecido.

Trata o presente processo de autos de infração que exigem da recorrente os tributos integrantes do SIMPLES, nos meses do ano-calendário 2001, pelas infrações de omissão de receitas, sobre a qual incidiu a multa qualificada de 150%, e insuficiência de recolhimento, com multa de 75%.

Preliminarmente, a recorrente alega que já teria decaído o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários sobre fatos geradores ocorridos até 30/06/2001. Para enfrentar esta questão, entretanto, é necessário antes analisar o mérito, no que diz respeito à presença ou não de dolo, fraude ou simulação, o que faz alterar o marco inicial da contagem do prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

### **Das exigências na forma do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES**

Argúi a recorrente que, pelo fato de não possuir, sem motivo justificado, o Livro Caixa devidamente escriturado para exibição ao fisco como determina o artigo 7º da Lei nº 9.317/96, fica caracterizado o embaraço à fiscalização, conforme o disposto no art. 14 da referida Lei. Entende, assim, que por essa infração a autuada deveria ter sido excluída do SIMPLES, em procedimento de ofício. Como a recorrente não possui o Livro Caixa escriturado em relação a nenhum dos meses do ano de 2001, os efeitos de sua exclusão do SIMPLES devem se operar a partir do mês de janeiro daquele ano, em obediência ao disposto no inciso V, do artigo 15 da mesma Lei.

Nessa linha de raciocínio, argumenta que, nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.317/96, as empresas excluídas do SIMPLES devem se submeter às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Desse modo, argúi, a única

alternativa que restou para a tributação da autuada foi pela sistemática do lucro arbitrado, conforme estabelecido no artigo 530 do RIR/99, uma vez que não possui escrituração que atenda às mínimas exigências para a tributação pelo SIMPLES, menos ainda atenderá para se submeter à tributação pelo Lucro Real. No presente caso, alega que a tributação pela sistemática do SIMPLES representou quase o dobro daquela que seria apurada corretamente, pelo Lucro arbitrado.

Desse modo conclui, a exigência constituída contra a recorrente pela sistemática do SIMPLES deve ser cancelada, tendo em vista que foi formulada em total desacordo com as normas e fundamentos expendidos, devendo ser refeita com base no lucro arbitrado.

O acórdão recorrido não acatou esses argumentos, em face das disposições dos artigos 14 e 15 da Lei nº 9.317/1996, os quais não permitem a exclusão de forma retroativa, no caso da recusa da optante do SIMPLES de exigir livros a que estava obrigada a manter e de fornecer informações sobre sua movimentação financeira. O texto legal é a seguir reproduzido:

*Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:*

*[...]*

*II - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, bem assim pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional);*

*[...]*

*Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:*

*[...]*

*V - a partir, inclusive, do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do artigo anterior.*

*[...]*

*Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.*



Conforme se vê, se fosse o caso de exclusão do SIMPLES, seus efeitos somente se dariam a partir do mês em que ocorresse a recusa injustificada, e não a partir do mês de ocorrência dos fatos geradores sob fiscalização, como quer a recorrente. Inatacável, assim, a decisão *a quo*, que entendeu correta a constituição dos créditos tributários dentro da sistemática do SIMPLES.

### **Da quantificação das omissões de receitas**

Inicialmente, cabe ressaltar que a própria recorrente, desde a peça impugnatória, admite que deixou de oferecer à tributação a totalidade da receita bruta registrada em seu Livro de Registro de Saídas, no valor de R\$ 1.570.802,33 (vide fls. 289 e 350).

No que toca à quantificação das omissões, deve-se ressaltar que o Fisco fez englobar, na infração intitulada "OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO DECLARADAS", receitas apuradas mediante dois diferentes procedimentos, tudo detalhado no Relatório Fiscal (fls. 56/59) e consolidado no Demonstrativo de fl. 81:

No primeiro procedimento, a fiscalização comparou, mês a mês, as receitas registradas no Livro Registro de Saídas da fiscalizada com os valores por ela declarados em sua Declaração Anual Simplificada, o que resultou na apuração de receitas omitidas no montante de R\$ 1.319.227,26, e cuja discriminação mensal se encontra no mencionado Demonstrativo de fl. 81. Contra os valores assim apurados não se insurge a recorrente, pois, como já ressaltado, admite que os valores registrados em seu Livro de Registro de Saídas não foram integralmente oferecidos à tributação.

No procedimento subsequente, já com base nos extratos bancários de contas-correntes mantidas pela então fiscalizada, obtidos por via de Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), a fiscalização elaborou uma relação de créditos/depósitos bancários sujeitos a comprovação, e intimou o sujeito passivo a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse sua origem, tudo nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 (fls. 167/178).



Após expurgada a relação das transferências entre contas do mesmo sujeito passivo e de créditos que não significavam efetivos ingressos (por exemplo, com histórico mencionando “*utiliz. cc garan*”, “*desconto*”, entre outros), restaram 591 créditos/depósitos sem comprovação de origem, para os quais a própria fiscalizada admitiu não ter condições de identificar a que receitas se referiam. Esses valores totalizaram, no ano de 2001, R\$ 3.859.363,03, conforme demonstrativo de fl. 81, e foram considerados pelo fisco também como receitas omitidas, somando-se aos valores apurados mediante o procedimento inicial.

A recorrente alega que parte dos valores que transitaram por suas contas-correntes não lhe pertencia, isso por seu próprio *modus operandi*, ao efetuar sub-contratações e receber nas contas quantias pertencentes a terceiros. Alega, ainda, que as receitas registradas em seu Livro Registro de Saídas também eram recebidas em conta-corrente, pelo que se estaria tributando em duplicidade essas receitas.

A acusação trata de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002, a seguir transcrito:

*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\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).*

*§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.*

*§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.*

*§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.*

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à recorrente. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja, a ocorrência de depósitos bancários de origem não comprovada. Não há dúvidas de que os depósitos efetivamente ocorreram. No entanto, regularmente intimada, a recorrente poderia afastar a presunção de omissão de receitas, desde que apresentasse, nos termos da lei, documentação hábil e idônea que comprovasse, individualizadamente, a origem dos valores creditados em sua conta-corrente.

A obrigação de escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária e, ainda, de guardar todos os documentos e demais papéis que sirvam de base para a escrituração está prevista no art. 7º, § 1º, alíneas "a", e "c" da Lei nº 9.317/1996, a seguir transcritos:

*Art. 7º A microempresa e a empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES apresentarão, anualmente, declaração simplificada que será entregue até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições de que tratam os arts. 3º e 4º.*



*§ 1º A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:*

*a) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;*

*b) Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;*

*c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nas alíneas anteriores.*

*§ 2º O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento, por parte da microempresa e empresa de pequeno porte, das obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária e trabalhista.*

Ao descumprir essa obrigação, a recorrente queda sem meios hábeis para comprovação da origem dos valores que transitaram por sua conta-corrente. Não tendo a interessada qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos, ficam por sua conta e risco as conseqüências de tal negligência. No caso, a conseqüência é a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos estritos termos da lei, conforme anteriormente mencionado.

Cabe, a seguir, apreciar a alegação de que as receitas registradas no Livro Registro de Saídas também teriam transitado em conta-corrente e, assim, já teriam sido consideradas na primeira parte da infração.

Tendo em vista que, no trabalho do Fisco, foram consideradas todas as contas-correntes da então fiscalizada, é plausível o entendimento de que as receitas registradas, de fato, estejam contidas entre os valores da movimentação financeira, não obstante a inexistência de correspondência individualizada entre datas e valores. Aliás, essa correspondência nem mesmo poderia ser verificada, no caso concreto, em face da ausência da escrituração do Livro Caixa. Não se afigura razoável afirmar que todas as receitas escrituradas teriam sido recebidas em espécie, sem transitar em nenhum momento pelos bancos.

Deve ser acolhido, então, o pedido da recorrente de se proceder à exclusão, mês a mês, da omissão de receitas apurada, caracterizada por



depósitos/créditos de origem não comprovada, dos valores das receitas escrituradas no Livro de Registro de Saídas.

A mesma sorte não assiste à recorrente, com relação ao seu pedido seguinte, de que devem ser excluídos dos créditos de origem não comprovada, independentemente de coincidência de datas e valores, aqueles recursos que já foram tributados nos meses anteriores sob a mesma acusação. Não há qualquer previsão legal nesse sentido. Incabível o entendimento alegado, de que o valor tributado em um mês teria saído da conta-corrente e novamente ingressado no mês seguinte, sem qualquer comprovação documental de que isso houvesse de fato ocorrido. Mesmo o Acórdão nº 104-19841, transcrito em sua defesa, além de referir-se a omissão de rendimentos de pessoa física, já foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mediante o Acórdão CSRF/04-00.442, de 12/12/2006, assim ementado:

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento de crédito tributário com base em depósitos bancários que o sujeito passivo não comprova, mediante documentação hábil e idônea, originar-se de rendimentos tributados, isentos e não tributados.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. JUSTIFICATIVAS COM VALORES DO MÊS ANTERIOR – As origem dos valores depositados em conta corrente bancárias devem ser comprovados por documentação hábil e idônea, inclusive, nos casos de eventuais saques feitos em um mês e depositados em meses seguintes. Recurso especial provido

### **Das multas aplicáveis**

Insurge-se, ainda, a recorrente, contra a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito em sua redação original:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*



*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

[...]

Observe-se que a Lei n.º 11.884/2007 introduziu alterações na redação do art. 44, acima, pelo que a multa de 150% passou a ser prevista pelo § 1º, e não mais pelo inciso II. As hipóteses de sua aplicação, no entanto, restaram inalteradas, sempre que presente o evidente intuito de fraude, assim definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964. Em particular, o art. 71 trata da sonegação, relevante para o assunto aqui discutido:

*Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

O Acórdão recorrido, às fls. 337/338, analisou a extensão dos dispositivos acima e sua aplicabilidade ao caso concreto, o que considero irretocável, transcrevo abaixo e adoto como fundamentos desta decisão:

*O art. 71, I, desse diploma legal definiu que "sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais"; o inciso II refere-se às condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. A Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.*

*Sem utilizar a expressão "sonegação fiscal", mas definindo os mesmos fatos antes sob aquela denominação, a Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro*



*de 1990, definiu os crimes contra a ordem tributária. Nos termos do art. 1º, II, constitui tal crime "elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato". Segundo ainda o art. 2º, I, "constitui crime de mesma natureza fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo".*

*A impugnante reclama em primeiro lugar do agravamento da multa para 150% sobre a exigência relativa às receitas escrituradas no Livro de Registro de Saídas, alegando que emitiu os CTRC e os escriturou em seu livro fiscal, não impedindo nem tentando impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, como quer fazer crer a fiscalização.*

*O Anexo II do Relatório Fiscal de fls. 81, que confronta os valores omitidos conforme Livro de Registro de Saídas com aqueles declarados, mostra que, na quase totalidade dos meses de 2001, o valor das receitas totais declaradas pela empresa foi bastante inferior às receitas advindas dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC emitidos pela impugnante para os serviços que executou durante o ano-calendário de 2001.*

*Todos esses fatos, incontestáveis, demonstram claramente a intencionalidade e constância da prática evasiva. Não há como considerar que ao longo de 11 meses o contribuinte escamoteou valores da tributação por simples lapso. Havia atitude deliberada de somente declarar parte das receitas que auferia.*

Observe-se que os atos aos quais se atribui intenção dolosa não são aqueles ocorridos durante a ação fiscalizatória, como pretende a recorrente, mas aqueles praticados durante ou logo a seguir à ocorrência dos fatos geradores. Não obstante a escrituração no Livro de Registro de Saídas, a contribuinte informou ao Fisco valores diminutos, reiteradamente, a cada mês, por ocasião da determinação do valor a recolher na forma do SIMPLES e, posteriormente, confirmou os valores a menor (e, conseqüentemente, sua intenção de omitir receitas) quando da entrega da Declaração Anual Simplificada. Não há como se admitir mero equívoco. A sonegação, na dicção legal aplicável ao caso, é o ato doloso tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, da ocorrência do fato gerador, aqui perfeitamente caracterizada.

Para que não restem dúvidas, transcrevo a seguir a comparação entre as receitas escrituradas no Livro de Registro de Saídas (LRS) e as informadas na Declaração de Ajuste Simplificada (DAS), conforme demonstrativo de fl. 81.



| Mês/Ano  | Receita Cf. LRS | Receita Cf. DAS | %     |
|----------|-----------------|-----------------|-------|
| fev/2001 | 80.717,79       | 75.638,42       | 93,7% |
| mar/2001 | 62.776,16       | 43.436,74       | 69,2% |
| abr/2001 | 41.092,06       | 5.456,10        | 13,3% |
| mai/2001 | 145.918,36      | 7.422,33        | 5,1%  |
| jun/2001 | 171.881,80      | 7.188,18        | 4,2%  |
| jul/2001 | 273.204,79      | 8.031,36        | 2,9%  |
| ago/2001 | 232.019,32      | 8.019,52        | 3,5%  |
| set/2001 | 132.291,26      | 7.291,26        | 5,5%  |
| out/2001 | 161.798,93      | 7.989,30        | 4,9%  |
| nov/2001 | 116.981,19      | 6.981,19        | 6,0%  |
| dez/2001 | 84.467,57       | 6.467,57        | 7,7%  |

Corretamente aplicada, portanto, a multa qualificada de 150% sobre as receitas omitidas apuradas pelas diferenças entre as receitas escrituradas no Livro de Registro de Saídas (LRS) e aquelas informadas na Declaração Anual Simplificada (DAS).

Com relação à qualificação da multa aplicada sobre as receitas omitidas, apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, divirjo da autoridade julgadora em primeira instância. De fato, a lei autoriza a presunção da ocorrência de omissão de receitas, mas não do intuito de fraude. É necessário que estejam presentes e provadas outras circunstâncias que evidenciem a intenção dolosa do contribuinte, as quais não vislumbro no presente caso: as contas-correntes eram de titularidade da própria fiscalizada, não havendo que se cogitar da interposição de pessoas; também não foi constatado o uso de documentos fraudulentos, nem qualquer outra conduta que pudesse levar à firme convicção da intenção de ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

É exatamente esta a interpretação que deve ser dada à Súmula nº 14 deste Primeiro Conselho de Contribuintes, a qual estabelece:

*Súmula 1ª CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Na primeira situação aqui descrita, as receitas omitidas foram apuradas não por presunção legal, mas diretamente, mediante confronto entre os valores escriturados e os declarados. A conduta reiterada, mês a mês, de oferecer ao



Fisco percentuais diminutos das receitas escrituradas e, ao final do exercício, confirmar a omissão mediante a entrega de Declaração com os mesmos valores reduzidos deixa claro o evidente intuito de sonegar, ou seja, de ocultar do conhecimento da Autoridade Tributária a ocorrência dos fatos geradores. Correta, portanto, a aplicação da multa qualificada de 150%.

Ao contrário, na segunda situação, a omissão de receitas ocorre por presunção legal, por deixar a contribuinte de comprovar a origem de valores creditados/depositados em suas contas-correntes. Não vejo, aqui, como qualificar a multa, que deve ser, então, reduzida para 75%.

Para maior clareza, o quadro seguinte resume os valores que devem ser mantidos nas autuações, com os percentuais de multa aplicáveis:

| Mês/Ano    | Receita Cf.<br>LRS | Receita Cf.<br>DAS | Receita<br>Omitida<br>apurada por<br>diferença<br>LRS - DAS | Multa | Depósitos<br>Bancários | Receita<br>Omitida<br>apurada por<br>Dep. Banc.<br>Origem não<br>Comprovada | Multa |
|------------|--------------------|--------------------|-------------------------------------------------------------|-------|------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|-------|
| jan/2001   | 67.653,10          | 76.793,66          | -                                                           | -     | 134.711,16             | 57.917,50                                                                   | 75%   |
| fev/2001   | 80.717,79          | 75.638,42          | 5.079,37                                                    | 150%  | 58.055,91              | -                                                                           | -     |
| mar/2001   | 62.776,16          | 43.436,74          | 19.339,42                                                   | 150%  | 104.442,22             | 41.666,06                                                                   | 75%   |
| abr/2001   | 41.092,06          | 5.456,10           | 35.635,96                                                   | 150%  | 64.224,40              | 23.132,34                                                                   | 75%   |
| mai/2001   | 145.918,36         | 7.422,33           | 138.496,03                                                  | 150%  | 278.763,61             | 132.845,25                                                                  | 75%   |
| jun/2001   | 171.881,80         | 7.188,18           | 164.693,62                                                  | 150%  | 219.459,32             | 47.577,52                                                                   | 75%   |
| jul/2001   | 273.204,79         | 8.031,36           | 265.173,43                                                  | 150%  | 454.226,33             | 181.021,54                                                                  | 75%   |
| ago/2001   | 232.019,32         | 8.019,52           | 223.999,80                                                  | 150%  | 618.571,63             | 386.552,31                                                                  | 75%   |
| set/2001   | 132.291,26         | 7.291,26           | 125.000,00                                                  | 150%  | 374.828,16             | 242.536,90                                                                  | 75%   |
| out/2001   | 161.798,93         | 7.989,30           | 153.809,63                                                  | 150%  | 430.868,68             | 269.069,75                                                                  | 75%   |
| nov/2001   | 116.981,19         | 6.981,19           | 110.000,00                                                  | 150%  | 698.041,56             | 581.060,37                                                                  | 75%   |
| dez/2001   | 84.467,57          | 6.467,57           | 78.000,00                                                   | 150%  | 423.170,05             | 338.702,48                                                                  | 75%   |
| Total 2001 | 1.570.802,33       | 260.715,63         | 1.319.227,26                                                |       | 3.859.363,03           | 2.302.082,02                                                                |       |

### Da infração denominada "INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO"

Quanto à infração denominada "INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO", decorre da progressividade dos percentuais aplicáveis ao SIMPLES, conforme dispõe o art. 23 da Lei nº 9.317/1996. É que, ao se computarem as receitas omitidas, variam os percentuais em relação àqueles utilizados



originalmente pelo contribuinte, provocando a insuficiência de recolhimento apontada nos autos.

Tendo em vista que os valores das receitas omitidas são revistos, para menor, por esta decisão, cabe também recalcular os valores da infração "INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO", considerando os novos valores de receitas omitidas. Esse procedimento deverá ser executado pela Unidade da RFB encarregado do cumprimento desta Decisão.

### Da decadência

Resta, finalmente, examinar as alegações da recorrente quanto à decadência. Por sua ótica, a legislação aplicável à espécie é o § 4º do art. 150 do CTN, inclusive para as contribuições sociais, e tem por inconstitucional o prazo decadencial de dez anos, fixado pelo art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Posto que a ciência dos autos de infração se deu em 31/07/2006, a aplicação do prazo quinquenal levaria à decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários sobre fatos geradores ocorridos até 30/06/2001.

Entendo que a regra geral para a decadência é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do CTN:

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

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

*[...]*

Por outro lado, ao tratar das modalidades de lançamento, o mesmo Código estabelece regras específicas para o lançamento por homologação, em seu artigo 150, § 4º:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*[...]*



*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Quanto aos tributos exigidos no presente processo, entendo submeterem-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário.

Na decisão recorrida, a turma julgadora entendeu que, na ausência de pagamento, não estaríamos diante de um lançamento por homologação, mas sim de um lançamento de ofício, aplicando-se, então a regra geral do art. 173, inciso I. Isto porque, alega-se, não havendo pagamento, não há o que homologar. No caso concreto, somente se submeteria ao regime da homologação a parcela declarada e paga pelo contribuinte, e não as receitas omitidas, apuradas em procedimento de ofício.

Com a devida vênia dos que compartilham desse pensamento, entendo que a existência ou não de pagamento não pode ser o critério determinante para se considerar um lançamento por homologação ou de ofício. Antes, esse critério deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. A regra do inciso I do art. 173 é aplicável aos tributos para os quais o lançamento deve preceder o pagamento. O exemplo clássico é o do IPTU, em que a Autoridade Tributária apura o valor devido, lança o tributo e notifica o sujeito passivo. Apenas então ocorre o pagamento. Se, por hipótese, o contribuinte se antecipa ao lançamento, calcula por sua conta o montante devido e faz o recolhimento antes mesmo de ser notificado, isto ocorre não por obrigação, mas por mera liberalidade, e o mecanismo previsto para apuração do tributo não se altera. O lançamento não deixa de ser de ofício, e não há também mudança no termo inicial para contagem do prazo decadencial.

O mesmo raciocínio se aplica aos tributos para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. É essa sistemática que faz com que o lançamento seja por homologação, e não a presença ou ausência de pagamento. Aliás, não vejo diferença entre ausência de pagamento e pagamento de valor zero.



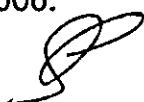
A prevalecer o entendimento da decisão recorrida, jamais se aplicaria a regra do § 4º do art. 150, visto que, na ausência de pagamento, o dispositivo aplicável seria o inciso I do art. 173. Da mesma forma, se o pagamento fosse insuficiente. A única hipótese restante seria a de pagamento integral, mas aí não se cogitaria de contagem de prazo decadencial para o lançamento, visto que a obrigação tributária estaria extinta.

O motivo que vislumbro para que seja deslocado o termo inicial para a contagem do prazo decadencial da data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN) para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN) é outro: a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nessas situações, retorna-se à regra geral do art. 173, I.

No caso em tela, foi considerado o evidente intuito de fraude (necessariamente doloso) para a infração de omissão de receitas, apurada mediante a confrontação dos valores escriturados no Livro de Registro de Saídas (LRS) com os valores informados à Administração Tributária na Declaração Anual Simplificada (DAS), nos meses de fevereiro a dezembro de 2001.

Para o IRPJ, portanto, devo fazer a seguinte distinção:

- a) Quanto aos fatos geradores ocorridos no mês de janeiro de 2001, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN. O início da contagem do prazo quinquenal é em 01/02/2001, encerrando-se em 28/02/2006, e constato que esses fatos geradores foram atingidos pela decadência.
- b) Quanto aos fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro a dezembro de 2001, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN. O início da contagem do prazo quinquenal é em 01/01/2002 (para os fatos geradores dos meses de fevereiro/2001 a novembro/2001) e em 01/01/2003 (para os fatos geradores de dezembro/2001), encerrando-se, respectivamente, em 31/12/2006 e em 31/12/2007. Não ocorre, portanto, a decadência, posto que a ciência das autuações ocorreu em 31/07/2006.



Quanto às contribuições sociais que também são exigidas no presente processo (PIS, CSLL, COFINS e INSS), seu mecanismo de apuração e pagamento faz com que o acima exposto seja também a elas aplicável, quanto a considerá-las sujeitas a lançamento por homologação e ao termo de início da contagem do prazo decadencial. Entretanto, quanto à duração do prazo, uma distinção deve ser feita.

O já mencionado § 4º do art. 150 do CTN estabelece o prazo de cinco anos, como regra geral, e autoriza que prazo diverso possa ser fixado por lei. Assim o fez o art. 45 da Lei nº 8.212/1991, *verbis*:

*Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

Também de forma expressa, a mesma lei nomina as contribuições abrangidas por suas disposições, nos artigos 22 e 23:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.*

*[..]*

*Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:*

*I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;*



*II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.*

[...]

No artigo 22, encontra-se claramente a contribuição para o INSS, a cargo da empresa. No artigo 23, inciso II, está a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). No artigo 23, inciso I, faz-se menção à legislação de regência do FINSOCIAL. Posteriormente à Lei nº 8.212/1991, a Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, criou a COFINS, e determinou em seu artigo 9º que essa contribuição seria cobrada em substituição ao FINSOCIAL:

*Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída.*

O prazo decadencial de dez anos, previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991, é, então, aplicável à contribuição para o INSS, a CSLL e a COFINS. Não há menção ao PIS. A falta de menção expressa a essa contribuição, já existente e em vigor à época da edição da Lei nº 8.212/1991, denota que o legislador não quis incluí-la no rol dos tributos excepcionados da regra geral. Ao PIS, portanto, aplica-se o prazo quinquenal do § 4º do art. 150 do CTN, com a mesma ressalva de deslocar-se o início da contagem do prazo decadencial no caso de dolo, fraude ou simulação, conforme art. 173, I, do CTN

Para o PIS, portanto, a exemplo do que ocorreu com o IRPJ:

- a) Quanto aos fatos geradores ocorridos no mês de janeiro de 2001, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN. O início da contagem do prazo quinquenal é em 01/02/2001, encerrando-se em 28/02/2006, e constato que esses fatos geradores foram atingidos pela decadência.
- b) Quanto aos fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro a dezembro de 2001, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN. O início da contagem do prazo quinquenal é em 01/01/2002 (para os fatos geradores dos meses de fevereiro/2001 a novembro/2001) e em 01/01/2003 (para os fatos geradores de



dezembro/2001), encerrando-se, respectivamente, em 31/12/2006 e em 31/12/2007. Não ocorre, portanto, a decadência, posto que a ciência das autuações ocorreu em 31/07/2006.

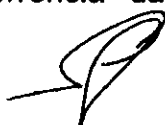
Quanto à Lei nº 8.212/1991, por se tratar de ato legal plenamente inserido no ordenamento jurídico pátrio, não cabe à autoridade administrativa avaliar questionamentos referentes a sua legalidade ou constitucionalidade, atribuição reservada ao Poder Judiciário. O prazo decenal deve ser, então, aplicado à contribuição para o INSS, a CSLL e a COFINS, pelo que se afasta, no caso em tela, a ocorrência de decadência.

Em resumo, quanto à questão preliminar de decadência suscitada, é de se acolher a decadência para os fatos geradores ocorridos em janeiro de 2001, exclusivamente em relação ao IRPJ e à contribuição para o PIS.

### **Da conclusão**

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para:

1. Preliminarmente, acolher a decadência para os fatos geradores ocorridos em janeiro de 2001, exclusivamente em relação ao IRPJ e à contribuição para o PIS.
2. Reduzir os valores de receitas omitidas, apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, conforme quadro seguinte.
3. Reduzir para 75% a multa aplicável, incidente sobre as receitas omitidas, apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, conforme quadro seguinte.
4. Reduzir os valores da infração intitulada "INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO", em decorrência da redução dos valores de receitas



omitidas, com cálculos a cargo da Unidade da RFB encarregada do cumprimento desta decisão.

| Mês/Ano    | Receita Cf.<br>LRS | Receita Cf.<br>DAS | Receita<br>Omitida<br>apurada por<br>diferença<br>LRS - DAS | Multa | Depósitos<br>Bancários | Receita<br>Omitida<br>apurada por<br>Dep. Banc.<br>Origem não<br>Comprovada | Multa |
|------------|--------------------|--------------------|-------------------------------------------------------------|-------|------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|-------|
| jan/2001   | 67.653,10          | 76.793,66          | -                                                           | -     | 134.711,16             | 57.917,50                                                                   | 75%   |
| fev/2001   | 80.717,79          | 75.638,42          | 5.079,37                                                    | 150%  | 58.055,91              | -                                                                           | -     |
| mar/2001   | 62.776,16          | 43.436,74          | 19.339,42                                                   | 150%  | 104.442,22             | 41.666,06                                                                   | 75%   |
| abr/2001   | 41.092,06          | 5.456,10           | 35.635,96                                                   | 150%  | 64.224,40              | 23.132,34                                                                   | 75%   |
| mai/2001   | 145.918,36         | 7.422,33           | 138.496,03                                                  | 150%  | 278.763,61             | 132.845,25                                                                  | 75%   |
| jun/2001   | 171.881,80         | 7.188,18           | 164.693,62                                                  | 150%  | 219.459,32             | 47.577,52                                                                   | 75%   |
| jul/2001   | 273.204,79         | 8.031,36           | 265.173,43                                                  | 150%  | 454.226,33             | 181.021,54                                                                  | 75%   |
| ago/2001   | 232.019,32         | 8.019,52           | 223.999,80                                                  | 150%  | 618.571,63             | 386.552,31                                                                  | 75%   |
| set/2001   | 132.291,26         | 7.291,26           | 125.000,00                                                  | 150%  | 374.828,16             | 242.536,90                                                                  | 75%   |
| out/2001   | 161.798,93         | 7.989,30           | 153.809,63                                                  | 150%  | 430.868,68             | 269.069,75                                                                  | 75%   |
| nov/2001   | 116.981,19         | 6.981,19           | 110.000,00                                                  | 150%  | 698.041,56             | 581.060,37                                                                  | 75%   |
| dez/2001   | 84.467,57          | 6.467,57           | 78.000,00                                                   | 150%  | 423.170,05             | 338.702,48                                                                  | 75%   |
| Total 2001 | 1.570.802,33       | 260.715,63         | 1.319.227,26                                                |       | 3.859.363,03           | 2.302.082,02                                                                |       |

  
WALDIR VEIGA ROCHA 

## Voto Vencedor

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Redator Designado

Ao apreciar o recurso voluntário esta Câmara decidiu:

a) por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento por ilegitimidade passiva;

b) por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao fato gerador ocorrido em janeiro de 2001, em relação ao IRPJ e PIS e, por maioria em relação às demais contribuições sociais;

c) No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para:

c.1) reduzir os valores de receitas omitidas apuradas com base em depósitos de origem não comprovada conforme quadro demonstrativo constante do voto:

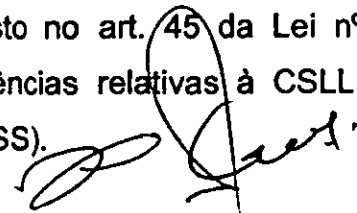
c.2) reduzir para 75% a multa incidente sobre receitas omitidas apuradas com base em depósitos de origem não comprovada:

3) reduzir os valores relativos a insuficiência de recolhimento em decorrência da redução dos valores das receitas omitidas.

Os fatos geradores – mensais – referem-se aos períodos de janeiro a dezembro de 2001, enquanto que o sujeito passivo tomou ciência do lançamento na data de 31 de julho 2006.

O ilustre relator, conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA, orientou seu voto no sentido de acolher a preliminar de decadência referente ao fato gerador ocorrido no mês de janeiro de 2001.

Ao mesmo tempo, invocando o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, rejeitou a preliminar em relação às exigências relativas à CSLL, COFINS e Contribuição para a Previdência Social (INSS).



Contudo, por maioria de votos, a Câmara decidiu acolher aquela preliminar também para as citadas contribuições sociais, razão pela qual fui designado para redigir o voto vencedor, o que faço exclusivamente em relação ao ponto em que o relator originário restou vencido.

Com efeito, as contribuições sociais, embora não compondo o elenco dos impostos, têm carácter tributário, devendo seguir as normas inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas.

Em face do disposto nos arts. 146, III, "b" e 149, da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar.

À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade, previstas no Código Tributário Nacional.

Com efeito, diz o art. 146 da CF/88:

*Art. 146 – Cabe à Lei Complementar:*

*(...)*

*III – Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

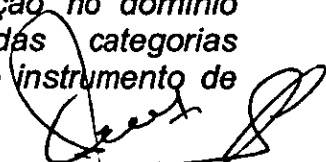
*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imperioso esclarecer, apenas para espantar eventuais dúvidas, que no tocante às contribuições sociais, a própria Carta Constitucional, através do seu artigo 149, cuidou de estender-lhe as regras inseridas no Sistema Tributário Nacional.

Reza o artigo 149:

*Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de*



*sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I, III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, par. 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

Indubitavelmente, a Lei Complementar vigente, a que se refere o artigo 146, é a de nº. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), que em seu artigo 173, estabelece:

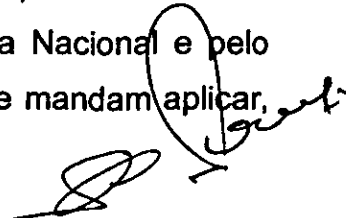
*Art. 173 - o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito extingue-se após 5 (cinco) anos, contados (...).*

Neste ponto é importante transcrever parte do voto do Ministro Relator, cujo voto foi acompanhado pelos demais Ministros, no julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário nº. 138.284-8-CE:

*Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).*

Embora o julgamento tenha versado sobre a exigência ou não de Lei Complementar para instituição das contribuições sociais a que se refere o art. 195, I, II e III da CF, o trecho citado é didático para o ponto aqui abordado. (grifei)

Tal orientação continua sendo observada pelo Supremo Tribunal Federal, cujos Ministros, em recentes decisões monocráticas, têm deixado de conhecer recursos extraordinários interpostos pela Fazenda Nacional e pelo INSS contra acórdãos dos Tribunais Regionais Federais que mandam aplicar,



para contagem do prazo decadencial, o prazo quinquenal do CTN, em detrimento do prazo de dez (10) anos previstos na Lei 8.212/91. Neste sentido: RE 556.241-PR, Rel. Min. Eros Grau, DJU de 6.9.2007, p. 93; RE 552.757-RS, Rel. Min. Carlos Britto, DJU de 7.8.2007, p. 171; RE 540.704-RS, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU de 8.8.2007, p. 157, entre outras.

Outro não é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, cuja Corte Especial, em recente julgado, acolheu Arguição de Inconstitucionalidade no RESP 616.348-MG, declarando, por unanimidade de votos, a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91.

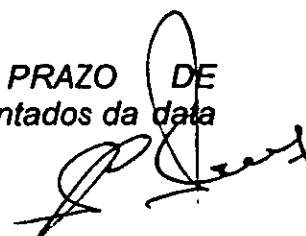
A CSRF firmou entendimento de que o prazo decadencial para constituir créditos tributários relativos às contribuições sociais para a seguridade social é de 5 (cinco) anos, contados na forma do artigo 150, § 4º ou 173 do CTN, conforme o caso. Confirmam-se, a propósito, os seguintes julgados:

*CSSL – DECADÊNCIA - A Contribuição Social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº. 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE nº. 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSSL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º. (Acórdão CSRF 01-04.189)*

*DECADÊNCIA – CSSL – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - LEI 8.383/91 – Na vigência da Lei 8.383/91 e a partir daí o lançamento do IRPJ se amolda às regras do art. 150, parágrafo 4º do CTN e opera-se assim por homologação. A aplicação da regra do artigo 45 da Lei 8.212/91 é incompatível com o CTN. (Acórdão CSRF 01-04.631)*

*CSSL – Decadência – É de 5 anos o prazo do Fisco para lançar, nos termos da legislação maior. (Acórdão CSRF 01-04.516)*

*CSSL – LANÇAMENTO – PRAZO DE DECADÊNCIA – É de cinco anos contados da data*



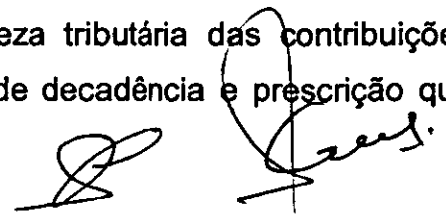
*do fato gerador o prazo de lançamento da contribuição social sobre o lucro não vingando neste aspecto o art. 45 da Lei 8.212/91. (Acórdão CSRF 01-04.387)*

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – HOMOLOGAÇÃO - ART. 45 DA LEI N 8.212/91 – INAPLICABILIDADE – PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º DO CTN, COM RESPALDO NO ART. 146, III, b, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL:** A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSSL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que se amolda à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173 do CTN) para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável ao caso o artigo 45, da lei n 8.212/91, que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social Sobre o Lucro assegura a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, III, b, da Constituição Federal. (Acórdão CSRF 01-04.508)

O entendimento aqui defendido está plenamente conforme as disposições do Decreto n.º. 2.346/97, cujo artigo 1º estabelece o seguinte:

*Art. 1º. As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

O dispositivo é claro. Fixada de forma definitiva e inequívoca a interpretação do texto constitucional pelo STF, a orientação do intérprete maior da Constituição deverá ser observada pela Administração Pública Federal. Na hipótese dos autos, como demonstrado, é antiga a jurisprudência da Corte Suprema no sentido de que, dada a natureza tributária das contribuições sociais para a seguridade social, os prazos de decadência e prescrição que



lhes são aplicáveis são aqueles do CTN, em detrimento de outros mais largos fixados pela legislação ordinária.

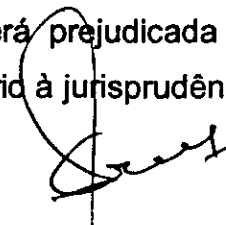
Disso resulta que, segundo as disposições do Decreto n.º. 2.346/97, declarada a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo federal pelo STF, fica vedado ao órgão julgador aplicá-lo (art. 4º, § único), devendo-se este mesmo órgão julgador observar em seus julgados a orientação fixada pela jurisprudência da Corte Suprema.

Penso também, que o entendimento ora adotado não está em contradição com o artigo 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que veda se afaste, no julgamento de recurso voluntário, a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor, quando tal inconstitucionalidade não tiver sido declarada pelo STF.

Não obstante entender que referido dispositivo regimental há de ser interpretado consoante as disposições do Decreto 2.346/97, que neste particular é seu fundamento de validade, tenho que o art. 45 da Lei n. 8.212/91, além de ser formalmente inconstitucional, por tratar de matéria reservada à lei complementar, é, também, ilegal, por contrariedade aos artigos 150, § 4º e 173 do CTN.

Daí porque, sendo perfeitamente possível afastar a aplicação do art. 45 da Lei n. 8.212/91 com fundamento em sua ilegalidade, não há se falar em violação ao mencionado dispositivo regimental.

Tenho, ainda, que a obrigatoriedade de observar as disposições do art. 1º do Decreto 2.346/97, afasta, nos casos em que o litígio envolver a contagem do prazo decadencial na forma do art. 45 da Lei 8.212/91, a aplicação do art. 15, II e § 1º do Regimento Interno, mesmo porque, nesta hipótese, prevalecem sobre eventual interesse econômico indireto do julgador, os interesses econômicos da Fazenda Pública, que será prejudicada pelos ônus da sucumbência acaso se decida em sentido contrário à jurisprudência do STF e do STJ.



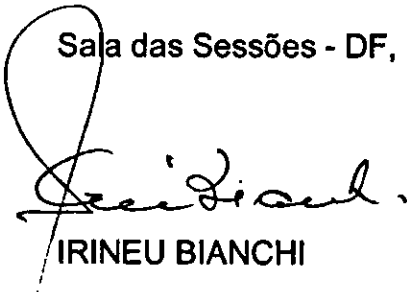
Assim, embora seja verdadeiro que o art. 45 da Lei nº. 8.212 dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez (10) anos, é inegável que decadência e prescrição são matérias restritas à Lei Complementar.

Portanto não se trata de negar vigência à Lei nº. 8.212/91, mas de respeitar dispositivo da Lei Complementar, no caso, o Código Tributário Nacional – CTN, que rege a matéria.

Por isto, na data ciência do lançamento – 31 de julho de 2006 -, já não poderiam ser constituídos créditos tributários correspondentes às contribuições sociais relativamente ao fato gerador ocorrido no mês de janeiro de 2001.

ISTO POSTO, a Câmara decide: a) por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento; b) por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao fato gerador ocorrido em janeiro de 2001, em relação ao IRPJ e PIS e, por maioria em relação às demais contribuições sociais; c) no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) reduzir os valores de receitas omitidas apuradas com base em depósitos de origem não comprovada conforme quadro demonstrativo constante do voto do relator; 2) reduzir para 75% a multa incidente sobre receitas omitidas apuradas com base em depósitos de origem não comprovada; 3) reduzir os valores relativos a insuficiência de recolhimento em decorrência da redução dos valores das receitas omitidas.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2007.



IRINEU BIANCHI

