



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

**Processo n°** 10940.001810/99-49  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1002-000.493 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Sessão de** 07 de novembro de 2018  
**Matéria** IRPJ E CSLL - PAGAMENTO INSUFICIENTE  
**Recorrente** RADIO CENTRAL DO PARANA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 1994

PAGAMENTO A MENOR DE CSLL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. ADIMPLIDO TODO O TRÂMITE DO PAF TORNA-SE AUSENTE O CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há cerceamento de defesa quando não se comprova efetivamente o malferimento ao deslinde do PAF e o respectivo ônus ao contribuinte, razão pela qual as alegações genéricas não merecem ser acolhidas.

VERDADE MATERIAL. PROVAS SUFICIENTES PARA IDENTIFICAR MERO ERRO DE PREENCHIMENTO.

Quando há nos autos elementos suficientes para suprir a convicção do órgão julgador no que cinge ao adimplemento tributário, torna-se possível reconhecer o pleito com base na verdade material. Uma vez comprovado documentalmente o erro de preenchimento da DCTF, deve ser cancelada a autuação pautada nos valores nela declarados. *In casu*, a autuação deve se ajustar aos valores efetivamente devidos conforme os documentos contábeis.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ailton Neves da Silva (presidente da Turma), Breno do Carmo Moreira Vieira, Leonam Rocha de Medeiros e Ângelo Abrantes Nunes.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 428 à 439) interposto contra Decisão nº 96, proferida na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (e-fls. 409 à 422), que julgou a exordial parcialmente procedente o lançamento dos Autos de Infração. Por representar acurácia na análise dos fatos, faço uso do Relatório da Decisão *a quo* nº 96:

*Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, Contribuição Social Sobre o Lucro - CSSL e Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, os quais relatam-se a seguir,*

*Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ*

*O Auto de Infração do IRPJ (fls. 294/314) exige o recolhimento de R\$ 3.162,70 de imposto, R\$ 2.371,97 de multa de ofício prevista no art. 4º, I da Lei nº 8.218/1991 e art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, c/c art. 106, II, "c" da Lei nº 5.172/1966, além dos encargos legais.*

*A exigência resulta das seguintes infrações:*

*01 - omissão de receitas - saldo credor de caixa: os valores apurados resultam da recomposição da conta caixa **no ano-calendário de 1994** conforme planilhas de folhas 217/241, tendo como enquadramento legal os arts. 195, II, 197, parágrafo único, 226, 228 e 230 do RIR/1994, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/1994, art. 3º da Medida Provisória n.º 492/1994 e suas reedições, convalidada pela Lei n.º 9.064/1995, art. 12, caput e § 2º do Decreto n.º 1.598/1977 e arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/1992;*

*02 - custos ou despesas não comprovadas: valor apurado em razão da falta de identificação do destinatário e operações lastreadas na 2ª ou 3ª via das notas fiscais, tendo como enquadramento legal os arts. 195, I, 197, parágrafo único, 243 e 247 do RIR/1994, art.*

6º, § 2º do Decreto-lei n.º 1.598/1977 e art. 45, § 2º da Lei n.º 4.506/1964, 03 - provisões para créditos de liquidação duvidosa: glosa correspondente à diferença a maior entre os valores escriturados pelo contribuinte e os valores legalmente permitidos, tendo como enquadramento legal os arts. 157 e § 1º, 191, 220 e 387, I do RIR/1980, arts. 195, I, 197, parágrafo único, 242, 276 e 277 do RIR/1994, art. 6º, § 2º do Decreto-lei n.º 1.598/1977, art. 3º do Decreto-lei n.º 1.730/1979, arts. 60, I, 61, §§ 1º e 2º da Lei n.º 4.506/1964 e art. 9º da Lei n.º 8.541/1992;

04 - omissão de receitas financeiras: o valor apurado corresponde à diferença entre o rendimento escriturado e o constante do extrato bancário do Banco do Estado do Paraná do **lançamento do dia 25/04/1994** a título de "Depósito a prazo/Rendimentos", tendo como enquadramento legal os arts. 195, II, 197, parágrafo único, 224, 225 e 317 do RIR/1994, arts. 6º, § 2º, 7º e 11 e §§ do Decreto-lei n.º 1.598/1977 e art. 2º da Lei n.º 2.354/1954; e

05 - despesa indevida de correção monetária: caracterizada pelo saldo devedor de correção monetária maior que o devido, diminuindo o lucro líquido do exercício, tendo como enquadramento legal os arts. 4º, 8º, 10, 11, 12, 15, 16 e 19 da Lei n.º 7.799/1989, art. V da Lei n.º 8.200/1991, art. 4º do Decreto n.º 332/1991, art. 48 da Lei n.º 8.383/1991 e arts. 396, 405, 406, 407, 409, 411 e 414, § 1º do RIR/1994.

### **Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS**

O Auto de Infração do PIS (fls. 315/323) exige o recolhimento de R\$ 157,95 de contribuição, R\$ 118,38 de multa de ofício prevista no art. 86, § 1º da Lei n.º 7.450/1985 e art. 2º da Lei n.º 7.683/1988 c/c o art. 4º, I da Lei n.º 8.218/1991 e art. 44, I da Lei n.º 9.430/1996, c/c art. 106, II, "c" da Lei n.º 5.172/1966, além dos encargos legais.

A exigência decorre do lançamento do IRPJ e resulta dos custos ou despesas não comprovados, da provisão a maior para créditos de liquidação duvidosa, da omissão de receitas financeiras, da despesa indevida de correção monetária e da omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, descritas nos itens 01 a 05 daquele auto de infração, tendo como enquadramento legal o art. 3º, § 2º, da Lei Complementar n.º 07/1970, Título 5, capítulo 1, seção 6, itens I e II, do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria n.º 142/1982, art. 43, § 1º da Lei n.º 8.541/1992 e alterações do art. 3º da Lei n.º 9.064/1995.

### **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

O Auto de Infração de Cofins (fls. 324/331) exige o recolhimento de R\$ 150,76 de contribuição, R\$ 113,02 de multa de ofício prevista no art. 10, parágrafo único da Lei Complementar n.º 70/1991 c/c o art. 4º, I da Lei n.º 8.218/1991 e art. 44, I da Lei n.º

9.430/1996, c/c art. 106, II, "c" da Lei n° 5.172/1966, além dos encargos legais.

*A exigência decorre do lançamento do IRPJ e resulta da omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, descrita no item 01 daquele auto de infração, tendo como enquadramento legal os arts 1º e 2º, da Lei Complementar n.º 70/1991, art. 43, § 1º da Lei n.º 8.541/1992 e alterações do art. 3º da Lei n.º 9.064/1995.*

#### **Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL**

*O Auto de Infração de CSLL (fls. 332/342) exige o recolhimento de R\$ 1.204,45 de contribuição, R\$ 903,29 de multa de ofício prevista no art. 4º, I da Lei n° 8.218/1991 e art. 44, I da Lei n° 9.430/1996, c/c art. 106, II, "c" da Lei n° 5 172/1966, além dos encargos legais.*

*A exigência decorre do lançamento do IRPJ e resulta dos custos ou despesas não comprovados, da provisão a maior para créditos de liquidação duvidosa, da omissão de receitas financeiras, da despesa indevida de correção monetária e da omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, descritas nos itens 01 a 05 daquele auto de infração, tendo como enquadramento legal o art. 2º e §§, da Lei n.º 7.689/1988, arts. 38, 39 e 43 da Lei n.º 8.541/1992, com a redação dada pelo art. 3º da Medida Provisória n.º 492/1994.*

#### **Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF**

*O Auto de Infração do IRRF (fls. 343/351) exige o recolhimento de R\$ 3.335,72 de imposto, R\$ 2.501,73 de multa de ofício prevista no art. 4º, I da Lei n° 8.218/1991 e art. 44, I da Lei n° 9.430/1996, c/c art. 106, II, "c" da Lei n° 5.172/1966, além dos encargos legais.*

*A exigência decorre do lançamento do IRPJ e resulta e da omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa e dos custos ou despesas não comprovados, descritas nos itens 01 e 02 daquele auto de infração, tendo como enquadramento legal o art. 739 do RIR/1994, art. 44, da Lei n.º 8.541/1992 com a redação dada pelo art. 3º da Lei n.º 9.064/1995.*

*Cientificada em 29/11/1999, a interessada apresentou tempestivamente em 14/12/1999 a impugnação de fls. 364/373, instruída com os documentos de fls. 374/382, trazendo as alegações a seguir, em síntese.*

*Inicialmente, levanta preliminar de decadência, relativa aos fatos geradores de fevereiro a outubro de 1994, por força do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, argumentando que a partir da promulgação do Decreto-lei n.º 1.967/1982, o imposto de renda da pessoa jurídica se submete ao lançamento por homologação, e que nos meses de janeiro a dezembro de 1994, procedendo de acordo com a legislação de regência em vigor, apurou o IRPJ em bases mensais, de sorte que os fatos geradores daqueles meses ocorreram no encerramento dos balanços mensais, e quando da lavratura do auto de infração já*

*havia decaído o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, uma vez que já houvera transcorrido o prazo de 5 anos a contar do encerramento do balanço de cada um daqueles meses.*

*No mérito, alega, em relação à omissão de receita por saldo credor de caixa, que na recomposição da conta caixa de fls. 217/241, no dia 25/04/1994 há um apontamento - depósito a prazo/rendimentos de CR\$ 757.024,04 - na coluna "Saída de Caixa", o que alterou para mais os saldos credores apontados no procedimento fiscal, sendo esse lançamento um equívoco, pois não representa nenhuma saída em seu caixa.*

*Em complemento diz que o referido valor é um rendimento de aplicação financeira junto ao Banestado, e que o fisco, com relação a esse valor houvera tributado o diferencial de CR\$ 500.000,01, como omissão de receita financeira entre o reconhecido e contabilizado, de CR\$ 257.024,03, e o valor de CR\$ 757.024,04, fato não contestado.*

*Argumenta que jamais ocorreu essa saída de caixa e que se trata meramente de um lançamento "Extra Caixa" representado por um débito, Banestado e um crédito, Receitas Financeiras e está influenciando o saldo credor apurado.*

*Aduz que retificando a recomposição do caixa efetuada pelo fisco a partir de 25/04/1994, para excluir o montante de CR\$ 757.024,04 como saída de caixa ocorre a inexistência de saldo credor de CR\$ 604.023,19, em 02/05/1994, referente ao maior saldo credor do mês de maio; a inexistência de saldo credor de CR\$ 298.206,79, em 27/06/1994, referente ao maior saldo credor do mês de junho, e a retificação do saldo credor do mês de julho de 1994 de R\$ 779,53 para R\$ 504,25 em 30/07/1994.*

*Com respeito aos custos ou despesas não comprovadas alega que foram glosadas, em todos os meses-calendário de 1994, notas fiscais de despesas por não haver discriminação do destinatário e outras por serem segunda ou terceira via de notas fiscais, tratando-se de erros meramente formais, mas que as despesas são pertinentes, usuais e normais à sua atividade; que não pode ser base para imposição tributária, porque injusta sobre todos os aspectos.*

*Diz que jamais foi questionado quanto à pertinência, usualidade ou normalidade das despesas contabilizadas, sendo glosadas única e exclusivamente em função de erros documentais formais e que, amoldando as despesas em tela às disposições do art. 242 do RIR/1994, é improcedente a autuação fiscal neste quesito.*

*Relativamente a despesas indevida de correção monetária argumenta que foi apurado, conforme planilhas integrantes do processo, excesso de correção monetária devedora dos balanços encerrados em 31/01/1994, 28/02/1994, 31/05/1995 e 31/08/1994, diferenças essas, entre o contabilizado e os cálculos refeitos, e exigindo-se sobre esses valores, os tributos*

*correspondentes; que em todos os outros meses do ano-calendário de 1994, apuraram-se nas planilhas diferenças que lhe eram favoráveis, mas não se recompôs o lucro tributável para efeitos de compensar os saldos devedores a menor de correção monetária de balanço apurados ex officio, sendo o procedimento fiscal injusto e unilateral, sendo imperioso que sejam refeitos os cálculos, no sentido de compensação dos valores apontados no procedimento fiscal, de maneira que seja refletido o verdadeiro lucro real e tributável, consoante prevê a legislação de regência.*

*Pondera que o lançamento tributário, ao apurar as infrações fiscais, deixou de proceder à correção monetária de balanço sobre os valores tributados num mês, cujos efeitos se refletiriam nos meses seguintes - reserva oculta de correção monetária de balanço; que como a tributação envolveu desde os meses de fevereiro a dezembro de 1994, deveria ser recomposta a correção monetária de balanço nesses termos, a partir de março de 1994 e assim sucessivamente.*

*Complementa que o pleito deve alcançar, inclusive, a tributação imposta sobre a omissão de receita por saldo credor de caixa, lançado sob a égide da Lei n.º 8.541/1992, art. 43, § 2º, de caráter ilegal, quanto mais que a sua contabilidade está em condições de demonstrar o lucro real inclusive pelas adições tributárias que lhe foram imputadas; que o dispositivo em tela foi revogado pelos arts. 24 e 36 da Lei n.º 9.249/1995, sendo que o art. 24 manda lançar a omissão de receita de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período base de omissão, e que a retroatividade benigna deve ser aplicada ao caso.*

*Solicita, a interessada, que no lançamento tributário sejam considerados os reflexos das parcelas tributadas num mês, liquidas dos tributos sobre elas incidentes, resultando patrimônio líquido, de sorte que sobre este seja calculado a correção monetária de balanço devedora, a fim de amortizar a tributação imposta no mês subsequente e assim sucessivamente.*

*Quanto ao IRRF sobre lucros considerados automaticamente distribuídos alega que a base do lançamento foi o art. 44 da Lei n.º 8.541/1992, revogado pelos arts. 10, 24 e 36 da Lei n.º 9.249/1995, de maneira que eventuais omissões de receita ou redução do lucro líquido da pessoa jurídica não mais sofra a tributação na fonte ou sobre o sócio, sendo pertinente o pleito da retroatividade benigna prevista no § 1º do art. 144 do CTN, ou alternativamente que da base de cálculo do IRRF sejam excluídas as parcelas dos tributos e contribuições sobre ela incidente - IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (art. 24, § 2º da Lei n.º 9.249/1995), a fim de evitar o bis in idem. Finalizando requer o acatamento da impugnação, pelos aspectos fáticos e de direito, relativamente ao IRPJ, base do lançamento e, por decorrência, em relação aos reflexos tributários da CSLL, PIS, Cofins e IRRF.*

A indigitada decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba restou figurada nos seguintes termos:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1994*

*Ementa: DECADÊNCIA.*

*Não havendo o que homologar, por não ter ocorrido pagamento de imposto, e tendo sido constituído o crédito tributário dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contados da primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, incorreu a decadência.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.*

*A constatação de saldo credor de caixa, não infirmada em sua totalidade pela fiscalizada, valida-se na presunção legal de que o desembolso, correspondente ao valor negativo verificado, não comprovado com documentação hábil e idônea, deriva de recursos gerados por receitas omitidas na escrituração.*

*CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS.*

*As despesas para serem aceitas como dedutíveis devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea.*

*DESPEZA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA.*

*Na apuração do saldo de correção monetária de balanço deve haver a compensação do imposto pago a maior em razão de saldos devedores apurados a menor em alguns meses com os apurados a maior nos demais meses em que houve insuficiência de recolhimento.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1994*

*Ementa: DECORRÊNCIA.*

*Pela relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento decorrente o que tiver sido decidido quanto àquele do qual decorre.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1994*

*Ementa: DECORRÊNCIA.*

*Pela relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento decorrente o que tiver sido decidido quanto àquele do qual decorre.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1994*

*Ementa: DECORRÊNCIA.*

*Pela relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento decorrente o que tiver sido decidido quanto àquele do qual decorre.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1994*

*Ementa: LEI NOVA.*

*O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, sendo que a retroatividade de lei nova mais benigna alcança apenas as penalidades.*

*DECORRÊNCIA.*

*Pela relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento decorrente o que tiver sido decidido quanto àquele do qual decorre.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE*

*(...)*

*CONCLUSÃO*

*Isto posto, resolvo;*

- a) não acolher a preliminar de decadência do IRPJ;*
- b) julgar parcialmente procedente a ação fiscal relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, determinando que se prossiga na cobrança da exigência de R\$ 2.765,01 de imposto e R\$ 2.073,71 de multa de ofício, além dos encargos legais;*
- c) julgar parcialmente procedente a ação fiscal relativa à Contribuição para o Programa de Integração Social, determinando que se prossiga na cobrança da exigência de R\$ 138,11 de contribuição e R\$ 103,51 de multa de ofício, além dos encargos legais;*
- d) julgar parcialmente procedente a ação fiscal relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, determinando que se prossiga na cobrança da exigência de R\$ 128,03 de contribuição e R\$ 96,00 de multa de ofício, além dos encargos legais;*
- e) julgar parcialmente procedente a ação fiscal relativa à Contribuição Social sobre o Lucro, determinando que se prossiga na cobrança da exigência de R\$ 1.163,43 de contribuição e R\$ 872,53 de multa de ofício, além dos encargos legais,*
- f) julgar parcialmente procedente a ação fiscal relativa ao Imposto de Renda Retido na Fonte, determinando que se prossiga na cobrança da exigência de R\$ 3.051,38 de imposto e R\$ 2.288,48 de multa de ofício, além dos encargos legais;*

Em sequência, já em apreciação do Recurso Voluntário, a Terceira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 20 de março de 2002 prolatou o Acórdão nº 103-20.868 (e-fls. 453 à 449), que sagrou o seguinte resultado (resumidamente):

*Acordam os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, vencidos os Conselheiros Victor Luís de Salles Freire (Relator), Alexandre Barbosa Jaguaribe e Julio Cezar da Fonseca Furtado e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.*

Prosseguindo o PAF, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de Divergência (e-fls. 469 à 483), abordando preliminar de decadência; custos ou despesas não comprovadas; e despesas indevidas e reserva oculta de correção monetária de balanço, sendo que restou proferido Acórdão CSRF/01-05.309 (e-fls. 567 à 575), em sessão de 21 de setembro de 2005, cujo desiderato findou pelo provimento do indigitado Recurso, *verbis*:

*DECADÊNCIA — IRPJ e OUTROS — A existência de prejuízos, com a conseqüente ausência de pagamento de tributos ou contribuições, não é razão para que as exações sujeitas a lançamento por homologação tenham o prazo de decadência: contado pelo art. 173 do CTN, ao invés de adotar o prazo previsto no art. 150, § 4º do mesmo Código, pois o que este dispositivo homologa é a atividade exercida pelo contribuinte.*

*Recurso especial provido.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RADIO CENTRAL DO PARANÁ LTDA., ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente processo. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima (Relator) e Cândido Rodrigues Neuber, que negaram provimento ao recurso, e Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência em relação ao IRPJ, ao IR-FONTE e à contribuição para o PIS.. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes.*

No deslinde do PAF, o Acórdão retromencionado restou embargado pela própria primeira turma da CSRF, de modo que restou proferido o Acórdão nº 9101-00.186 (e-fls. 584 à 586):

*EMBARGOS DECLARATÓRIOS - Materializada a hipótese prevista no art. 41 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 222, de 04/09//2007, é de se acolher os embargos interpostos pelo sujeito passivo para re-ratificar o acórdão embargado.*

*DECADÊNCIA - IRPJ e OUTROS - A existência de prejuízos, com a conseqüente ausência de pagamento de tributos ou contribuições, não é razão para que as exações sujeitas a lançamento por homologação tenham o prazo de decadência contado pelo art. 173 do CTN, ao invés de adotar o prazo previsto no art. 150, § 4º do mesmo Código, pois o que este dispositivo homologa é a atividade exercida pelo contribuinte.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos para **rerratificar o Acórdão nº CSRF/01-05.309, de 21/09/2005, para reconhecer a decadência em relação ao IRPJ, IR-FONTE, ao PIS, à CSLL e à COFINS quanto aos fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro a outubro de 1994, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado***

Em virtude do Acórdão dos Embargos, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Extraordinário (e-fls. 589 à 600), objetivando a reforma da inteligência circundante à decadência, de modo a estabelecer a contagem do lustro nos termos do art. 173, I, do CTN. Nessa trilha, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 07 de dezembro de 2011 (e-fls. 869 à 879), proferiu Acórdão nº 9100-000.218, o qual deu provimento ao Recurso fazendário, reconhecendo a inoccorrência decadencial; cumpre transcrever seus principais trechos:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercício: 1995*

*REGIMENTO INTERNO CARF. DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO STJ ART.62-A DO ANEXO II DO RICARF. UTILIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DE PRECEDENTES JUDICIAIS. IDENTIDADE DAS SITUAÇÕES FÁTICAS. NECESSIDADE.*

*As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho (Art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, acrescentado pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010).*

*O disposto no art. 62-A do RICARF não implica o dever do julgador administrativo em reproduzir a decisão proferida em sede de recurso repetitivo, sem antes analisar a situação fática e jurídica que ensejou a decisão do precedente judicial. A finalidade da disposição regimental é impedir que decisões administrativas sejam contrárias a entendimentos considerados definitivos pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática prevista pelo art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.*

*DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I, DO*

*CTN. TERMO INICIAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC. IMPOSSIBILIDADE.*

*A contagem do prazo decadencial, na forma do art. 173, I, do CTN, deve se iniciar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido efetuado o lançamento de ofício, nos exatos termos do aludido dispositivo.*

*Recurso Extraordinário Provido.*

*(...)*

*No que diz respeito ao prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), sessão de 12 de agosto de 2009, relator o Ministro Luiz Fux, consolidou o entendimento daquele Tribunal em decisão assim ementada, verbis:*

*(...)*

*Conforme restou assentado, havendo pagamento parcial ou declaração prévia de débito, deve-se computar o prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º do CTN e, caso contrário, não se verificando o pagamento parcial e inexistindo declaração prévia de débito ou nos casos de dolo, fraude ou simulação, referido prazo deve ser computado na forma do art. 173, inciso I, do CTN.*

*No caso dos autos, a Contribuinte apurou no período prejuízo fiscal e base negativa da Contribuição Social, conforme se verifica nos autos – inclusive na apuração fiscal que não houve pagamento de tributo relativo ao período que ensejou o lançamento de ofício.*

*Assim, a teor do entendimento consolidado pelo e. Tribunal Superior, no presente caso, ante a ausência de pagamento antecipado, devese iniciar a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN.*

*(...)*

*Um primeiro entendimento sustenta que o art. 62A do Regimento exige a mera reprodução do acórdão firmado em recurso repetitivo pelo STJ. Deste modo, em relação a este assunto, o STJ teria afastado a literalidade do art. 173, inciso I do CTN, segundo o qual, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, devendo prevalecer a assertiva constante do acórdão proferido no aludido Resp nº 973.733/SC, no sentido de que, nestes casos, o termo inicial passou a ser o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

*correspondente, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponiblel.”*

*O outro entendimento existente no âmbito desta Conselho defende que a análise do contexto fático do acórdão do STJ e a finalidade do art. 62-A devem ser devidamente considerados para fins de aplicação do dispositivo. Deve-se levar em conta, inclusive, a própria jurisprudência daquela Corte, verificada conforme suas decisões posteriores sobre a mesma matéria.*

*Na forma desta segunda linha, a qual reputo mais acertada, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, ou seja, nos exatos termos da redação do aludido art. 173, inciso I do CTN.*

*(...)*

*Diante de tão bem fundamentadas razões, verifico que no caso dos autos, não houve pagamento.*

*Logo, por força das disposições do art. 173, I, do CTN, o direito de lançar extinguiu-se-ia com o transcurso do lapso de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, Logo, por força das disposições do art. 173, I, do CTN, o direito de lançar extinguiu-se-ia com o transcurso do lapso de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os fatos geradores ocorreram nos meses de fevereiro a outubro de 1994, o sujeito passivo apurou prejuízos fiscais nesses meses de 1994, e o lançamento foi efetuado em 29 de novembro de 1999 .*

*Por tais fundamentos, DOU provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para afastar a arguição de decadência e determinar o retorno dos autos à Câmara ordinária para apreciação das demais razões do recurso voluntário.*

Após todo o deslinde acima relacionado, o presente processo veio à relatoria deste Conselheiro que por ora subscreve.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator

## **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos, uma vez que é cabível, há interesse recursal, a recorrente detém legitimidade e inexistente fato impeditivo, modificativo ou extintivo do poder de recorrer. Outrossim, atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal, inclusive estando adequada a representação processual, e apresenta-se tempestivo, tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo

administrativo fiscal. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do art. 23-B, do Regimento Interno do CARF, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017.

Portanto, conheço do Recurso Voluntário.

### **Da delimitação recursal em virtude da rejeição da preliminar de decadência**

De início, cumpre dizer que o mérito do presente Recurso já restou em sua grande parte decidido quando do Acórdão n.º 103-20.868 (e-fls. 453 à 449). Isso porque a questão residual, que continuou em debate, cinge apenas àquele período em que se discutiu a ocorrência da decadência. Portanto, sob pena de malferimento à coisa julgada administrativa, a linde do presente Acórdão se prenderá unicamente ao espectro outrora não arrematado, por conta da inteligência do lustro, que doravante observa a sistemática do Art. 173, I, do CTN, ou seja, **tocante aos lançamentos ocorridos entre fevereiro e outubro de 1994**.

Sobre tal matéria, a Decisão n.º 96, nas e-fls. 414 à 416 dispôs que:

*Preliminar de decadência Inicialmente, quanto à preliminar de decadência suscitada, relativa aos fatos geradores ocorridos no período de fevereiro a outubro de 1994, é de se ressaltar que, a partir do ano-calendário de 1992, com a edição da Lei n.º 8.383/1991, o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real sofreram profunda alteração em suas formas de apuração e cálculo, passando o fato gerador a ocorrer mensalmente e não mais no encerramento do período-base. À luz do referido dispositivo, o imposto de renda e a contribuição social são devidos mensalmente, à medida em que os lucros forem sendo auferidos, devendo o resultado ser apurado ao final de cada mês mediante o levantamento de balanço ou balancete, com observância das leis comerciais e fiscais.*

*Uma vez que a lei atribui à pessoa jurídica, tributada com base no lucro real mensal, a partir do ano-calendário de 1992, o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade, devendo apurar mensalmente os resultados em sua escrituração contábil, ajustados pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação, transcrevendo o valor tributável no LALUR, apurando e recolhendo o quantum devido, antecipando-se a qualquer procedimento da repartição fiscal, certo é que se está diante do lançamento dito por homologação. De fato, nos termos do art. 150 do CTN, citado pela impugnante, a modalidade de lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido. sem prévio exame da autoridade administrativa, nesse caso, a atuação que a autoridade administrava tem é posterior, ocorrendo a homologação quando ela, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, de efetuar o recolhimento sem seu prévio exame, expressamente a homologa, ou, se não houver a manifestação expressa do fisco, dentro do prazo estabelecido pela norma, homologada também estará essa atividade, de forma tácita.*

*Portanto, se houver pagamento, estará, na forma do § 1º do art. 150 do CTN, extinto o crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento, assim, na forma do § 4º desse dispositivo legal, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento é de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do respectivo fato gerador, podendo, no caso de recolhimento relativo a cada fato gerador, ocorrer a homologação expressa, se houver a manifestação expressa do fisco, ou, na falta desta, no prazo mencionado, dar-se-á a homologação tácita. Num caso e no outro, extinto estará o crédito. Entretanto, na hipótese de não haver pagamento antecipado do imposto devido, não há como se falar em homologação, e nem em aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que a homologação nada mais é do que a declaração de extinção do débito, em face do pagamento antecipado. Nesses casos, impõe-se a aplicação da regra do art. 173, I, do mesmo Código, iniciando a contagem do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

***Na situação em análise, a interessada apresentou, em sua declaração de rendimentos, prejuízo fiscal nos períodos de apuração de 01/1994, 02/1994, 04/1994, 07/1994, 08/1994 e 10/1994 (fls. 29 e 30), compensou integralmente com prejuízos fiscais o lucro real dos períodos de apuração 03/1994, 05 e 06/1994 e 09/1994 (fls. 29 e 30), não havendo assim apuração de imposto devido (fls. 26) e, por conseguinte, nesses períodos de apuração, nada se recolheu nem se operou que ensejasse a homologação expressa ou tácita da administração, já que coexiste atividade de recolhimento da contribuinte passível de ser homologada. Sem pagamento do imposto por parte do sujeito passivo, não há fato homologável.***

*Além do mais, cabe transcrever julgado do Superior Tribunal de Justiça, em sessão realizada em 28/04/1999, que, ao analisar os Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 132.329 — SP, em relação ao prazo de decadência para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, inexistindo pagamento, proferiu a seguinte ementa*

(...)

*Portanto, improcedentes as alegações apresentadas quanto à decadência.*

Já em seu Recurso Voluntário, anoto *ipsis litteris* as alegações do Contribuinte, para conferir maior precisão a este julgamento:

***1. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO*** A autoridade singular indeferiu o pleito da recorrente quanto a decadência da constituição do crédito tributário relativa aos fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro a outubro de 1994, argumentando que não houve o pagamento antecipado do tributo devido, não havendo que se falar em homologação e nem aplicação do parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, uma vez que a homologação nada mais é que a declaração de extinção do débito em face do pagamento antecipado, devendo, no caso,

*impor-se a regra do artigo 173 do Código Tributário Nacional, iniciando a contagem do prazo decadencial no / primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Ainda, salientou a apuração de prejuízo fiscal em certos meses do ano-calendário de 1994 e compensação integral do lucro real com prejuízos fiscais de outros meses, não havendo assim, a apuração do imposto devido. Citou, por fim, julgado do Superior Tribunal de Justiça amparando a tese da inocorrência do lançamento por homologação se não houver pagamento, quando a decadência se operaria 10 anos após a ocorrência do fato gerador.*

*Senhores Conselheiros,*

*Como afirma a autoridade monocrática às fls. 401, a recorrente em sua DIRPJ/1995, ano-calendário 1994, fls. 29130 apurou prejuízo fiscal nos períodos de apuração 01194, 02194, 04194, 07194, 08194 e 10194 e apurou lucro real nos períodos de 03194, 05194, 06194 e 09194, compensando integralmente com prejuízos fiscais de outros períodos de apuração. Obviamente, nada restou a recolher com relação ao IRPJ e CSSL destes períodos (fls. 26).*

*Releva ressaltar que o contribuinte cumprindo a legislação tributária federal, Lei no 8.383191, apurou mensalmente no encerramento de cada um dos meses do ano-calendário de 1994 o Lucro Real, restando como resultado a evidência descrita no parágrafo supra (fls. 29130).*

*Assim, coube ao contribuinte a atividade de determinar a obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do imposto e o "quantum" devido, independentemente de notificação da autoridade administrativa, o que de fato ocorreu, exceto em relação ao recolhimento dos tributos, porque nada havia a pagar em obediência à legislação tributária que desobriga a tributação e recolhimento quando houver apuração de prejuízo fiscal e faculta ao contribuinte a compensação de prejuízos fiscais anteriores com lucro real nos meses subsequentes.*

*Portanto, não houve recolhimento de tributo (IRPJ e CSSL) nos meses de fevereiro a outubro de 1994, porque simplesmente não havia o que ser recolhido, mas, este fato não tem o condão de transmutar a regra de decadência do IRPJ/CSSL e lançamentos reflexos da regra estatuída no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional para o artigo 173, inciso I, do mesmo Código, como pretende a autoridade singular.*

*O referido parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional ao fixar o prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador para que a Fazenda Pública se pronuncie no lançamento por homologação, findo o qual está definitivamente extinto o crédito tributário, ressalva deste prazo, tão somente as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o que não é o caso presente.*

*Aliás, este é o entendimento deste Colendo 1º Conselho de Contribuintes, expresso nos seguintes acórdãos: 108-4.211197 — DO 31107197, 4.139 e 4.291197 — DO 03/09/97 e 4.092197 — DO 14110197, 108-4.052197 - DO 01112197, 108-4.974 e 5.093198 - DO 15/06/98 e 108-3697196 e 3.972197 — DO 27105197, senão vejamos pela transcrição deste último:*

(...)

*De sorte, SENHORES CONSELHEIROS, que o lançamento tributário efetuado em 29 de novembro de 1999 não pode alcançar os fatos geradores ocorridos de fevereiro a outubro de 1994, eis que apurados e determinados pelo contribuinte com bases mensais com observância da legislação de regência, estão sujeitos ao lançamento por homologação e foram alcançados pela decadência quinquenal prevista no artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, a contar da ocorrência do fato gerador de cada um dos meses do ano- • calendário de 1994.*

*Via de consequência, é indubitável a imprescindível idade de acolhimento pelos Exmos. da preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública Federal constituir lançamento em relação aos fatos geradores de fevereiro até outubro de 1994.*

Noutro giro, o Voto Vencedor, exposto no Acórdão nº 103-20.868, do extinto Conselho de Contribuintes abordou todos os aspectos de mérito pleiteados pelo Recorrente, negando-lhes provimento com hialina razão (e-fl. 460 à 463):

*O recurso voluntário apresentado traz à baila a questão preliminar da decadência dos lançamentos por homologação, uma vez que o auto de infração foi cientificado em 29/11/1999, o que, aplicada a regra do § 4º do artigo 150 do CTN, **impediria o fisco de constituir os créditos relativos aos fatos geradores ocorridos antes de 29/11/1994.***

*Assim, pretende, a suplicante, que seja declarado nulo o lançamento no que diz respeito aos meses de fevereiro a outubro de 1994, por terem sido atingidos pelo instituto.*

*O art. 149 do CTN preceitua que o lançamento será efetuado e revisto de ofício:*

(...)

*Várias são as interpretações do artigo, extremamente controvertido.*

*Tenho claro, contudo, que a homologação se dá sobre a "antecipação do pagamento", pois é esta a atividade que é dada a conhecer ao sujeito ativo e, do contrário — na ausência do pagamento —, não se haveria que falar nem sequer em lançamento.*

*Portanto, ausente esta atividade, necessária à espécie, nada há a homologar, afastando a incidência do § 4º do artigo 150 para prevalecer o prazo descrito no artigo 173, inciso I, do CTN, qual seja, o de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Desta forma, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, no caso, somente se extinguiria em 1º de janeiro de 2000. Tendo sido efetivado em 29 de novembro de 1999, deve ser considerado legítimo.*

#### **MÉRITO**

***Insurge-se a recorrente contra a glosa de despesas por falta de comprovação, alegando que todas são pertinentes, usuais e normais às atividades da empresa; seus valores são irrelevantes ante a movimentação financeira contabilizada; e, que os documentos são hábeis e idôneos à comprovação das despesas operacionais da sociedade.***

***Nestes autos não se discute a dedutibilidade, tampouco os valores das despesas, mas a comprovação dos lançamentos contábeis efetuados por meio de documentos hábeis e idôneos. O vocábulo "hábil" tem o sentido de "meio legal, amparado pelo direito, para que se intente qualquer coisa" e a palavra "idôneo", o de qualificar "o que é suficiente, eficiente, próprio, ... É tudo o que possui qualidade ou está em condições de atender o objetivo colimado no tocante à responsabilidade, à credibilidade, à solvabilidade" (Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva, 12ª Edição, Forense, pg. 371 e 403, respectivamente).***

***Sem embargo, a comprovação deve ser feita com a primeira via de nota fiscal de compra e venda ou de prestação de serviços, devidamente preenchida, o que, definitiva não ocorreu.***

*Mantém-se o lançamento neste tópico.*

***Também é objeto deste recurso a glosa de despesas indevidas com correção monetária, pois, segundo a autuada, ao recalcular a correção monetária a autoridade fiscal encontrou diferenças favoráveis e desfavoráveis à recorrente, considerando no lançamento, entretanto, somente as segundas.***

*A peça exordial tributou as diferenças apuradas nos meses de janeiro, fevereiro, maio e agosto de 1994, fls. 313/314, e na planilha de fls. 405/407 da decisão de primeira instância constam somente valores cancelados nos meses de maio e agosto.*

***À primeira vista denota equívoco, mas uma verificação nos demonstrativos de cálculo, fls. 295/301, nos leva a concluir pelo acerto do apresentado, levando em conta que houve compensação de 100% do valor tributável encontrado com prejuízos fiscais da empresa de períodos anteriores, no que toca aos fatos geradores ocorridos em janeiro e fevereiro. O crédito tributário relativo à fevereiro —constante da planilha, fl. 405— diz respeito, exclusivamente, à omissão de receitas tributada na forma estabelecida pela Lei nº 8.541, de 1992.***

*Assim é que o pleito aqui apresentado já foi satisfeito na decisão monocrática, não havendo o pressuposto da sucumbência ou mesmo objeto a recorrer.*

*Quanto ao pedido de reconhecimento de reserva oculta, não assiste razão à contribuinte.*

*Verifica-se nos autos, fls. 282/290, que a fiscalização refez o cálculo de correção monetária com base na UFIR, encontrando, em alguns meses, um excedente de despesas contabilizado pela autuada — que foram glosadas — e, noutros, uma despesa de correção monetária a menor.*

*Operada a compensação entre os saldos favoráveis e desfavoráveis —item anterior — não há que se falar em reserva oculta, salvo se a empresa a demonstrasse, fruto de alguma incorreção nos cálculos apresentados, o que não ocorreu.*

*Note-se que, na matéria em lide, o recálculo da correção monetária enfrentou tanto o ativo quanto o patrimônio líquido e a reserva oculta emerge, via de regra, da tributação da correção monetária do ativo não reconhecida na contabilidade do sujeito passivo que, nos lançamentos realizados a mesmo título em períodos posteriores, não é integrada ao patrimônio líquido, desconsiderando-se, deste modo, o saldo devedor que geraria a partir do segundo período objeto da tributação.*

*Não tendo sido este o caso e sem a demonstração e prova por parte da empresa, que limita-se a requerer o pretense direito de forma genérica, nada há que ser corrigido no auto de infração.*

*Finalmente, a base de cálculo do IRRF é descrita no art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, não havendo previsão para a exclusão dos valores das exações relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pelo que deve ser mantida como se encontra originalmente.*

*Deste modo, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso.*

Ultrapassada a preliminar de decadência (a qual já foi devidamente julgada pela CSRF, restando afastada), nota-se que o caso sob exame possui quatro vertentes: a) a contrariedade do Contribuinte à glosa de despesas indevidas; b) a respectiva correção monetária; c) o reconhecimento de reservas ocultas; e d) o lançamento reflexo de IRRF sobre lucros. Insta pontuar que todos esses aspectos foram devidamente rechaçados no Acórdão de piso, segundo se extrai da leitura supra.

#### **a. Glosa de despesas indevidas**

Conforme bem ressaltado alhures, a dedutibilidade das despesas não é objeto de análise recursal. Nem mesmo o quantum referente àquelas. O Recorrente busca contrapor as conclusões da Autoridade *a quo* nos seguintes termos (e-fl. 432):

*Com efeito, todo o documentário glosado, apesar de conter segundas ou terceiras vias (somente quatro notas fiscais) e as demais notas fiscais (quarenta e seis) não conterem a discriminação do destinatário, são pertinentes, usuais e normais às atividades da recorrente. Tais lapsos documentais são meramente formais, decorrentes de falhas funcionais de integrantes da pessoa jurídica, mas o que sobreleva ressaltar é a pertinência das despesas efetivamente ocorridas, bem como os encargos suportados pela autuada. Assim, isto não pode ser base para a imposição tributária, porque injusta sobre todos os aspectos.*

*Enfim, toda a documentação da recorrente, nada tem a ver com recibos avulsos, talões de máquinas registradoras e meros lançamentos desacompanhados de documentação probante como afirma a autoridade monocrática. A única ressalva é um recibo de Tabelionato, que por sua natureza não expede nota fiscal, mas sim recibo de despesas.*

Ou seja, o cerne da objeção é essencialmente material (probatório). Contudo, em que pese o elaborado teor defensivo, não restou comprovada qualquer mácula ao lançamento contábil. Ao contrapô-lo, deve a parte dissidente apontar sua incorreção com efetivos elementos fáticos, o que não foi feito no caso em tela, pois recibos e talões avulsos não dispõem de força probante suficiente a afastar a autuação. Portanto, para que se alcance o pretendido êxito, o pleito deveria ter se lastreado em patente documentação (organizada e categoricamente reunida) apta a sustentar pontualmente o que foi argumentado.

Portanto, não merece ser acolhida a irresignação, mantendo-se o lançamento preconizado.

## **b. Da correção monetária**

Outro aspecto abordado na peça recursal cinge à suposta despesa indevida de correção monetária, leia-se (e-fls. 434)

*A decisão monocrática, por sua vez, às fls. 404, diz "assistir razão em parte à interessada, pois os saldos devedores de correção monetária calculados a menor em alguns meses superam os calculados a maior nos demais meses, e assim ocorre a postergação do imposto apurado dos meses de janeiro, fevereiro, maio, agosto e outubro de 1994, com os apurados nos demais meses do ano-calendário, devendo essa exigência ser excluída da tributação".*

*Na prática, porém, segundo o arrazoado acima da autoridade monocrática e o Demonstrativo do Crédito Mantido (fls. 4051406) da mesma autoridade, verifica-se que foram excluídos da tributação como despesa indevida de correção monetária, os valores de CR\$ 241.175,25 em 31/05/94 e R\$ 162,86 em 31/08/94, os quais referem-se a excesso de correção monetária devedora de balanço, no confronto entre o apurado pelo Fisco e o contribuinte (fls.288/290).*

*Todavia, o pleito da recorrente não foi atendido, qual seja, que as diferenças apontadas no quadro supra transcrito, resultantes de uma apuração a menor efetuada pelo contribuinte e o aquele demonstrado pelo Fisco continua tributado, não tendo sido levado em conta com as demais rubricas apuradas no Auto de Infração.*

*Assim, o lançamento fiscal é injusto e parcial ao Fisco, na medida em que refazendo os cálculos de correção monetária de balanço (CMB), somente considera no lançamento os excessos devedores da CMB, desprezando seus próprios apontamentos quando os valores determinados no confronto (Fisco X Contribuinte) eram favoráveis ao reclamante.*

Noutro giro, o Acórdão n° 103-20.868 analisou com precisão o referido tema. Por concordar integralmente com seu teor, peço vênia para, com base no § 1º do art. 50, da Lei n° 9.784/1999, e no § 3º do artigo 57 do Anexo II do RICARF, extrair trechos daquela decisão onde estão consignados os fundamentos para indeferimento do pleito do Recorrente e adotá-los, desde logo, como complemento das razões de decidir:

*Também é objeto deste recurso a glosa de despesas indevidas com correção monetária, pois, segundo a autuada, ao recalcular a correção monetária a autoridade fiscal encontrou diferenças favoráveis e desfavoráveis à recorrente, considerando no lançamento, entretanto, somente as segundas.*

*A peça exordial tributou as diferenças apuradas nos meses de janeiro, fevereiro, maio e agosto de 1994, fls. 313/314, e na planilha de fls. 405/407 da decisão de primeira instância constam somente valores cancelados nos meses de maio e agosto.*

*À primeira vista denota equívoco, mas uma verificação nos demonstrativos de cálculo, fls. 295/301, nos leva a concluir pelo acerto do apresentado, levando em conta que houve compensação de 100% do valor tributável encontrado com prejuízos fiscais da empresa de períodos anteriores, no que toca aos fatos geradores ocorridos em janeiro e fevereiro. O crédito tributário relativo à fevereiro —constante da planilha, fl. 405 — diz respeito, exclusivamente, à omissão de receitas tributada na forma estabelecida pela Lei n° 8.541, de 1992.*

*Assim é que o pleito aqui apresentado já foi satisfeito na decisão monocrática, não havendo o pressuposto da sucumbência ou mesmo objeto a recorrer.*

### **c. Do reconhecimento de reservas ocultas**

No que concerne ao reconhecimento de reservas ocultas, o Recorrente sustenta que (e-fl. 435):

*No nosso entender, o Fisco em seu mister deve proceder à cobrança dos valores devidos, mas deve também, assegurar ao contribuinte aquilo que é de seu direito, no caso em tela, a recomposição da correção monetária de balanço sobre os valores tributados em um mês (líquido dos tributos e*

*contribuições incidentes), cujos efeitos refletir-se-ão no mês seguinte, sendo conhecido tal procedimento como reserva oculta de correção monetária de balanço.*

*No lançamento, a tributação envolveu desde os meses de fevereiro a dezembro de 1994 e deveria ser recomposta nestes termos, a partir de março de 1994 e assim sucessivamente.*

*O arrazoado da autoridade monocrática de que o Fisco não está obrigado à recomposição do patrimônio líquido, etc, é no mínimo, desrespeitoso ao contribuinte, ao desconhecer dos seus direitos. Num Estado Democrático, ao sujeito ativo são asseguradas as prerrogativas legais, mas isso não pode significar o desconhecimento dos direitos daqueles que têm o dever legal de pagar o tributo.*

*Para que exista uma relação sólida e íntegra entre o Fisco e o contribuinte, esta deve se pautar por uma via de mão dupla, onde ambas as partes tem direitos e obrigações.*

*Assim, pode e deve o Fisco proceder no seu ofício durante os lançamentos tributários, inclusive quanto a este pleito da recorrente, qual seja, a recomposição da correção monetária de balanço advinda da reserva oculta de balanço de rubricas tributadas no mês e que se refletirão no mês seguinte.,*

*Pela correta fundamentação, este é o entendimento deste Conselho, refletido no seguinte acórdão:*

*(...)*

*O pleito em questão deve alcançar, inclusive, a tributação imposta sobre a rubrica de omissão de receita por saldo credor de caixa, que lançado sob o pálio da Lei nº 8.541/92, artigo 43, parágrafo 2º, entendia que "o valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo."*

*Apesar da discordância da autoridade monocrática de que conforme o artigo 144 do Código Tributário Nacional, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, sendo que a retroatividade da lei nova mais benigna, prevista no artigo 106, II, "C", do Código Tributário Nacional atinge apenas as penalidades.*

*Tal dispositivo é de caráter altamente ilegal (artigo 43, parágrafo 2º da Lei nº 8.541/92) , quanto mais que a contabilidade do contribuinte está em condições de demonstrar o lucro real inclusive pelas adições tributárias imputadas pelo Fisco.*

*Tanto é verdade, que o dispositivo em tela foi revogado pelos artigos 24 e 36 da Lei nº 9.249/95, sendo que o artigo 24 manda lançar a omissão de receita de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período*

*base da omissão e, no nosso entender a retroatividade benigna deve ser aplicada ao caso, porque o artigo 144, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional assim prescreve, e por tratar-se de nova forma de apuração de imposto, in verbis:*

(...)

*Assim, requer-se que ao lançamento tributário sejam considerados os reflexos das parcelas tributadas num mês, líquidas dos tributos sobre elas incidentes, resultando patrimônio líquido, de sorte que sobre este seja calculado a correção monetária de balanço devedora, a fim de amortizar a tributação imposta no mês subsequente e assim sucessivamente, de março a dezembro de 1994.*

Outrossim, o Acórdão nº 103-20.868 cuidou de rebater com precisão o aludido tema, pelo que sigo tal vertente em totalidade:

*Quanto ao pedido de reconhecimento de reserva oculta, não assiste razão à contribuinte.*

*Verifica-se nos autos, fls. 282/290, que a fiscalização refez o cálculo de correção monetária com base na UFIR, encontrando, em alguns meses, um excedente de despesas contabilizado pela atuada — que foram glosadas — e, noutros, uma despesa de correção monetária a menor.*

*Operada a compensação entre os saldos favoráveis e desfavoráveis —item anterior — não há que se falar em reserva oculta, salvo se a empresa a demonstrasse, fruto de alguma incorreção nos cálculos apresentados, o que não ocorreu.*

*Note-se que, na matéria em lide, o recálculo da correção monetária enfrentou tanto o ativo quanto o patrimônio líquido e a reserva oculta emerge, via de regra, da tributação da correção monetária do ativo não reconhecida na contabilidade do sujeito passivo que, nos lançamentos realizados a mesmo título em períodos posteriores, não é integrada ao patrimônio líquido, desconsiderando-se, deste modo, o saldo devedor que geraria a partir do segundo período objeto da tributação.*

*Não tendo sido este o caso e sem a demonstração e prova por parte da empresa, que limita-se a requerer o pretense direito de forma genérica, nada há que ser corrigido no auto de infração.*

Aliás, o posicionamento firmado desde a decisão monocrática da DRJ nº 96/2001 já era consentânea com o presente caso (e-fl. 418), o qual reforça a ausência de lastro probatório produzido pelo Contribuinte a seu favor:

*Quanto à "Reserva Oculta", cumpre esclarecer que o fisco não está obrigado à recomposição do patrimônio líquido para considerar os efeitos da correção monetária em períodos seguintes, os ajustes contábeis, eventualmente cabíveis, em razão das irregularidades levantadas, são de responsabilidade exclusiva do contribuinte, não cabendo ao fisco estender-se para valores outros não alcançados pela ação fiscal, sendo inadmissível a utilização de correção monetária, num período*

*posterior, dos pretendidos acréscimos ao patrimônio líquido, para compensar, retroativamente, a matéria tributável apurada em período anterior.*

De arremate, a suposta ilegalidade, como se sabe, não pode ser objeto de apreciação desde Conselho Recursal, tendo em vista a vedação de pronunciamento sobre a constitucionalidade (ainda que reflexa) de dispositivos legais, conforme disposto na Súmula CARF nº 02: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

#### **d. Do lançamento reflexo de IRRF sobre lucros distribuídos**

Ademais, o Contribuinte finaliza seu teor recursal com pedido alusivo ao lançamento reflexo de IRRF sobre os lucros considerados automaticamente distribuídos (e-fls. 438 e 439):

*A imposição do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre Lucros Considerados Automaticamente Distribuídos prevista na Lei no 8.541/92, afigura-se como altamente danosa ao contribuinte, eis que a própria legislação tributária federal reconheceu a improcedência da tributação e a revogou com a edição da Lei na 9.249/95, em seus artigos 10, 24 e 36.*

*De sorte que a apuração de eventuais omissões de receita ou redução do lucro líquido não mais sofre tributação como lucro automaticamente distribuído, sendo que a manutenção da atual exigência, representará um ônus indevido e injusto ante uma nova legislação tributária, que despreza tal tributo.*

*É de se entender que a dinâmica da legislação tributária é no sentido de amoldar-se às novas exigências sociais, acomodando situações do Erário Público e dos contribuintes, de modo a evitar-se aos segundos ônus indevidos e propiciar ao primeiro o suprimento de necessidades de recursos.*

*Portanto, nada impede que se reconheça a retroatividade benigna prevista pelo parágrafo 1º do artigo 144 do Código Tributário Nacional, por se tratar de nova forma de APURAÇÃO DO IMPOSTO, como a própria autoridade monocrática entendeu no 5º parágrafo, às fls. 405 do seu arrazoado, a fim de excluir do lançamento todo o crédito tributário oriundo do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre Lucros Considerados Automaticamente Distribuídos pela Pessoa Jurídica, como maneira de evitar ônus indevidos à recorrente e também por ser medida de justiça fiscal.*

*Se, eventualmente, não for este o entendimento deste Egrégio Conselho, o que requer a recorrente é que da base de cálculo do lucro considerado automaticamente distribuído sejam excluídas as parcelas dos tributos e contribuições do IRPJ, CSSL, PIS e COFINS.*

*Este pleito é baseado no artigo 24, parágrafo 2º da Lei no 9.249/95 e cujas parcelas o próprio Fisco está a exigir no auto de infração.*

Contudo, não assiste razão ao Recorrente. Isso porque o Direito Tributário faz valer a máxima do *tempus regit actum*, devendo o fato gerador obedecer à regra matriz de incidência tributária contemporânea à sua formação. Esta também foi a compreensão formulada no voto vencedor do Acórdão de piso, o qual manteve a aplicação da legislação correta (e-fl. 463):

*Finalmente, a base de cálculo do IRRF é descrita no art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, não havendo previsão para a exclusão dos valores das exações relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pelo que deve ser mantida como se encontra la originalmente.*

Por fim, vale rememorar que a retroatividade da lei mais benéfica (art. 106 do CTN) aplica-se apenas às penalidades, e não à forma de apuração dos tributos. E, nesse aspecto, a decisão monocrática 096/2001 também foi acertada em seu conteúdo (e-fl. 419)

*O lançamento de IRRF é decorrente da mesma matéria apurada em relação ao IRPJ - omissão de receita por saldo credor de caixa e custos e despesas não comprovados.*

*A impugnante alega estar o auto de infração fundamentado em legislação que, quando da sua lavratura, em 01/10/1998, já estava revogada, o que em nada lhe beneficia.*

*É que, conforme disposto no art. 144 do Código Tributário Nacional, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*Assim, e tendo em vista tratar-se dos períodos de apuração no ano-calendário de 1994, agiu com acerto a fiscalização ao formalizar a exigência com base no art. 44 da Lei nº 8,541/1992, tendo em vista ter tal artigo vigido até 31/12/1995, revogado que foi pelo art. 36,. IV, da Lei nº 9.249/1995, com efeitos a partir de 01/01/1996.*

*Vale reprimir o que já foi dito em relação ao IRPJ, de que a retroatividade da lei nova mais benigna, prevista no art, 106, II, "c", do CTN atinge apenas as penalidades, o que não é o caso, por se tratar de forma de apuração do imposto, ou seja, do IRRF devido em face da presunção legal absoluta da automática transferência aos sócios dos recursos representados pela omissão de receitas e pela diferença verificada na determinação do resultado da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido.*

*Dessa forma, e tendo em vista ter sido a matéria tributável parcialmente confirmada, em relação ao lançamento de IRPJ, principal, é de se manter o lançamento de IRRF, decorrente, ante a íntima relação de causa e efeito, prosseguindo-se na exigência correspondente.*

Processo n.º 10940.001810/99-49  
Acórdão n.º **1002-000.493**

**S1-C0T2**  
Fl. 901

---

### **Dispositivo**

Ante o exposto, voto para conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira