



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº	10935.723840/2016-22
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	9101-006.325 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de	4 de outubro de 2022
Recorrentes	INDUSTRIAL ARBHORES COMPENSADOS EIRELI - EPP FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à reiteração de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, que evidenciam ingressos no patrimônio do sujeito passivo, distintamente da prática de suprimentos indevidos da conta Caixa com o objetivo de ocultar saldos devedores que se prestarão como indícios receitas mantidas à margem da contabilidade e presumidamente omitidas.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. Correto o expurgo de valores que, movimentados na conta Bancos, supriram indevidamente a conta Caixa, porque não identificado o registro da correspondente saída. Se a escrituração contábil não evidencia esta correspondência, cabe ao sujeito passivo demonstrá-la documentalmente para reverter os expurgos e a consequente apuração de saldo credor de Caixa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao Recurso do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por INDUSTRIAL ARBHORES COMPENSADOS EIRELI EPP ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-002.354, na sessão de 10 de abril de 2018, no qual foi dado negado provimento aos recursos de ofício e voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Se a empresa não demonstra a necessidade de perícia e de diligência, impõe-se a conclusão da desnecessidade de ambas, razão pela qual devem-se afastar tais pedidos.

NULIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A nulidade de um lançamento fiscal pressupõe a existência de um ato administrativo lavrado por autoridade incompetente ou que não se franqueie à parte adversária o amplo direito de se defender. Caso isto não ocorra ou não se prove, impende-se afastar o pedido de nulidade do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS PROBANTE.

A presunção legal corresponde ao instituto pelo qual, a partir da prova de um fato conhecido direto, chega-se a um fato desconhecido indireto que se quer buscar. Se o fato indiciário correspondente ao saldo credor de caixa restou provado inequivocadamente pela fiscalização, cabe à empresa afastar a ocorrência da omissão de receitas (fato indireto).

OMISSÃO DE RECEITAS. EMPRÉSTIMOS. PRESUNÇÃO SIMPLES. PROVA DO FISCO.

As presunções simples até podem ser utilizadas para fundamentar lançamento de omissão de receitas. Entretanto, devem estar acompanhadas de documentação inequívoca de suas ocorrências, não cabendo tão somente levantar suspeições baseadas em meros indícios.

CSLL. PIS. COFINS. REFLEXOS.

Por decorrerem dos mesmos elementos de fato e de direito, aplica-se às contribuições sociais em destaque o quanto decidido em relação ao IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

SÚMULA CARF N° 02. INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

**SÚMULA CARF N° 25. OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL.
MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO.**

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

CRÉDITO DE PIS. FARINHA. ÓLEO DIESEL.

O insumo adquirido sem pagamento da contribuição social (alíquota zero) e o insumo não utilizado no processo produtivo não dão direito a crédito de Pis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013

CRÉDITO DE COFINS. FARINHA. ÓLEO DIESEL.

O insumo adquirido sem pagamento da contribuição social (alíquota zero) e o insumo não utilizado no processo produtivo não dão direito a crédito de Cofins.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2012 e 2013 a partir da constatação de receitas presumidamente omitidas em razão de saldo credor de caixa e empréstimos fictícios, com acréscimo de multa qualificada. Houve glosa de compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, além de glosa de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS e apuração de valores destas contribuições não declarados. A autoridade julgadora de 1ª instância afastou as exigências decorrentes de empréstimos considerados fictícios, bem como a qualificação da penalidade, em razão da Súmula CARF nº 25, submetendo esta exoneração a reexame necessário (e-fls. 3829/3857). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento aos recursos de ofício e necessário (e-fls. 3924/3953).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 05/06/2018 (e-fl. 3954) e em 19/07/2018 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 3955/3971 no qual a Fazenda aponta divergências parcialmente reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3974/3980, do qual se extrai:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “prova do mútuo”

[...]

(2) “multa qualificada”

Decisão recorrida:

**SÚMULA CARF N° 25. OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL.
MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO.**

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

[...].

Convém frisar que a multa qualificada aqui discutida refere-se tão somente à infração de saldo credor de caixa, uma vez que a infração referente à omissão de receitas decorrente dos empréstimos fictícios foi exonerada.

A fiscalização entendeu ter havido prática habitual e reiterada de manter a débito da conta Caixa valores que efetivamente não constituem ingressos de recursos, com o objetivo de ocultar o surgimento de saldos credores de Caixa, decorrentes da omissão de receita. Assim, tipificou a conduta como decorrente de fraude e sonegação, majorando a multa de ofício para 150%.

Bem. Não entendo que a multa qualificada merece prosperar.

Por meio da súmula CARF nº 25, firmou-se entendimento de que a presunção legal de omissão de receitas, por si só, não é capaz de ensejar a qualificação da multa de ofício:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Como disse neste voto, a presunção legal de omissão de receitas pressupõe a comprovação do fato indireto da ocorrência da própria omissão de receitas, mas, se provado, transfere ao sujeito passivo a necessidade de demonstrar que tal fato não ocorreu.

Mas eventual falta/impossibilidade de infirmação do fato indiciário não requer de forma alguma pressupor que a conduta praticada pela empresa foi fraudulenta. E esta premissa decorre da própria definição do termo “presunção” (“uma conclusão baseada em indícios, dicas ou aparências”). Isto porque nunca se saberá se a omissão de receitas efetivamente ocorreu no mundo dos fatos. Daí impende concluir que há uma enorme distância entre efetuar lançamento com base em presunção de omissão de receitas, mesmo sendo uma presunção prevista em lei, e afirmar que a conduta tenha sido fraudulenta.

E, no caso em apreço, percebo que a fiscalização não trouxe elementos que comprovassem a intenção (dolo) da recorrente em deixar de recolher os tributos que lhe eram supostamente obrigatórios.

Acórdão paradigma nº 103-23.495, de 2008:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

[...].

Assoma claro nos autos que a empresa impugnante, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

[...].

Dessa forma, a prática de omitir receitas por mais de 3 (três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu não ser cabível a qualificação da multa de ofício, mesmo com a prática *habitual e reiterada de manter a débito da conta Caixa valores que efetivamente não constituem ingressos de recursos, com o objetivo de ocultar o surgimento de saldos credores de Caixa, decorrentes da omissão de receita*, o **acórdão paradigmático apontado** (Acórdão nº 103-23.495, de 2008) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que a prática *reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007*.

Com relação à referência feita, pela decisão recorrida, à Súmula nº 25, no caso em análise não houve simples “*presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos*”, mas a imputação de dolo ao sujeito passivo pela “*prática habitual e reiterada*” de omissão de receita.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interpuesto. (*destaques do original*)

Ciente da admissibilidade parcial, a PGFN não apresentou agravo (e-fl. 3982).

A PGFN argumenta, na parte admitida, que a divergência estaria caracterizada porque:

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a multa de ofício aplica foi qualificada por força da conduta adotada pela fiscalizada, de “habitual e reiterada de manter a débito da conta Caixa valores que efetivamente não constituem ingressos de recursos, com o objetivo ocultar o surgimento de saldos credores de Caixa, decorrentes da omissão de receita”.

A respeito do tema, o colegiado consignou que a “*fiscalização não trouxe elementos que comprovassem a intenção (dolo) da recorrente em deixar de recolher os tributos que lhe eram supostamente obrigatórios*”.

Em que pese a decisão proferida pelo colegiado, constata-se que o caso em análise desenha hipótese em que o contribuinte deixa de oferecer expressivo montante de receitas à tributação, de forma reiterada por anos-calendário consecutivos.

Ainda assim, ou seja, mesmo diante de omissão significativa da receita auferida, reiterada por anos, a e. Turma a quo, entendeu por bem afastar a multa qualificada, tendo em vista que o lançamento está embasado em mera presunção legal de omissão de receitas, destoando da jurisprudência deste CARF quanto a matéria.

Analisando caso concreto similar de omissão de receitas, já decidiu pela manutenção da multa qualificada imposta ao contribuinte a então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no âmbito do Acórdão nº **103-23495**, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária.

[...] (*destaques do original*)

Em seu entendimento, referido paradigma foi claro em manter a multa de 150% quando constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de prática reiterada de ilícito tributário. Complementa que:

Como se referem a períodos de apuração seguidos, as infrações apuradas decorrem de prática reiterada. Trata-se, assim, de típico caso de **dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por seguidas vezes**, no sentido de burlar o legítimo

pagamento do tributo, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Apresenta-se sem qualquer mácula a majoração da multa qualificada imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, bem demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo.

Segundo o entendimento firmado no precedente supra, **a conduta reiterada, por si só, já conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964**, sendo cabível a qualificação da multa.

O caso dos autos, como visto, em tudo se enluva aos paradigmas suscitados, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal. (*destaques do original*)

No mérito, defende o restabelecimento da multa qualificada sob os seguintes argumentos:

O v. acórdão ora recorrido, desqualificou a multa de ofício, em contrariedade ao artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº. 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007), cujo teor é o seguinte:

[...]

Para bem demonstrar o equívoco em que laborou o acórdão exarado, é importante transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco¹, que assim se pronuncia ao dissertar sobre o inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

“Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.”.

O mencionado inciso II determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/66. Dispõem tais artigos:

[...]

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar **o conhecimento da ocorrência do fato gerador** ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, **que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco**, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, **como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento**.

Repete-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: **é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal**.

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007).

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta sistemática na prática de infracções tributárias, em omitir quantias expressivas de suas receitas, mediante a utilização de interpostas pessoas integrando os eu quadro societário, com o único propósito de evitar o conhecimento dos fatos geradores pela RFB. Tal conduta revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, reputa-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação doloso, Luiz Regis Prado² afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo **dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).**

Assevera o autor:

“[...]

É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]

São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal).

[...]

O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as consequências secundárias vinculadas à relação meio-fim.

[...]

O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)”. (sem negrito no original)

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

No seu magistério, Fernando Capez³ assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa,

² PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

³ CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal: parte geral, vol. 1, 7ª ed., Saraiva, 2004, pp. 108 e 129.

corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal).

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

i) praticou atividade ilícita observada a partir da apuração de infrações tributárias, em atividade que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada e **devidamente justificada** pela fiscalização **a multa de 150%**;

ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o consequente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, **já que realizada de forma sistemática**, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

iv) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, **indicando a intensidade do dolo**.

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos. (*negrejou-se*)

Pede, assim, que o acórdão recorrido seja reformado *nas partes objeto de irresignação*.

A PGFN, ciente da admissibilidade parcial do recurso especial, não apresentou agravo (e-fl. 3982).

Cientificada em 26/09/2018 (e-fls. 3989), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 10/10/2018 (e-fls. 4029/4031) nas quais confronta as duas divergências suscitadas pela PGFN e, no que se refere à matéria admitida, aponta a ausência de demonstração analítica da divergência, e defende a manutenção do acórdão recorrido porque a autoridade fiscal não provou o evidente intuito de fraude, inclusive porque as operações realizadas não caracterizaram saldo credor de caixa, decorrendo *da ausência de conhecimento do autuante acerca do procedimento correto a ser adotado para os atos que praticava*.

Cita outros julgados acerca da necessidade de *comprovar a correção da multa majorada*, e conclui que *não restando prova suficiente a demonstrar o direito do Fisco em aplicar multa majorada e qualificada, nem provado o evidente intuito de fraude por parte da contribuinte, deve-se manter a decisão que entendeu pela desoneração da multa de ofício qualificada e/ou majorada*.

Requer, assim, que o recurso fazendário não seja admitido ou, então, que lhe seja negado provimento *por absolutamente improcedente e desarrazoado*.

A Contribuinte também opôs embargos de declaração que foram rejeitados pela Presidência da Turma, conforme e-fl. 4046/4050. Notificada desta rejeição em 19/02/2019 (e-fl. 4057), interpôs recurso especial na mesma data (e-fls. 4058/4100) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 4104/4110, do qual se extrai:

5. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar

a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transrito):

(1) “ausência de comprovação pelo Fisco da alegada omissão de receita (saldo credor de caixa)”

Decisão recorrida:

SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS PROBANTE.

A presunção legal corresponde ao instituto pelo qual, a partir da prova de um fato conhecido direto, chega-se a um fato desconhecido indireto que se quer buscar. Se o fato indiciário correspondente ao saldo credor de caixa restou provado inequivocamente pela fiscalização, cabe à empresa afastar a ocorrência da omissão de receitas (fato indireto).

[...].

E foi justamente o que demonstrou a fiscalização que os valores saídos da conta bancos e ingressados na conta Caixa não tiveram uma correspondência inequívoca com os valores saídos de tal conta. Veja em trecho do TVF:

Acórdão paradigma nº CSRF/01-05.258, de 2005:

IRPJ — OMISSÃO DE RECEITA — SALDO CREDOR DE CAIXA — A simples suspeita de que os valores de determinados cheques, objetos de compensação bancária, debitados à conta Caixa, tiveram outra destinação que não suprir a referida conta, fragiliza a presunção de omissão de receitas de trata o artigo 180 do RIR/80.

[...].

Com efeito, o trabalho fiscal carece de maior aprofundamento das investigações com vista a se comprovar a destinação dada aos cheques tidos como compensados e que o fisco não teria encontrado os respectivos créditos na conta Caixa. Assim, se fosse provado que os cheques compensados efetivamente foram destinados a outros pagamentos que não os escriturados na conta Caixa, restaria patente que as quantias tidas como internalizadas na conta Caixa, de fato, não provieram dos saques dos correspondentes cheques, mas de outra fonte, circunstância que, em princípio, autorizaria o expurgo dos seus valores da conta Caixa, do que poderia resultar a ocorrência do saldo credor de caixa autorizador da presunção de omissão de receita Não foi o que ocorreu.

[...].

O simples fato de o fisco ou a contribuinte não lograrem identificar créditos na conta Caixa nos exatos valores dos cheques compensados parece-me insuficiente para presumir que não se destinaram à quitação de obrigações contabilizadas, como exemplo pagamentos de lotes de duplicatas, somatório de tributos pagos, etc., cujos cheques tivessem sido compensados pela agência bancária recebedora. No caso, não se configurou, de modo indubitável, a ocorrência de saldo credor de caixa, que justificasse a presunção de omissão de receita de que trata o artigo 180 do RIR/80, cujo saldo credor foi apurado de modo indireto, mediante simples expurgo do saldo da conta caixa, existente no balanço patrimonial no último dia dos respectivos exercícios sociais fiscalizados, dos valores de cheques pelo simples fato de terem sido compensados. Sequer foi reconstituída a conta Caixa nas datas em que contabilizados os indigitados cheques

Acórdão paradigma nº 104-14.451, de 1997:

SALDO CREDOR DE CAIXA E SUPERVENIÊNCIA ATIVA - A simples suspeita de que cheques emitidos pela empresa para pagamentos de seus compromissos tenham servido a outros objetivos, em verdade, é um indício de ilícito fiscal, mas não é elemento que, por si só, justifique o procedimento de exclusão de tais valores questionados da conta caixa, para eventual determinação de saldo credor de caixa e superveniência ativa.

[...].

No presente caso, contudo, o autor do feito somou os valores dos cheques questionados, relativos ao período-base fiscalizado sem, entretanto, comprovar que os cheques compensados teriam beneficiados terceiros. Entendo, pois, que simplesmente ao excluir aqueles cheques e, ainda tomando por base levantamentos mensais, globalizantes, a fiscalização utilizou critério que a meu ver não dá suporte à pretendida autuação, pois não demonstra, de modo preciso e incontestável, a insuficiência de recursos para fazer face aos pagamentos registrados na conta "Caixa", que se constitui o pressuposto basilar da presunção legal prevista no artigo 180 do RIR/80.

6. Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *demonstrou a fiscalização que os valores saídos da conta bancos e ingressados na conta Caixa não tiveram uma correspondência inequívoca com os valores saídos de tal conta, os acórdãos paradigmáticos apontados* (Acórdãos nºs CS/01-05.258, de 2005, e 104-14.451, de 1997) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *o trabalho fiscal carece de maior aprofundamento das investigações com vista a se comprovar a destinação dada aos cheques tidos como compensados (primeiro acórdão paradigma)* e que *a simples suspeita de que cheques emitidos pela empresa para pagamentos de seus compromissos tenham servido a outros objetivos, em verdade, é um indício de ilícito fiscal, mas não é elemento que, por si só, justifique o procedimento de exclusão de tais valores questionados da conta caixa, para eventual determinação de saldo credor de caixa e superveniência ativa (segundo acórdão paradigma)*.

(2) “equívoco na forma de apuração da base de cálculo e necessidade de produção de prova pericial”

[...]

(3) “créditos de Pis e Cofins (óleo diesel)”

[...]

15. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interpôsto.

Aduz a Contribuinte inicialmente, na parte admitida de seu recurso especial, que:

1. DA EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR DE CAIXA

O termo de verificação fiscal aponta que existiriam indícios de irregularidades fiscais quanto aos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrente da existência de omissão de receitas e saldo credor de caixa.

A decisão proferida aduziu que a existência de saldo credor de caixa leva a presunção de que teria havido omissão de receita e que cabe ao contribuinte afastar a referida presunção juntando provas suficientes a desconstituir-las.

Aduz o Fisco que foi constatado diversos valores debitados que não constituíram ingressos efetivos de caixa, principalmente em relação a cheques liquidados pelo banco, divergência de informação do valor e data do cheque com os registros efetuados, cheques não localizados etc.

O que se denota no presente caso é a tentativa do Fisco em querer induzir um Saldo Credor de Caixa que nunca existiu, primeiro ao excluir diversos lançamentos a débito da referida conta, segundo por embasar sua justificativa nas diferenças de datas dos cheques com seus respectivos registros.

Não há como se admitir a glosa de tais recursos na conta Caixa.

Como já dito, o principal argumento da decisão atacada é a ausência de correspondência entre a entrada (cheque) com uma saída posterior, no entanto, tal fato não pode ser justificativa para glosa de valor culminando com existência de saldo credor de caixa.

A título de exemplo, uma prática muito corriqueira, como pagamento em lote de boletos, em que não fica identificado o meio (cheque, dinheiro, outros títulos de crédito) ou conjunto de meios constantes da conta Caixa e utilizados para quitar cada boleto, fica sujeita à glosa fiscal.

Os contribuintes com relevante movimento financeiro remetem à instituição bancária os recursos suficientes para quitar as dívidas, porém não fazem qualquer exigência de correlação entre determinado meio de pagamento e despesa específica.

Ademais, nada impede que sejam lançados a débito de Caixa cheques compensados, com contrapartida a crédito na conta do Banco de emissão, sendo os lançamentos a débito de Caixa feito a partir do extrato bancário, como no presente caso, quando os cheques então já foram compensados.

Se, entre o lapso do pagamento e o débito do cheque houver saldo positivo em Caixa, nada há que se reprovar nesta conduta.

Noutras palavras, então, tem-se que as contas de Bancos transferem os recursos (cheques) para a conta Caixa, e, a partir desta, junto com outras espécies de recursos, as despesas são pagas. Que tipo de recurso para cada despesa não é possível identificar, podendo, inclusive, ser mais de um.

Neste sentido é o entendimento aplicado pelo Conselho onde se constata, aliás, a divergência da decisão recorrida que entendeu que a ausência de relação entre os créditos na conta caixa com os cheques compensados seria suficiente para se presumir saldo credor de caixa e por consequência omissão de receita.

Confronta o decidido no acórdão recorrido com os paradigmas que *entenderam que a simples suspeita de que os cheques, transferências, pagamentos efetuados tenham servido a outros objetivos, caracteriza tão somente indício de ilícito fiscal, mas não pode imputar a exclusão de tais valores da conta caixa, bem como concluir-se pela omissão de receitas.* Complementa que:

Como visto, o cerne da divergência está no fato da simples suspeita do fisco de que os cheques compensados terem tido outra destinação implicando em omissão de receita e saldo credor de caixa em face das decisões paradigmas que entendem que tal aspecto caracteriza somente indício de ilícito fiscal, cabendo a autoridade autuante a demonstração irrefutável da prática de tal ato, qual seja, omissão de receita.

Em outras palavras, a elisão da presunção fiscal se dá com a desconstituição das glosas baseadas em exigências ilegais do contribuinte. Consoante o entendimento do CARF, não é lícito exigir a correspondência entre espécies de recursos e despesas como condição para lançamento daqueles em contas ativas. Logo, sem a glosa dos recursos, o contribuinte mantém a higidez da sua contabilidade, tornando infundado qualquer lançamento suplementar sobre supostas receitas omitidas.

Apresenta quadro demonstrativo da divergência e arremata que:

Assim, como decorre do acórdão recorrido em confronto com os paradigmas apresentados, há divergência de entendimentos em face da necessidade de prova robusta e evidente da omissão de receita que justifique um eventual saldo credor de caixa, sendo que tão somente a ausência de relação entre cheques compensados, pagamentos efetuados, transferências, etc com as despesas descritas na Conta Caixa não se presume o ato infracional, cabendo ao Fisco, demonstrar de forma detalhada e efetiva a omissão de receita.

Não há nexo causal direto entre uma coisa e outra, para que ocorra o fato imponível da obrigação tributária é preciso caracterizar perfeitamente todos os elementos formadores da obrigação tributária, o que não ocorre no auto de infração aqui atacado.

E a presunção utilizada pela autoridade fiscal não alcança validade no mundo jurídico. É critério arbitrário e que não guarda qualquer relação com a legalidade a que o direito tributário está vinculado constitucionalmente e pelo CTN.

Não existe comprovação, no auto de infração lavrado, da efetiva existência de operações de venda não registradas. Foram apontados saldos bancários e movimentações financeiras como sendo omissão de receitas, mas absolutamente existem vendas sem nota fiscal na empresa, todas as suas operações tributáveis são registradas e oferecidas à tributação e diferentemente do alegado na decisão recorrida, não cabe a Recorrente fazer prova do contrário, mas sim ao fisco comprovar a omissão de receita, conforme determinam os paradigmas apresentados.

Em outras palavras, não procede a presunção adotada pela autoridade fiscal, primeiro pelo seu descabimento em hipóteses como a versada nos autos, conforme exaustivamente demonstrado acima, até mesmo porque fere diversos princípios constitucionais tributários, em especial da legalidade e da tipicidade cerrada, além de contraria o entendimento pacificado deste Conselhos Administrativo de Recursos Fiscais.

Dessa forma, merece reforma a decisão que contraria o entendimento pacificado das demais Câmaras do Conselho de Contribuintes no que diz respeito à matéria aqui debatida.

Pede, assim, que o recurso seja admitido e afastada *a imputação da existência de saldo credor e a consequente omissão de receita ante a ausência de provas contundentes sobre o fato narrado.*

Notificada da admissibilidade parcial do recurso especial, a Contribuinte apresentou agravo que foi rejeitado conforme despacho de e-fls. 4171/4176, cientificado à interessada em 08/07/2020 (e-fl. 4191)

Os autos foram remetidos à PGFN em 24/07/2020 (e-fls. 4193), e retornaram em 03/08/2020 com contrarrazões (e-fls. 4201) nas quais a PGFN contesta a admissibilidade do recurso especial, vez que *o recorrente pretende levar à CSRF matéria de fundo eminentemente probatório*, dado sua pretensão implicar em reapreciação, por exemplo do *batimento dos lançamentos contábeis, trânsito de valores pela conta caixa, e a correspondência de entradas com a conta Bancos*. Destaca excertos da peça recursal e entende *evidente que o exame de questão dessa natureza implica revisão das provas, o que é de todo inviável em sede de recurso especial.*

No mérito, defende a prevalência da presunção legal e ressalta:

O processo administrativo fiscal admite todos os meios de provas lícitas, inclusive a presunção, desde que corroborada por indícios convergentes. No caso, a existência de saldo credor de caixa leva à presunção de que teria havido omissão de receita, e cabe ao contribuinte afastá-la juntando as provas pertinentes.

Diversos valores debitados que não constituíram ingressos efetivos de caixa, principalmente em relação a cheques liquidados pelo banco, divergência de informação do valor e data do cheque com os registros efetuados, cheques não localizados etc. As quantias tidas como internalizadas na conta Caixa, de fato, não provieram dos saques dos correspondentes cheques.

Invoca os fundamentos do acórdão recorrido e conclui que *o conjunto dos elementos trazidos aos autos produz prova indiciária convergente que confirma a omissão de receitas por saldo credor de caixa, de modo que deve ser mantido o acórdão recorrido.*

Requer, assim, que o recurso especial seja improvido, *mantendo-se o inteiro teor do v. acórdão recorrido.*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte questiona a admissibilidade do recurso fazendário por ausência de demonstração analítica da divergência. Contudo, a irresignação da PGFN está formalmente estruturada nos seguintes termos:

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a multa de ofício aplica foi qualificada por força da conduta adotada pela fiscalizada, de “habitual e reiterada de manter a débito da conta Caixa valores que efetivamente não constituem ingressos de recursos, com o objetivo ocultar o surgimento de saldos credores de Caixa, decorrentes da omissão de receita.”

A respeito do tema, o colegiado consignou que a “*fiscalização não trouxe elementos que comprovassem a intenção (dolo) da recorrente em deixar de recolher os tributos que lhe eram supostamente obrigatórios*”.

Em que pese a decisão proferida pelo colegiado, constata-se que o caso em análise desenha hipótese em que o contribuinte deixa de oferecer expressivo montante de receitas à tributação, de forma reiterada por anos-calendário consecutivos.

Ainda assim, ou seja, mesmo diante de omissão significativa da receita auferida, reiterada por anos, a e. Turma *a quo*, entendeu por bem afastar a multa qualificada, tendo em vista que o lançamento está embasado em mera presunção legal de omissão de receitas, destoando da jurisprudência deste CARF quanto a matéria.

Analizando caso concreto similar de omissão de receitas, já decidiu pela manutenção da multa qualificada imposta ao contribuinte a então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no âmbito do Acórdão n.º 103-23495, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária.

Por oportuno, transcreve-se a integralidade da ementa do aludido **acórdão paradigma**, in verbis:

[...]

O **acórdão paradigma** acima transcrito foi claro em **manter a multa de 150%**, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, uma vez **constatado o evidente intuito de fraude**, em hipótese, **igualmente, de prática reiterada do ilícito tributário**.

[...]

Como se referem a períodos de apuração seguidos, as infrações apuradas decorrem de prática reiterada. Trata-se, assim, de típico caso de **dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por seguidas vezes**, no sentido de burlar o legítimo pagamento do tributo, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. (*destaques do original*)

Apesar de a objeção da Contribuinte não merecer crédito, cabem ressalvas ao caracterização da divergência assim demonstrada.

O Colegiado *a quo* teve em conta os precisos termos da acusação fiscal referidos pela PGFN mas, para concluir que a *fiscalização não trouxe elementos que comprovassem a intenção (dolo) da recorrente em deixar de recolher os tributos que lhe eram supostamente*

obrigatórios, antes observou que a qualificadora foi aplicada em relação aos créditos tributários decorrentes de presunção de omissão de receitas e, referindo a Súmula CARF nº 25, consignou que:

Como disse neste voto, a presunção legal de omissão de receitas pressupõe a comprovação do fato indireto da ocorrência da própria omissão de receitas, mas, se provado, transfere ao sujeito passivo a necessidade de demonstrar que tal fato não ocorreu.

Mas eventual falta/impossibilidade de infirmação do fato indiciário não requer de forma alguma pressupor que a conduta praticada pela empresa foi fraudulenta. E esta premissa decorre da própria definição do termo "presunção" ("uma conclusão baseada em indícios, dicas ou apariências"). Isto porque nunca se saberá se a omissão de receitas efetivamente ocorreu no mundo dos fatos. Daí impende concluir que há uma enorme distância entre efetuar lançamento com base em presunção de omissão de receitas, mesmo sendo uma presunção prevista em lei, e afirmar que a conduta tenha sido fraudulenta.

Inicialmente observe-se que o fato de o acórdão recorrido aplicar a Súmula CARF nº 25 não inviabilizaria a caracterização do dissídio jurisprudencial. Isto porque, para afirmar tal aplicabilidade, o voto condutor do acórdão recorrido analisa os contornos da infração imputada ao sujeito passivo para, com base nestas referências, concluir que *a fiscalização não trouxe elementos que comprovasssem a intenção (dolo) da recorrente em deixar de recolher os tributos que lhe eram supostamente obrigatórios*. A Súmula CARF nº 25 é, assim, apenas referencia inicial para concluir que a acusação fiscal não evidenciava as condutas que caracterizasse o intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, exigido no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96, na redação da Lei nº 11.488/2007, para qualificação da penalidade. Evidente, portanto, que se o voto condutor do acórdão recorrido não mencionasse referida súmula, a decisão seria exatamente a mesma.

De seu lado, a PGFN procura demonstrar o dissídio jurisprudencial precisamente naquele ponto **antedecedente** da argumentação, indicando paradigma que, diante de conduta entendida como semelhante, reputou a reiteração como suficiente para caracterização do intuito de fraude e manutenção da qualificação da penalidade. Daí a dispensa de argumentação específica quanto à inaplicabilidade do entendimento sumulado para superação da vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Em outras palavras, o recurso especial interposto pela PGFN não se presta a questionar o entendimento sumulado, mas sim a afirmar que as consequências nele **também** expressas não se verificam porque ausentes os pressupostos por ele **também** demandados, do que decorre, necessariamente, sua inaplicabilidade, ainda que ausente argumentação específica neste sentido.

O paradigma nº 103-23.495, porém, é recorrentemente indicado pela PGFN em dissídios jurisprudenciais desta espécie. Esta Conselheira, inclusive, já o rejeitou nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-005.350, acolhido à unanimidade por este Colegiado (**ASE**)⁴:

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Embora não questionado o conhecimento do recurso especial, importa observar que o paradigma nº 103-23.495 teve em conta exigências pertinentes aos anos-calendário 2000 a 2004 e validou qualificação da penalidade assim aplicada:

Da Multa de Ofício 75% e 150%

Foi aplicada a multa de 75%:

- sobre o lançamento em face de recolhimento a menor dos tributos relativamente às receitas apuradas, na forma do art. 5º da Lei 9.716/98, em função de erro no percentual de presunção do lucro (8% ao invés de 16%).

Foi aplicada a multa de 150%:

- sobre aqueles lançamentos tributários onde se apurou omissões de receitas oriundas de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96);
- sobre o lançamento de omissão de receitas auferidas a título de comissões recebidas de diversas instituições financeiras. (*destaques do original*)

Na sequência, para afirmar o intuito de fraude em razão da conduta reiterada, está consignado que:

Da qualificação da multa de 150% (Prática reiterada).

Assoma claro nos autos que a empresa impugnante, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

[...]

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

Em relação à "prática reiterada" de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente "intuito" de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou "o evidente intuito de fraude" devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, a prática de omitir receitas por mais de 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetivo) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Diante desse contexto, devem ser mantidas a multa de 75% e a multa qualificada de 150%. (*destaques do original*)

Nestes termos, apesar da referência, apenas, à conduta de omitir *receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros)*, por meio de DIRF, a qualificação da penalidade foi mantida não só em relação às receitas informadas por terceiros, como também em relação às omissões de receita presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e isto sem que nada fosse

agregado à acusação fiscal ou à defesa para vinculá-la a receitas da atividade, como indica o seguinte excerto do voto condutor do paradigma:

Ora, como se vê da descrição dos fatos, a empresa não apresentou documentação que comprovasse a origem dos recursos daqueles diversos depósitos. Com efeito, sequer os contabilizou ou os declarou. Apesar de a interessada alegar, reiteradamente, que as origens dos recursos depositados não provêm de vendas do estabelecimento, mas sim ou de atividades estranhas à sua atividade comercial. Acontece que a recorrente não logrou comprovar, através de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a ligação dos recursos recebidos em conta bancária e o seu discurso apresentado. Na verdade, a interessada ao invés de tentar provar os fatos alegados, se limita a tecer considerações de direito, no sentido de enfraquecer o lançamento por ter sido lastreado apenas em indícios e presunções. A esse respeito traz respaldo jurisprudencial na Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, segundo o qual seria ilegítimo o lançamento de tributos arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários

De outro lado, para afirmar a prática reiterada de infração como evidência do intuito de fraude, o voto condutor do paradigma faz referência expressa à *prática de omitir receitas por mais de 3 (três) anos de forma reiterada*, e isso frente a um lançamento que apontou infrações ao longo de cinco anos-calendário (2000 a 2004).

[...]

Assim, ao passo que o paradigma reporta a omissão de receitas por mais de 3 (três) anos para afirmação da prática reiterada, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na alteração de procedimento da contribuinte no ano-calendário 2009, isolando a ocorrência em apenas um ano-calendário, para concluir que há dúvida quanto à intenção dolosa do sujeito passivo.

Há, portanto, substancial dessemelhança entre as circunstâncias fáticas analisadas nos acórdãos comparados.

A dessemelhança, ali, residia nas circunstâncias fáticas caracterizadoras da reiteração.

Já no precedente nº 9101-006.067, no qual o voto desta Conselheira também foi acolhido à unanimidade⁵, a distinção se verificou na natureza das infrações imputadas ao sujeito passivo naqueles autos, além da ausência de descrição da conduta dolosa ter motivado o afastamento da qualificação:

O presente caso, de seu lado, teve em conta diferenças na apuração do IPI a partir do exame dos registros no Livro de Apuração correspondente que, embora verificadas em períodos de 2005 e 2006, não guardam qualquer correlação com as infrações verificadas no paradigma, além de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada nos períodos de junho/2004 a dezembro/2005, ou seja, em período extremamente mais estreito que os três anos-calendários referidos no paradigma. Nota-se, ainda, que a reiteração sequer foi destacada na acusação fiscal, apenas concluindo a autoridade lançadora, a partir da descrição dos procedimentos para determinação dos créditos tributários exigíveis, que estaria configurado, em tese, crime contra a ordem tributária.

Assim, ao passo que o paradigma reporta a omissão de *receitas por mais de 3 (três) anos* para afirmação da prática reiterada, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta em um período estreito de cometimento de infrações, e na ausência de descrição da conduta dolosa, para concluir pelo descabimento da qualificação da penalidade.

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andree Duek Simantob (Presidente em exercício).

Outro precedente no qual este Colegiado rejeitou tal paradigma foi conduzido por voto vencedor desta Conselheira, exarado no Acórdão nº 9101-006.041⁶:

No presente caso, o exame de admissibilidade deu relevo à manutenção da multa qualificada sobre a reiterada *omissão de receitas auferidas a título de comissões recebidas de diversas instituições financeiras*, deixando de atentar tratar-se, no paradigma, de receitas que, embora também determinadas por meio de prova direta, mediante informação de terceiros em DIRF, decorriam de *comissões* recebidas de instituições financeiras, e não de rendimentos de aplicações financeiras. No caso referido, o sujeito passivo, atuando no ramo de revenda de veículos, prestava serviços a instituições financeiras no processamento de financiamento dos veículos vendidos, e era remunerado com comissões subtraídas da tributação. Este o elemento interno, portanto, à evidenciação de que o sujeito passivo *omitia receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros) por meio de DIRF*, para a conclusão de que houve *conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos*.

O acórdão recorrido, por sua vez, claramente indica que as receitas em debate se referem a *rendimentos e ganhos líquidos em aplicações financeiras*, assim descritas no Termo de Verificação Fiscal lá reproduzido:

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

Em nenhum dos períodos fiscalizados o contribuinte declarou qualquer receita que não fosse aquelas decorrentes do aluguel de imóvel para a PALMALI INDUSTRIAL DE ALIMENTOS LTDA. No entanto, os extratos bancários obtidos demonstram que a existência de aplicações financeiras eram rotineiras.

Ainda que rotineiras as aplicações financeiras, a conduta de omitir seus rendimentos guarda dessemelhança significativa em relação à omissão de receitas de prestação de serviços, especialmente tendo em conta a baixa expressividade dos rendimentos (referida no voto condutor do acórdão recorrido), que contribui para o descuido dessa informação ao Fisco, para além das oscilações que retiram dos rendimentos a mesma frequência afirmada em relação às aplicações.

Os acórdãos comparados, assim, se distinguem em aspectos determinantes para as soluções neles adotados. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Já no precedente nº 9101-006.116⁷, esta Conselheira acompanhou a Conselheira Lívia De Carli Germano em sua conclusão favorável ao conhecimento do recurso especial com base nesse mesmo paradigma, consignando em declaração de voto que:

Dessa forma, no presente caso, há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial, porque a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada foi apontada por dois anos-calendários, em reiteração semelhante à do paradigma. Para além disso, ainda que a reiteração não tenha sido referida na acusação fiscal, ela foi enfrentada e afastada no acórdão recorrido como justificativa para manutenção do gravame em debate.

⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator).

⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado, e votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob.

Nestes termos, as análises em sede de conhecimento de outros recursos fazendários evidenciam o necessário alinhamento entre os acórdãos comparados quanto à forma de reiteração, quer em relação ao número de períodos em que a infração se repete, quer em relação à representatividade da infração, para além de se observar a inexistência de fundamento subsistente para afastamento do gravame.

No presente caso, tem-se presunção de omissão de receitas apurada por dois anos-calendários consecutivos e em todos os meses dos anos-calendários. Contudo, a prática habitual e reiterada, referida pela autoridade lançadora, foi de *manter a débito da conta Caixa valores que efetivamente não constituem ingressos dos recursos, com o objetivo de ocultar o surgimento de saldos credores de Caixa, decorrentes da omissão de receita*. Ou seja, a prática é de promover uma estratégia contábil que ocultaria os **indícios** de presunção de omissão de receitas. Já o paradigma, teve em conta a prática de falta de apresentação de documentos comprobatórios da origem de depósitos bancários não contabilizados e não declarados, que por si já representam o **ingresso de recursos** que o sujeito passivo apenas alegou, reiteradamente, não ser proveniente de vendas do estabelecimento.

Dessa forma, enquanto no recorrido o Caixa é reiteradamente suprido com recursos que permitiriam o registro de outras saídas, saídas estas que, não contempladas pelo saldo disponível de Caixa, indicariam a existência de recursos mantidos à margem da contabilidade para sua efetivação, assim autorizando a presunção de omissão de receitas, o paradigma está frente a depósitos bancários reiteradamente creditados em conta de titularidade do sujeito passivo, sem prova de origem. Em outras palavras, no paradigma a movimentação de recursos à margem da contabilidade está materializada nos depósitos de origem não comprovada, enquanto no recorrido há apenas indício da existência de valores mantidos à margem da contabilidade, em face da demonstração de saldo credor na conta Caixa. Patente, assim, que os acórdãos comparados apresentam fatos que em muito se distanciam quando se tem em conta, a assertiva do voto condutor do acórdão recorrido no sentido de que *nunca se saberá se a omissão de receitas efetivamente ocorreu no mundo dos fatos*. Ainda que os dois casos decorram de presunção de omissão de receitas, e a argumentação do voto condutor do recorrido tenha sido constituída de forma genérica, eventualmente aplicável a qualquer tipo de presunção, a materialidade do indício do paradigma permitiu uma percepção muito mais clara de valores recebidos pelo sujeito passivo e mantidos à margem da contabilidade pelo outro Colegiado do CARF, e possivelmente afetou a conclusão de, lá, não ter sido exigido que a fiscalização trouxesse *elementos que comprovassem a intenção (dolo) da recorrente em deixar de recolher os tributos que lhe eram supostamente obrigatórios*.

Sendo diferentes os fatos que motivam as decisões confrontadas, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexiste tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento

há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquirido.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN contesta a admissibilidade do recurso especial da Contribuinte porque *o recorrente pretende levar à CSRF matéria de fundo eminentemente probatório*, dado sua pretensão implicar em reapreciação, por exemplo do *batimento dos lançamentos contábeis, trânsito de valores pela conta caixa, e a correspondência de entradas com a conta Bancos*.

Contudo, a *revisão das provas* não seria *inviável em sede de recurso especial*, caso a discussão residisse na interpretação da legislação tributária que disciplina aspectos específicos da incidência. Bastaria, por exemplo, que os acórdãos comparados se debruçassem sobre procedimentos semelhantes para imputação da mesma infração, e os Colegiados do CARF adotassem diferentes critérios quanto ao ônus probatório ou à natureza da prova para desconstituição da exigência.

A Contribuinte pretende discutir a *ausência de comprovação pelo Fisco da alegada omissão de receita (saldo credor de caixa)* e o recurso especial teve seguimento com base nos paradigmas nº CSRF/01-05.258 e 104-14.451, sob a percepção de que:

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *demonstrou a fiscalização que os valores saídos da conta bancos e ingressados na conta Caixa não tiveram uma correspondência inequívoca com os valores saídos de tal conta, os acórdãos paradigmáticos apontados* (Acórdãos nºs CSRF/01-05.258, de 2005, e 104-14.451, de 1997) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *o trabalho fiscal carece de maior aprofundamento das investigações com vista a se comprovar a destinação dada aos cheques tidos como compensados (primeiro acórdão paradigma)* e que *a simples suspeita de que cheques emitidos pela empresa para pagamentos de seus compromissos tenham servido a outros objetivos, em verdade, é um indício de ilícito fiscal, mas não é elemento que, por si só, justifique o procedimento de exclusão de tais valores questionados da conta caixa, para eventual determinação de saldo credor de caixa e superveniência ativa (segundo acórdão paradigma)*. (destaques do original)

No presente caso, frente a acusação fiscal pautada no estorno da conta Caixa de ingressos referentes, principalmente, a cheques compensados desvinculados de saídas posteriores da mesma conta contábil, o Colegiado *a quo* impôs à Contribuinte o dever de provar a correlação dos *valores saídos com o montante ingressado na conta caixa*. O voto condutor do acórdão recorrido é preciso neste sentido:

A recorrente gasta boa parte de sua peça recursal apresentando alegações que, a meu ver, foge do cerne da questão aqui a ser debatida, qual seja, a comprovação da

inexistência do fato que gerou a apuração de omissão de receitas por saldo credor de caixa.

Assim, alguns argumentos apresentados no recurso voluntário serão debatidos de forma mais célere, uma vez que não guardam correspondência com o lançamento ora questionado.

A meu ver, o que deve ser avaliado é se a fiscalização poderia excluir da conta Caixa alguns lançamentos a débito por entender que não faziam prova da efetiva passagem, de tais valores, pela conta Caixa. Veja-se os motivos que levaram o fisco a excluir tais valores:

Com o procedimento de batimento dos lançamentos contábeis a débito na conta Caixa (10100101001 CAIXA) dos anos-calendário de 2012 e 2013 (arquivos não-pagináveis às fls. 3634/3635) com as informações contidas nos extratos bancários apresentados pelo contribuinte (fls. 213/463 e 894/1170), em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 01/2016, lavrado em 05/05/2015 (fls. 62/69), foi constatado que diversos valores debitados não constituem ingressos efetivos no Caixa, valores estes relativos a:

- cheques liquidados através do serviço de compensação bancária (conforme extratos bancários: CHEQUE DEP. CONTA; CHEQUE COMPENSADO; CHEQUE ESPECIE; CHEQUE ESP/DIV; CHEQUE DIVERSOS RECEBIMENTOS; CHEQUES DEP/ESP; CHEQUE COMPE SICRED; CHEQUE);
- cheques pagos não coincidentes em data e valor com os registros contábeis;
- cheques não localizados nos extratos bancários;
- cheques a compensar não localizados nos extratos bancários, cujas cópias não foram apresentadas pelo contribuinte quando intimado em duas oportunidades pelo Termo de Intimação Fiscal nº 01/2016, lavrado em 05/05/2015 (fls. 62/69) e Termo de Reintimação Fiscal nº 01/2016, lavrado em 25/08/2016 (fls. 2350/2351);
- transferência eletrônica disponível (TED);
- transferência eletrônica entre contas para pagamentos;
- pagamentos por meio de DOC;
- pagamentos eletrônicos de cobrança;
- pagamentos de fornecedores por meio de TED;
- pagamentos de prestações de empréstimos e financiamentos;
- pagamentos de encargos de conta garantida;
- pagamentos de tributos;
- pagamentos de prêmio de seguro;
- pagamentos de títulos;
- pagamentos de convênios;
- pagamentos de tarifa bancária;
- pagamentos de conta de telefone;
- pagamentos de conta de energia elétrica;
- pagamentos de gastos com cartão de crédito;
- baixa de duplicatas descontadas;
- liquidação de bloquetos;
- aplicação em fundo exclusivo.

Quer dizer, a fiscalização excluiu valores que não deveriam transitar pela conta Caixa por indicarem se tratar de lançamentos da conta Bancos. Além do mais, mesmo que pudesse transitar pela conta Caixa, as saídas deveriam ter um correspondência com as entradas, o que não ocorreu no caso concreto.

E por utilizar essa nomenclatura incomum na conta Caixa, quanto ao histórico de "compensação de cheques", por exemplo, é de se concluir que de maneira alguma os cheques foram convertidos em dinheiro, em seguida encaminhados (fisicamente) para a empresa (para o seu caixa), para posteriormente serem utilizados para pagar algum fornecedor.

Tal prática é totalmente desconexa com uma operação comercial, pois gera riscos de desvalorização da moeda (comparando-se em manter o recurso aplicado no banco, mesmo que momentaneamente) e, principalmente, de segurança contra furtos e roubos. Não obstante o caráter incomum de tal prática, essa constatação não pode nos levar a invalidá-la e manter o lançamento fiscal com base somente nesses argumentos.

Por outro lado, cabe observar que esta prática não é proibida. Entretanto, devem-se tomar algumas cautelas para que não sejam caracterizadas supostas omissões de receitas.

E foi justamente o que demonstrou a fiscalização, que os valores saídos da conta bancos e ingressados na conta Caixa não tiveram uma correspondência inequívoca com os valores saídos de tal conta. Veja em trecho do TVF:

É prática usual que, para um maior controle, as empresas adotem o procedimento de fazer constar toda a movimentação financeira na conta Caixa, ainda que o numerário não tenha efetivamente entrado no caixa da empresa, como, por exemplo, é o caso dos cheques compensados, entre outros, que aparecem em grande quantidade. Nada a opor contra este procedimento, desde que sejam feitos, simultaneamente, dois lançamentos: um para registrar a saída a crédito da conta Bancos e entrada a débito da conta Caixa e, logo a seguir, a saída do caixa para o beneficiário do pagamento. Um detalhe é essencial nesta sistemática: o lançamento que registra a entrada do cheque no caixa deve imediatamente ser seguido pelo lançamento de saída, na mesma data e valor, pois, não tendo o numerário ingressado efetivamente no caixa, não há justificativa para sua permanência naquela conta, sob pena de contabilizar uma disponibilidade fictícia.

A recorrente alega que esta premissa, lançada pela fiscalização, é equivocada. Afirma que há situações de pagamentos em lote, em que existem vários pagamentos que não necessariamente sairiam no mesmo montante da entrada.

Apesar de tal argumento, a recorrente não apresenta um exemplo sequer, que correlacione os valores saídos com o montante ingressado na conta caixa.

E esta prova deve ser feita pela empresa, que logrou revés na apresentação de prova da inexistência da omissão de receitas por presunção legal. (negrejou-se)

O paradigma nº CSRF/01-05.258 analisou procedimento fiscal assim descrito em seu voto condutor:

Com efeito, o trabalho fiscal carece de maior aprofundamento das investigações com vista a se comprovar a destinação data aos cheques tidos como compensados e que o fisco não teria encontrado os respectivos créditos na conta Caixa. Assim, se fosse provado que os cheques compensados efetivamente foram destinados a outros pagamentos que não os escriturados na conta Caixa, restaria patente que as quantias tidas como internalizadas na conta Caixa, de fato, não provieram dos saques dos correspondentes cheques, mas de outra fonte, circunstância que, em princípio, autorizaria o expurgo dos seus valores da conta Caixa, do que poderia resultar a ocorrência do saldo credor de caixa autorizador da presunção de omissão de receita

Não foi o que ocorreu

O simples fato de o fisco ou a contribuinte não lograrem identificar créditos na conta Caixa nos exatos valores dos cheques compensados parece-me insuficiente para presumir que não se destinaram à quitação de obrigações contabilizadas, como exemplo pagamentos de lotes de duplicatas, somatório de tributos pagos, etc., cujos cheques tivessem sido compensados pela agência bancária recebedora

A insuficiência investigatória, assim, residiu no fato de a autoridade lançadora ter buscado a correspondência entre as entradas e saídas de Caixa *nos exatos valores dos cheques compensados*. Em tal contexto, o simples fato de um cheque ter se destinado a mais de um pagamento já resultaria na ausência de correspondência que motivara o expurgo do cheque compensado dos suprimentos de Caixa.

Observe-se, ainda, que o procedimento fiscal lá sob análise estaria também viciado por outro aspecto apontando na sequência:

No caso, não se configurou, de modo indubitável, a ocorrência de saldo credor de caixa, que justificasse a presunção de omissão de receita de que trata o artigo 180 do RIR/80, cujo saldo credor foi apurado de modo indireto, mediante simples expurgo do saldo da conta caixa, existente no balanço patrimonial no último dia dos respectivos exercícios sociais fiscalizados, dos valores de cheques pelo simples fato de terem sido compensados. Sequer foi reconstituída a conta Caixa nas datas em que contabilizados os indigitados cheques.

No presente caso, já se diga, a reconstituição do Caixa foi diária, selecionando-se como indício da presunção de omissão de receitas o maior saldo credor verificado ao longo do mês, conforme demonstrado à e-fl. 3736.

De toda a sorte, este diferencial não afeta a caracterização do dissídio jurisprudencial porque o paradigma corresponde a decisão de instância especial provocada pela PGFN que pretendia *restabelecer a tributação exonerada alegando que em relação aos cheques compensados os mesmos apenas transitaram pela conta Caixa, cujos valores não determinaram ingresso de numerário no Caixa e, uma vez intimada, a contribuinte não logrou comprovar os correspondentes lançamentos a crédito da conta Caixa*. E, no exercício dessa competência específica de julgamento, a pretensão da PGFN é rechaçada mediante demonstração da insuficiência do procedimento fiscal, o que situa o outro vício referido na condição de *obiter dictum*.

Esclareça-se, porém, que o presente procedimento fiscal não se limitou a expurgar cheques compensados dissociados da correspondente saída em Caixa, ou equivalentes *transferência eletrônica entre contas para pagamento, pagamentos por meio de DOC e pagamentos de fornecedores por meio de TED*, que também guardam a potência de se destinarem à liquidação de diferentes obrigações frente a um mesmo beneficiário. A autoridade lançadora também expurgou suprimentos de origem bancária de outras naturezas, como as seguintes:

- *Cheques não localizados nos extratos bancários, e cheques a compensar não localizados nos extratos bancários, cujas cópias não foram apresentadas pelo contribuinte quando intimado em duas oportunidades pelo Termo de Intimação Fiscal nº 01/2016, lavrado em 05/05/2015 (fls. 62/69) e Termo de Reintimação Fiscal nº 01/2016, lavrado em 25/08/2016 (fls. 2350/2351): suprimentos desconsiderados em razão inexistência de saída dos recursos da conta bancária, e não por destinação do cheque a outra finalidade;*
- *Pagamentos eletrônicos de cobrança, pagamentos de prestações de empréstimos e financiamentos, pagamentos de encargos de conta*

garantida, pagamentos de tributos, pagamentos de prêmio de seguro, pagamentos de títulos, pagamentos de convênios, pagamentos de tarifa bancária, pagamentos de conta de telefone, pagamentos de conta de energia elétrica, pagamentos de gastos com cartão de crédito, e liquidação de bloquetos: que não guardam a potência de se correlacionarem com diferentes obrigações, por corresponderem a liquidações de obrigações específicas; e

- *Baixa de duplicatas descontadas e aplicação em fundo exclusivo:* suprimentos desconsiderados que representam, apenas, a apropriação de recursos pela instituição financeira, sem destinação a pagamentos promovidos pela Contribuinte;

De outro lado, à míngua de qualquer esclarecimento no Termo de Verificação Fiscal, e tendo em conta as planilhas que o instruem em arquivos não pagináveis, somente se pode concluir que a correlação entre os cheques compensados/pagamentos por transferência bancária e as saídas de Caixa se fez por seus valores totais, sem qualquer intimação específica dirigida à Contribuinte, que pudesse diferenciar o presente caso do analisado no primeiro paradigma.

Assim, o paradigma nº CSRF/01-05.258 presta-se a caracterizar o dissídio jurisprudencial apenas em relação *aos cheques tidos como compensados e que o fisco não teria encontrado os respectivos créditos na conta Caixa*, e saídas equivalentes por meio de transferência bancária, *TED e DOC*. Para estes suprimentos, enquanto o Colegiado que proferiu o paradigma exigiu a prova, pela autoridade lançadora, de *que os cheques compensados efetivamente foram destinados a outros pagamentos que não os escriturados na conta Caixa*, o Colegiado *a quo* entendeu que caberia à Contribuinte provar, como por ela alegado, que haveria *situações de pagamentos em lote, em que existem vários pagamentos que não necessariamente sairiam no mesmo montante da entrada*.

Já no paradigma nº 104-14.451, constata-se que o conteúdo decisório referido no exame de admissibilidade, no sentido de que a *simples suspeita de que cheques emitidos pela empresa para pagamentos de seus compromissos tenham servido a outros objetivos, em verdade, é um indício de ilícito fiscal, mas não é elemento que, por si só, justifique o procedimento de exclusão de tais valores questionados da conta caixa, para eventual determinação de saldo credor de caixa e superveniência ativa*, constou da ementa do julgado e da citação subsidiária, expressa no voto condutor do paradigma, acerca do Acórdão nº CSRF/01-01.568. Em verdade, o voto condutor do paradigma está orientado, antes, pela equívoco da autoridade fiscal em não reconstituir diariamente os saldos de Caixa. Veja-se:

Por sua vez, a partir do saldo de caixa declarado pela contribuinte, no valor de CZ\$ 4.674.519,79, a fiscalização excluiu o saldo credor de caixa no mês de dezembro/88, no valor de CZ\$ 1.124.578,16, tributando a diferença, no montante de CZ\$ 3.549.941,63, a título de superveniência ativa.

A matéria ora em julgamento já foi apreciada por este Conselho de Contribuintes, nos termos do voto proferido no Acórdão 105-3.948, de 06 de dezembro de 1989, pelo que peço vênia para aqui incorporar às razões do presente voto:

[...]

A primeira das impropriedades consiste na globalização dos saldos de caixa utilizados no demonstrativo. Como se sabe, a técnica recomenda que o denominado "estouro de caixa" seja apurado confrontando-se o movimento diário das entradas e saídas da conta "Caixa", de forma a se estabelecer, com precisão,

se os recursos disponíveis da referida conta foram bastantes para cobrir os pagamentos efetuados na mesma conta.

[...]

É inconteste, pois, que o "estouro de caixa" é o saldo credor de caixa no fim de determinado dia. Daí a boa técnica recomendar que tal irregularidade seja apurada confrontando-se o movimento diário das entradas e saídas da conta "Caixa", de forma a se estabelecer, com precisão, se os recursos disponíveis da referida conta foram bastantes para cobrir os pagamentos efetuados na mesma conta.,

Para além da citação da ementa do Acórdão nº CSRF/01-1.568, o voto condutor do paradigma apenas traz a seguinte passagem quanto à comprovação da destinação dos cheques compensados:

No presente caso, contudo, o autor do feito somou os valores dos cheques questionados, relativos ao período-base fiscalizado **sem, entretanto, comprovar que os cheques compensados teriam beneficiados terceiros.**

Entendo, pois, que **simplesmente ao excluir aqueles cheques** e, ainda tomando por base **levantamentos mensais**, globalizantes, a fiscalização utilizou critério que a meu ver não dá suporte à pretendida autuação pois não demonstra, de modo preciso e inconteste, a insuficiência de recursos para fazer face aos pagamentos registrados na conta "Caixa", que se constitui o pressuposto basilar da presunção legal prevista no artigo 180 do RIR/80. (*negrejou-se*)

Da superficialidade desta abordagem não é possível aferir, sequer, se a autoridade fiscal promoveu, ao menos, a correlação por valores totais dos cheques, entre as entradas e saídas na conta Caixa. E tal se dá, justamente, porque já havia sido identificado outro vício na forma de apuração dos saldos credores que era suficiente para o cancelamento da exigência correspondente.

Distintamente do primeiro paradigma, no qual o excerto decisório aqui invocado recai justamente sobre o tema submetido em recurso especial à 1ª Turma da CSRF, neste segundo paradigma há um contexto fático diferenciado que justificou a decisão do outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes, e que impede considerar que a mesma conclusão seria adotada frente ao procedimento fiscal aqui desenvolvido, no qual não se verificou o mesmo vício de *levantamentos mensais globalizantes* do saldo de caixa.

Por tais razões, o segundo paradigma é inapto para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Dante do exposto, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, apenas em relação *aos cheques tidos como compensados e que o fisco não teria encontrado os respectivos créditos na conta Caixa*, e saídas equivalentes por meio de transferência bancária, *TED* e *DOC*, com base no paradigma nº CSRF/01-05.258.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

No mérito, o recurso especial da Contribuinte não merece ser provido.

É justamente por ser *uma prática muito corriqueira, como pagamento em lote de boletos*, que o sujeito passivo tem a obrigação de detalhar em sua escrituração contábil este proceder, mormente quando se vale da cômoda prática de aportar todos os cheques e transferências bancárias na Conta Caixa, apesar de destinados a terceiros, deixando de identificar *o meio (cheque, dinheiro, outros títulos de crédito) ou conjunto de meios constantes da conta Caixa e utilizados para quitar cada boleto.*

Seria compreensível, em registros ocasionais, que a Contribuinte olvidasse de promover tal detalhamento. Mas a aplicação desta prática de forma generalizada, em escrituração digital nos anos-calendário 2012 e 2013, torna inadmissível a inexistência de referências claras entre as operações realizadas por meio de Bancos e indevidamente transitadas em conta Caixa. Conforme demonstrado nas planilhas que compõe os arquivos não pagináveis às e-fls.3636/3637, são no mínimo 150 lançamentos sem correspondência em cada mês fiscalizado, sendo que em períodos como janeiro/2012, por exemplo, foram mais de 300 lançamentos expurgados da conta Caixa.

Certamente os contribuintes com relevante movimento financeiro que remetem à instituição bancária os recursos suficientes para quitar as dívidas, sabem qual a razão de emitirem cheques específicos em determinado valor, e **certamente** não permitem a saída de sua conta bancária de débitos aleatórios para que seus recursos financeiros sejam destinados a quem a instituição financeira bem determinar. **Certamente** o controle de emissão de cheques registra a demandada correlação entre determinado meio de pagamento e despesa específica, e deste suporte documental deveria decorrer não só o lançamento a crédito da conta Banco e a débito da conta Caixa, como também o equivalente registro a crédito da conta Caixa e os múltiplos lançamento a débito de despesas ou obrigações.

Nada mais razoável, assim, que exigir a equivalência entre o valor debitado na conta Caixa, em razão de cheque ou transferência lá aportado, e o crédito em conta Caixa em razão da destinação feita, ainda que ela seja dirigida a múltiplos destinatários. A contabilidade contempla, em tais circunstâncias, lançamentos com um crédito e múltiplos débitos. De toda a sorte, não se pode esquecer que tal sobretrabalho somente se faz necessário porque, por interesses outros, o sujeito passivo não promove o lançamento contábil da forma mais simples, que seria creditar a conta Bancos e debitar as contas de despesas e obrigações correspondentes aos pagamentos promovidos, providência que não demandaria qualquer controle adicional, mormente se os pagamentos promovidos representassem, apenas, despesas e obrigações da própria pessoa jurídica.

Oportuno, neste sentido, reproduzir o voto proferido por esta Conselheira no Acórdão 1101-00.828 acerca desta prática contábil:

O procedimento alegado pela contribuinte, e questionado pela Fiscalização, é comumente denominado, na prática contábil, “Caixa Flutuante”, expressão criada em oposição ao “Caixa Fixo” que efetivamente revela as disponibilidades existentes na entidade. Por meio daquela prática, todos os cheques e saques bancários ingressam, inicialmente, a débito da conta Caixa, para em contrapartida a ela, num segundo lançamento, serem contabilizados os pagamentos eventualmente feitos com os valores sacados/descontados. Ainda, todos os depósitos bancários são contabilizados a débito de conta representativa de Bancos, mas sempre em contrapartida à conta Caixa, que num segundo lançamento receberá a débito o registro correspondente à origem daqueles depósitos bancários.

Em tais circunstâncias, é possível ocorrer o alegado pela contribuinte: o recebimento de duplicadas por liquidação bancária ser contabilizado a débito de Caixa e a crédito de Duplicatas a Receber, na medida em que o depósito correspondente, na conta Bancos, foi contabilizado a crédito da conta Caixa.

Esta prática viabiliza o registro do fluxo financeiro de receitas omitidas e de pagamentos de valores que não podem ser contabilizados como despesas. Todos os cheques e saques bancários suprem a conta Caixa, restando em seu saldo aqueles valores cuja contrapartida não pode ser contabilizada. Todos os depósitos bancários são retirados da conta Caixa, que somente recebe os débitos correspondentes às receitas que se pretende reconhecer.

Contudo, embora tecnicamente inadequada, esta prática contábil, por si só, não justifica o arbitramento dos lucros. Os ditos registros de créditos na conta Caixa que não correspondiam a saídas efetivas somente representariam registros fictícios se a conta não tivesse recebido o débito correspondente, que também não deveria ter transitado pela conta Caixa. Da mesma forma, as entradas fictícias somente se caracterizariam se os cheques/saque bancários se destinassesem a pagamentos que não foram contabilizados a crédito da conta Caixa.

Por sua vez, os saldos diários irreais permitem cogitar não houve o regular registro de todos os dois lançamentos nos quais se desmembram cada operação, como antes explicitado. É possível que cheques/saque bancários tenham sido contabilizados a débito da conta Caixa, mas prestando-se ao pagamento de despesas que não poderiam ser contabilizadas. Se, como aponta a Fiscalização, houve também omissão de receitas, bastaria que estes pagamentos irregulares superassem as receitas omitidas para que o saldo da conta Caixa fosse aumentado de forma irreal.

Em tais condições, a Fiscalização deve exigir que o sujeito passivo demonstre a contabilização, a crédito da conta Caixa, de todos os pagamentos cujos cheques foram contabilizados a débito desta mesma conta, e na ausência daquela comprovação pode expurgar os débitos correspondentes da conta Caixa e, eventualmente, apurar saldo credor de Caixa, indício de omissão de receitas. Pode, também, exigir a correlação entre os créditos da conta Caixa que representem transferências para a conta Bancos e os débitos referentes ao ingresso original destes recursos em Caixa, pois se a contribuinte não lograr demonstrar esta vinculação, restará sem origem comprovada os depósitos bancários contabilizados.

As receitas presumidamente omitidas, imputadas à contribuinte, observam esta exigência. Os valores autuados correspondem a ingressos efetivos em conta bancária, contabilizados sob histórico que não explicita a origem do valor depositado. Intimada, a autuada não logrou demonstrar que tais ingressos corresponderiam a valores não tributáveis ou a receitas já submetidas à tributação. Assim, até porque inexiste questionamento específico, subsiste a imputação de omissão de receitas.

Naquele caso, o questionamento fiscal se dirigiu, ao reverso, aos créditos de Caixa apresentados para justificar a origem de depósitos bancários, e a presunção de omissão de receitas se deu sob este outro indício. Contudo, as exigências de IRPJ e CSLL foram canceladas porque ausente motivação válida para arbitramento dos lucros, diversamente do constatado em outro procedimento fiscal, no qual o arbitramento foi admitido nos termos do voto condutor desta Conselheira, exarado no Acórdão nº 1101-001.157:

No mérito, a recorrente destaca que o arbitramento se verificou *após longo procedimento de fiscalização, no qual* foram apresentados inúmeros documentos analisados pela autoridade fiscal. Diz que o procedimento resulta de erros e falhas em sua escrituração, mas boa parte das 4.322 folhas dos autos é constituída por documentos apresentados pela recorrente, *que atendeu a praticamente todas as solicitações*. Destaca os livros, demonstrações e declarações apresentadas; enumera documentos e petições juntadas aos autos; e observa que o relatório fiscal denota que o arbitramento não decorre da *ausência de documentos ou elementos para sua apuração e sim em razão da forma de contabilização das contas da empresa, sobre a qual divergiu a Fiscalização*.

Tem razão em parte a recorrente porque o arbitramento dos lucros decorre, principalmente, *da forma de contabilização das contas da empresa*, mas isto também porque a contribuinte deixou de apresentar registros auxiliares e documentação comprobatória de vários fatos escriturados. O relato fiscal deixa patente que a contribuinte não adotou critério uniforme para escrituração de suas operações, antecipando o reconhecimento de ingressos financeiros decorrentes de vendas, bem como a quitação de fornecedores, além de consignar esta movimentação financeira integralmente em Caixa, impedindo a visualização dos efeitos da tramitação em Caixa de todos os valores depositados e sacados de suas contas bancárias.

De fato, nada impede que o sujeito passivo faça uso do que se denomina, na prática, “caixa flutuante”, lançando como ingresso de Caixa todos os valores sacados nas instituições financeiras, e como saída de Caixa todos os valores depositados em instituições financeiras. Apenas que as contrapartidas reais daqueles saques (pagamentos de despesas, fornecedores, distribuição de lucros, etc.) devem ser contabilizadas contemporaneamente como saídas de Caixa, assim como as contrapartidas reais daqueles depósitos (recebimento de vendas, empréstimos, suprimentos de sócios, etc.) devem ser registrados de forma semelhante como entradas de Caixa.

No caso, o sujeito passivo fazia transitar pela conta Caixa toda sua movimentação financeira, mas antecipava os registros das contrapartidas reais daquelas operações bancárias, baixando dívidas e registrando o ingresso de receitas antes de sua efetiva ocorrência. Em consequência, torna-se impossível aferir a regularidade da escrituração da movimentação financeira, e cria-se um cenário no qual saques bancários destinados a terceiros podem indevidamente suprir a conta Caixa, majorando seu saldo de modo a permitir que depósitos bancários promovidos por clientes sejam escriturados como provenientes de recursos da conta Caixa, e não com contrapartida em receita de vendas.

Como bem observa a autoridade lançadora, o Código Civil assim disciplina a escrituração comercial:

Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Parágrafo único. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

§ 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

Pertinentes, também, as referências às Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade acerca do Princípio da Oportunidade:

RESOLUÇÃO CFC N.º 750/93

Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Seção III

O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro comprehende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

RESOLUÇÃO CFC N.º 774/94

2. COMENTÁRIOS AOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

2.3.1 – Aspectos conceituais

O Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal tributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

O Princípio da Oportunidade deve ser observado, como já foi dito, sempre que haja variação patrimonial, cujas origens principais são, de forma geral, as seguintes:

- a) transações realizadas com outras Entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;
- b) (...);
- (...).

2.3.3 – A tempestividade do registro

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

Nestes termos, a contabilidade somente reflete o patrimônio da pessoa jurídica se os registros são promovidos no momento da ocorrência dos fatos escriturados. O registro antecipado do recebimento de vendas e do pagamento de fornecedores inviabiliza, precisamente, a demonstração das disponibilidades da pessoa jurídica, e permite, como exposto acima, que conclusões falsas sejam extraídas da contabilidade.

É neste contexto que o art. 47, inciso II da Lei nº 8.981/95 (incorporado ao art. 530, inciso II do RIR/99), autoriza o arbitramento dos lucros não só quando *a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real*, como também para *identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária*. A escrituração precária da movimentação financeira, em descompasso com o momento da ocorrência das variações patrimoniais, não permite aferir se os recursos financeiros movimentados pela pessoa jurídica foram integralmente contabilizados, e por consequência se as receitas e despesas estão regularmente registradas.

Acrescente-se que ao assim proceder a contribuinte apurou prejuízo fiscal em todos os trimestres fiscalizados, e ao final inviabilizou as investigações fiscais acerca da

existência de eventuais receitas recebidas e não escrituradas, bem como ocultou a efetiva quitação de despesas que afetaram seu resultado.

Constata-se, daí, a impropriedade desta prática contábil e os prejuízos que dela podem decorrer, inclusive, para identificação da efetiva movimentação financeira, com vistas ao aproveitamento da escrituração para fins de apuração do lucro real.

A Contribuinte defende que *nada impede que sejam lançados a débito de Caixa cheques compensados, com contrapartida a crédito na conta do Banco de emissão, sendo os lançamentos a débito de Caixa feito a partir do extrato bancário, como no presente caso, quando os cheques então já foram compensados*. Contudo, não está em discussão, aqui, a disponibilidade transitoriamente mantida entre a emissão de um cheque para pagamento de uma despesa e a compensação deste cheque. A questão, aqui, é a incapacidade da escrituração contábil, a partir desta prática desvirtuada e na forma implementada pela Contribuinte, evidenciar a saída de Caixa quando a compensação destes cheques se verificam. E isto porque tais valores ingressam indevidamente na conta Caixa a partir da emissão de um cheque que não se destina a supri-la, e a Contribuinte, a seu talante, deixa de promover a correlação deste ingresso com a saída que se efetivará com o pagamento para o qual o cheque foi emitido. Erige, assim, um contexto no qual, se este pagamento não for registrado, ou não puder ser registrado, o saldo de Caixa estará majorado, e favorecerá a ocultação de receitas que também não venham a ser reconhecidas contabilmente.

Anote-se, ainda, a impropriedade desta argumentação em relação a transferências bancárias destinadas a pagamentos que, sequer, se sujeitam a compensação e à alegada disponibilidade transitória.

Frise-se: não é verdadeira a afirmação de que *as contas de Bancos transferem os recursos (cheques) para a conta Caixa, e, a partir desta, junto com outras espécies de recursos, as despesas são pagas*. Esta é, apenas, uma realidade contábil a partir da prática do “caixa flutuante”. As ocorrências efetivas são, apenas, o aproveitamento de recursos disponíveis em contas bancárias para o pagamento de despesas, sem trânsito na conta Caixa. Por esta razão não se pode admitir que não seja possível identificar *que tipo de recurso* foi destinado para liquidação de *cada despesa*.

É compreensível que em realidades passadas, como a ocorrida nos anos-calendário 1987 e 1988, analisada no paradigma nº CSRF/01-05.258, se reputasse insuficiente o procedimento contábil de expurgar da conta Caixa todos os cheques compensados, sem investigar para qual pagamento eles foram destinados, e se estes pagamentos foram liquidados mediante crédito na conta Caixa. Contudo, frente a escrituração digital promovida nos anos-calendário 2012 e 2013, na qual a Contribuinte se vale dessa prática irregular de aportar todos os créditos das contas bancárias a débito da conta Caixa, tem-se por suficiente a conclusão de que devem ser expurgados da conta Caixa todos os débitos provenientes de créditos das contas bancárias destinados a terceiros que não encontrem crédito de mesmo valor escriturado na conta Caixa, impondo-se ao sujeito passivo a obrigação de demonstrar documentalmente que os pagamentos correspondentes foram escriturados na conta Caixa.

A deficiência escritural impõe a atribuição desse ônus probatório ao sujeito passivo, e não ao Fisco. Se a escrituração contábil não evidencia esta correspondência, cabe ao sujeito passivo demonstrá-la documentalmente para reverter os expurgos e a consequente apuração de saldo credor de Caixa. O indício da presunção de omissão de receitas está devidamente demonstrado se apurado saldo credor na conta Caixa mediante expurgo dos suprimentos injustificados por esta prática que, além de irregular, é promovida sem o mínimo

controle da correspondência com os pagamentos que deveriam estar contabilizados na conta Caixa a partir daqueles suprimentos indevido.

Caracterizado o indício da presunção de omissão de receitas, o Fisco não tem o dever de comprovar a *efetiva existência de operações de venda não registradas*, como defende a Contribuinte. Ainda, não é correto afirmar que *foram apontados saldos bancários e movimentações financeiras como sendo omissão de receitas*, mas sim que a autoridade lançadora demonstrou a existência de um procedimento contábil irregular que permitiu à Contribuinte suprir indevidamente sua conta Caixa e ocultar saldos credores que podem decorrer de receitas omitidas, hipótese na qual a lei autoriza que assim se afirme, e que esta verdade formal prevaleça se o sujeito passivo não fizer prova em contrário.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora