



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

---

|                    |                                            |
|--------------------|--------------------------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 10945.003241/2005-17                       |
| <b>Recurso nº</b>  | 153.803 Voluntário                         |
| <b>Matéria</b>     | IRPJ e OUTOS - EX.: 2000                   |
| <b>Acórdão nº</b>  | 105-17.272                                 |
| <b>Sessão de</b>   | 16 de outubro de 2008                      |
| <b>Recorrente</b>  | BOHEMIA EXPORTADORA DE MANUFATURADOS LTDA. |
| <b>Recorrida</b>   | 2a. TURMA/DRJ-CURITIBA/PR                  |

---

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE  
PESSOA JURÍDICA - IRPJ

EXERCÍCIO: 2000

Assunto: IRPJ

NULIDADE - INTIMAÇÃO POSTAL DO  
REPRESENTANTE CONSTITUÍDO - VALIDADE  
- Em atenção ao princípio da instrumentalidade das  
formas, se o sócio-administrador se recusa a receber o  
auto de infração por via postal, e se o representante  
constituído da empresa foi efetivamente cientificado  
do auto de infração e demais documentos, ainda que  
por via postal, e se ele tem legitimidade para tomar  
ciência de atos emitidos pela Receita Federal, em  
nome do contribuinte, cientificado está o contribuinte.

DECADÊNCIA - A inexistência de pagamento de  
tributo, em relação à receita omitida, que deveria ter  
sido lançado por homologação enseja a prática do  
lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no  
artigo 149 do CTN, cujo termo de início do prazo  
decadencial desloca-se para o primeiro dia do  
exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter  
sido efetuado.

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE  
PESSOA JURÍDICA - IRPJ

EXERCÍCIO: 2000

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE  
CAIXA - RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA  
EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS  
LANÇADOS A DÉBITO DESTA CONTA -

LANÇAMENTO PROCEDENTE - Correto o lançamento, a título de omissão de receitas por saldo credor de caixa, quando há cheques emitidos pelo contribuinte, compensados por instituição bancária, lançados a débito da Conta Caixa como recurso, sem a correspondente saída de caixa para o pagamento do gasto, situação esta que autoriza a recomposição do Caixa, via exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos.

SALDO CREDOR DE CAIXA -  
ADIANTAMENTOS DE CLIENTES -  
RECEBIMENTO NÃO COMPROVADO DE  
CRÉDITOS JUNTO A CLIENTES NO EXTERIOR -  
PASSIVO FICTÍCIO - MANUTENÇÃO DE  
OBRIGAÇÕES JÁ VENCIDAS - FALTA DE  
COMPROVAÇÃO - LANÇAMENTO  
PROCEDENTE - Correto o lançamento baseado em omissão de receitas por saldo credor de caixa, por adiantamentos de clientes, recebimento não comprovado de créditos junto a clientes no exterior e passivo fictício, quando o contribuinte deixa de comprovar, por documentação hábil e idônea, o efetivo ingresso de recursos, lançados a débito da conta Caixa, nem a existência do direito a receber, nem o efetivo ingresso dos recursos no país, nem a quitação da obrigação, supostamente realizada em períodos posteriores.

GLOSA DE DESPESAS - PAGAMENTO DE JUROS DECORRENTES DE EMPRÉSTIMO - APROPRIAÇÃO DE DESPESAS RELATIVAS A ANOS ANTERIORES - LANÇAMENTO PROCEDENTE - Correta a glosa de despesa referente a pagamento de juros de empréstimo, quando o contribuinte apropria num mesmo período, parcelas que são apropriáveis a anos anteriores, sem observância, portanto, do regime de competência na contabilização dessas despesas.

MULTA ISOLADA - Caracterizada a falta de recolhimento obrigatório do imposto devido por estimativa, mantém-se a exigência da multa isolada por estimativa não recolhida.

MULTA QUALIFICADA - ALEGAÇÃO DE PRONTO ATENDIMENTO ÀS SOLICITAÇÕES DO FISCO - IRRELEVÂNCIA - A diligência do contribuinte em atender prontamente as autoridades fiscais é idônea para excluir a multa agravada, mas não é apta para afastar a multa qualificada, cuja



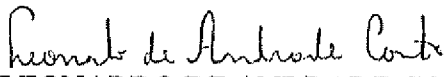
incidência se afere pela conduta do contribuinte à época do fato gerador.

MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTOS - CONCOMITÂNCIA - Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, reduzir a multa de ofício para 75% e, dar provimento ao recurso para acolher a decadência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello (Relator), Wilson Fernandes Guimarães e Waldir Veiga Rocha. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira.

  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

  
MARCOS RODRIGUES DE MELLO – Relator

  
ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA - Redator Designado

EDITADO EM: 12 NOV 2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Paulo Jacinto do Nascimento, Marcos Rodrigues de Mello, Leonardo Henrique M. de Oliveira, José Carlos Passuello e José Clóvis Alves (Presidente da Câmara na data do julgamento).

## Relatório

Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.

2. O auto de infração de IRPJ (fls.291/297) exige o recolhimento de R\$ 161.178,45 de imposto e R\$ 241.767,68 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 279/290:

- Omissão de Receitas – Saldo credor de caixa: no período de 12/2000. Enquadramento legal no art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso I e 288 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99. Multa de 150%;
- Omissão de Receitas – Passivo Fictício: no período de 12/2000. Enquadramento legal no art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 40 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso II e 288 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99. Multa de 150%;
- Custos ou Despesas não Comprovadas – Glosa de Despesas: no período de 12/2000. Enquadramento legal nos arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99. Multa de 150%;
- Multas Isoladas – Falta de Recolhimento do IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada: nos períodos de 101/2000, 02/2000, 03/2000, 04/2000, 10/2000 e 12/2000. Enquadramento legal nos arts. 222, 843 e 957, parágrafo único, inciso IV do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99.

3. O auto de infração do PIS (fls.298/302) exige o recolhimento de R\$ 4.363,68 de imposto e R\$ 6.545,50 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 279/290:

- PIS sobre Omissão de Receita – Falta/Insuficiência do PIS: nos períodos de 01/2000 a 12/2000. Enquadramento legal nos arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; art. 24, § 2º da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Multa de 150%;

4. O auto de infração da Cofins (fls.303/307) exige o recolhimento de R\$ 20.140,17 de imposto e R\$ 30.210,23 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 279/290:



- Cofins – Omissão de Receita: nos períodos de 01/2000 a 12/2000. Enquadramento legal no art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; art. 24, § 2º da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858, de 29 de junho de 1999 e suas reedições. Multa de 150%;

5. O auto de infração de CSLL (fls.308/312) exige o recolhimento de R\$ 67.184,15 de imposto e R\$ 100.776,22 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 279/290:

- CSLL – Falta de Recolhimento da CSLL: no período de 12/2000. Enquadramento legal nos arts. 2º e §§ da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 29 de junho de 1999 e reedições. Multa de 150%;
- CSLL - Omissão de Receita (CSLL sobre Receitas Omitidas): no período de 12/2000. Enquadramento legal nos arts. 2º e §§ da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; 19 e 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 29 de junho de 1999 e reedições. Multa de 150%;

6. Cientificada em 21/12/2005, conforme AR de fl. 316, tempestivamente, em 20/01/2006, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 321/340, através de representante legal, conforme fls. 125/126, que se resume a seguir:

a. Preliminarmente, argüi a nulidade da intimação, com base no art. 23 do Decreto 70.235/1972, que prevê, para o caso de mandatário ou preposto do sujeito passivo, a intimação pessoal, já que a postal é admitida apenas no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. No presente caso, em razão da empresa impugnante estar inativa, o domicílio tributário poderia ser o do representante legal da empresa;

b. Ainda em preliminares, requer a declaração da decadência do crédito tributário;

c. No mérito, contesta a configuração do saldo credor de caixa a título de cheques emitidos e incluídos como ingressos na conta caixa, já que os depósitos e cheques emitidos, apesar de significar um princípio de presunção de rendimentos, não representa o próprio rendimento. A simples emissão do cheque não constitui por si só, fato gerador do imposto de renda, situação que depende de comprovado nexo causal entre o valor sacado e fato que representa omissão de rendimentos. Não havendo cortejo com as receitas declaradas pelo contribuinte em sua escrita, esses valores constituem meros indícios de omissão de receita, não podendo, contudo, firmar-se como presunção legal de omissão de receitas;



d. Com relação aos adiantamentos recebidos de clientes, alega que o simples fato de receber esses adiantamentos não caracteriza a hipótese de incidência tributária de qualquer tipo de tributo. Não há motivo algum para considerar esses valores como omissão de receita, pois, todos os valores recebidos de adiantamento foram posteriormente faturados e lançados na escrita como ingresso de receitas, ou seja, houve o oferecimento da receita para tributação;

e. No que se refere ao recebimento não comprovado de créditos junto a clientes do exterior, afirma que pelo entendimento do fiscal autuante, as empresas podem operar apenas com recebimentos de venda de mercadorias à vista, caso venda à prazo ou receba antecipado tais valores devem ser desconsiderados. Os valores que constam a receber no mês de janeiro de 2000, certamente referem-se a vendas a prazo efetuadas anteriormente e não recebidas, ou seja, vendeu no ano de 1999, ofereceu à tributação e pagou todos os impostos incidentes sobre a operação. Recebeu o que lhe era de direito no ano de 2000, e o fiscal, sem qualquer motivo aceitável exclui tais valores. Caso esses valores, na época da venda tivessem sido contabilizados à vista, os mesmos teriam entrado na conta caixa; mas como foi uma venda à prazo, o fiscal achou por bem não considerar os valores recebidos;

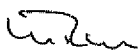
f. Quanto à glosa de despesas, diz que, no ano de 2000, houve pagamento de empréstimo junto à empresa L.G.V Transportes Ltda, do principal e dos juros, conforme provas produzidas, ou seja, recibo de pagamento.

g. Reclama que, em relação ao passivo fictício, a empresa comprou mercadorias da empresa Hugo Cini S/A, mas não pagou por elas no ano de 2000, sendo que o fiscal sequer intimou aquela empresa para se manifestar sobre suas vendas;

h. Protesta contra a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ mensal/estimativa, já que a empresa não deixou de recolher os impostos citados pelo fiscal, tratando-se, na verdade, de entendimento diverso, ou seja, a empresa apurou a estimativa nos moldes que julgava correto, não podendo agora ajustar os valores, cobrar imposto e multa sobre esses ajustes e ainda cobrar multa isolada por falta de recolhimento de valores ajustados;

i. Repudia a aplicação da multa de 150%, pois o fiscal entendeu, equivocadamente, e sem qualquer prova que a empresa agiu dolosamente, com o intuito de sonegar informações ao fiscal. Tal assertiva não pode prosperar, pois a impugnante ofereceu ao fiscal todas as informações necessárias, tanto oferecendo a tributação de suas receitas, quanto as informações necessárias e obrigações acessórias;

A decisão recorrida foi ementada como abaixo:



Exercício: 2000

Ementa: NULIDADE. INTIMAÇÃO POSTAL DO REPRESENTANTE CONSTITUÍDO. VALIDADE

Em atenção ao princípio da instrumentalidade das formas, se o sócio-administrador se recusa a receber o auto de infração por via postal, e se o representante constituído da empresa foi efetivamente cientificado do auto de infração e demais documentos, ainda que por via postal, e se ele tem legitimidade para tomar



ciência de atos emitidos pela Receita Federal, em nome do contribuinte, cientificado está o contribuinte.

#### DECADÊNCIA.

A inexistência de pagamento de tributo, em relação à receita omitida, que deveria ter sido lançado por homologação enseja a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no artigo 149 do CTN, cujo termo de início do prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000

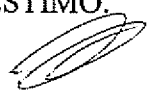
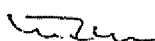
Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DESTA CONTA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Correto o lançamento, a título de omissão de receitas por saldo credor de caixa, quando há cheques emitidos pelo contribuinte, compensados por instituição bancária, lançados a débito da Conta Caixa como recurso, sem a correspondente saída de caixa para o pagamento do gasto, situação esta que autoriza a recomposição do Caixa, via exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos.

SALDO CREDOR DE CAIXA.  
ADIANTAMENTOS DE CLIENTES.  
RECEBIMENTO NÃO COMPROVADO DE  
CRÉDITOS JUNTO A CLIENTES NO EXTERIOR.  
PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO DE  
OBRIGAÇÕES JÁ VENCIDAS. FALTA DE  
COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO  
PROCEDENTE.

Correto o lançamento baseado em omissão de receitas por saldo credor de caixa, por adiantamentos de clientes, recebimento não comprovado de créditos junto a clientes no exterior e passivo fictício, quando o contribuinte deixa de comprovar, por documentação hábil e idônea, o efetivo ingresso de recursos, lançados a débito da conta Caixa, nem a existência do direito a receber, nem o efetivo ingresso dos recursos no país, nem a quitação da obrigação, supostamente realizada em períodos posteriores.

GLOSA DE DESPESAS. PAGAMENTO DE JUROS  
DECORRENTES DE EMPRÉSTIMO.



APROPRIAÇÃO DE DESPESAS RELATIVAS A ANOS ANTERIORES. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Correta a glosa de despesa referente a pagamento de juros de empréstimo, quando o contribuinte apropria num mesmo período, parcelas que são apropriáveis a anos anteriores, sem observância, portanto, do regime de competência na contabilização dessas despesas.

MULTA ISOLADA.

Caracterizada a falta de recolhimento obrigatório do imposto devido por estimativa, mantém-se a exigência da multa isolada por estimativa não recolhida.

MULTA QUALIFICADA. ALEGAÇÃO DE PRONTO ATENDIMENTO ÀS SOLICITAÇÕES DO FISCO. IRRELEVÂNCIA.

A diligência do contribuinte em atender prontamente as autoridades fiscais é idônea para excluir a multa agravada, mas não é apta para afastar a multa qualificada, cuja incidência se afere pela conduta do contribuinte à época do fato gerador.

MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA.

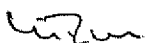
Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido.

O recorrente foi cientificada da decisão DRJ em 12/04/2006 e apresentou recurso em 12/05/2006.

Preliminarmente, argüi a nulidade da intimação, com base no art. 23 do Decreto 70.235/1972, que prevê, para o caso de mandatário ou preposto do sujeito passivo, a intimação pessoal, já que a postal é admitida apenas no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. No presente caso, em razão da empresa impugnante estar inativa, o domicílio tributário poderia ser o do representante legal da empresa;

Ainda em preliminares, requer a declaração da decadência do crédito tributário;

No mérito, contesta a configuração do saldo credor de caixa a título de cheques emitidos e incluídos como ingressos na conta caixa, já que os depósitos e cheques emitidos, apesar de significar um princípio de presunção de rendimentos, não representa o próprio rendimento. A simples emissão do cheque não constitui por si só, fato gerador do imposto de



renda, situação que depende de comprovado nexso causal entre o valor sacado e fato que representa omissão de rendimentos. Não havendo cortejo com as receitas declaradas pelo contribuinte em sua escrita, esses valores constituem meros indícios de omissão de receita, não podendo, contudo, firmar-se como presunção legal de omissão de receitas;

Com relação aos adiantamentos recebidos de clientes, alega que o simples fato de receber esses adiantamentos não caracteriza a hipótese de incidência tributária de qualquer tipo de tributo. Não há motivo algum para considerar esses valores como omissão de receita, pois, todos os valores recebidos de adiantamento foram posteriormente faturados e lançados na escrita como ingresso de receitas, ou seja, houve o oferecimento da receita para tributação;

No que se refere ao recebimento não comprovado de créditos junto a clientes do exterior, afirma que pelo entendimento do fiscal autuante, as empresas podem operar apenas com recebimentos de venda de mercadorias à vista, caso venda à prazo ou receba antecipado tais valores devem ser desconsiderados. Os valores que constam a receber no mês de janeiro de 2000, certamente referem-se a vendas a prazo efetuadas anteriormente e não recebidas, ou seja, vendeu no ano de 1999, ofereceu à tributação e pagou todos os impostos incidentes sobre a operação. Recebeu o que lhe era de direito no ano de 2000, e o fiscal, sem qualquer motivo aceitável exclui tais valores. Caso esses valores, na época da venda tivessem sido contabilizados à vista, os mesmos teriam entrado na conta caixa; mas como foi uma venda à prazo, o fiscal achou por bem não considerar os valores recebidos;

Quanto à glosa de despesas, diz que, no ano de 2000, houve pagamento de empréstimo junto à empresa L.G.V Transportes Ltda, do principal e dos juros, conforme provas produzidas, ou seja, recibo de pagamento.

Reclama que, em relação ao passivo fictício, a empresa comprou mercadorias da empresa Hugo Cini S/A, mas não pagou por elas no ano de 2000, sendo que o fiscal sequer intimou aquela empresa para se manifestar sobre suas vendas;

Protesta contra a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ mensal/estimativa, já que a empresa não deixou de recolher os impostos citados pelo fiscal, tratando-se, na verdade, de entendimento diverso, ou seja, a empresa apurou a estimativa nos moldes que julgava correto, não podendo agora ajustar os valores, cobrar imposto e multa sobre esses ajustes e ainda cobrar multa isolada por falta de recolhimento de valores ajustados;

Repudia a aplicação da multa de 150%, pois o fiscal entendeu, equivocadamente, e sem qualquer prova que a empresa agiu dolosamente, com o intuito de sonegar informações ao fiscal. Tal assertiva não pode prosperar, pois a impugnante ofereceu ao fiscal todas as informações necessárias, tanto oferecendo a tributação de suas receitas, quanto as informações necessárias e obrigações acessórias;

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Relator

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Inicialmente me manifesto sobre a nulidade alegada pelo recorrente. Utilizo os argumentos da decisão recorrida, com os quais concordo>

Preliminarmente, a impugnante argüi a nulidade da intimação, com base no art. 23 do Decreto 70.235/1972, que prevê, para o caso de mandatário ou preposto do sujeito passivo, a intimação pessoal, já que a postal é admitida apenas no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. No presente caso, em razão da empresa impugnante estar inativa, o domicílio tributário poderia ser o do representante legal da empresa.

Afirma ainda que o advogado da impugnante, por estar em período de recesso forense, de 20/12/2005 a 06/01/2006, somente tomou conhecimento do auto de infração no dia 09/01/2006, data em que informou o representante legal da empresa dos fatos ocorridos. Assim requer que seja declarada a nulidade da intimação postal, em razão de não ser remetida a mesma para o endereço do representante legal da impugnante.

A autoridade fiscal, à fl 315, justifica a forma de intimação postal pelas dificuldades encontradas para efetivar a ciência pessoal do representante legal da empresa, tendo em vista a situação de inatividade em que se encontra desde o ano calendário de 2004. Assim, foram enviados os documentos, via postal, para o endereço da empresa, do advogado constituído por procuração, do sócio administrador e para o sócio cotista da empresa. Conforme se verifica à fls. 316/319, a correspondência endereçada ao sócio administrador, Sr. Gilberto Mezomo, foi recusada, e a enviada ao sócio Luiz Marcelo Mezomo retornou por motivo de destinatário desconhecido. Já os documentos endereçados ao procurador do contribuinte Luiz Eduardo da Silva, constituído durante a ação fiscal, conforme fls. 125/126, foi recebido em 21/12/2005.

A impugnante se apega à literalidade do disposto no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou*



*b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo*

Como se percebe, a intimação pessoal não é a única forma de dar ciência das intimações ao contribuinte, nem é modalidade preferível às demais. Em outros termos, a autoridade fiscal pode utilizar-se tanto da intimação pessoal como as previstas no inciso II e III, ou seja, a intimação postal, telegráfica ou por qualquer outro meio, ou até mesmo por meio eletrônico. Essa diversidade de meios de comunicação permite concluir que o legislador não pretendeu delimitar ou restringir as formas de intimação, mas, ao contrário, admitiu a existência e permitiu o uso de outros meios. É nítida aqui a inspiração no princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual as formalidades perdem relevância em face da obtenção da finalidade do ato, conforme ensinam os processualistas Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, na obra Teoria Geral do Processo, 17ª edição, 2001, Editora Malheiros, São Paulo, pg. 343:

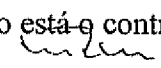
*O princípio da instrumentalidade das formas quer que só sejam anulados os atos imperfeitos se o objetivo não tiver sido atingido (o que interessa afinal, é o objetivo do ato, não o ato em si mesmo). [...] Estatuindo a lei que a consecução do objetivo visado pela determinação da forma processual faz com que o ato seja válido ainda se praticado contra a exigência legal (CPC, art. 244).*

Ora, a finalidade do ato, aqui discutida, só pode ser a eficácia da ciência do contribuinte, que pode ser obtida de várias formas: pessoalmente, por via postal, via telegráfica, meio eletrônico ou qualquer outro meio. Não haveria nenhuma dúvida quanto à validade da ciência, caso o representante constituído da empresa tivesse recebido a correspondência em mãos. Por que motivo, então, não poderia receber os documentos pelo Correio? Se, sabidamente, o endereço do contribuinte constante nos cadastros da SRF era ineficaz para efeito de ciência de intimações, já que a empresa estava inativa, e se prevalecesse o entendimento de que a ciência via postal somente caberia se endereçado ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, então o fisco estaria impossibilitado de utilizar-se dos Correios para promover suas intimações, o que não é razoável.

Além disso, não há o menor motivo para questionar a legitimidade do destinatário da correspondência para recebê-la, eis que foi regularmente constituído durante a fiscalização, constando, expressamente, no instrumento procuratório de fl. 126, poderes para “receber intimações, citações e notificações, [...] Podendo enfim, dito procurador, usar de todos os demais poderes necessários ao mais completo desempenho do presente mandato, inclusive substabelecer, se convier, junto à Receita Federal”.

Há que se ressaltar ainda que a impugnante reconhece que, em razão da empresa impugnante estar inativa, o domicílio tributário poderia ser o do representante legal da empresa. Ocorre que o auditor fiscal tentou efetivar a ciência ao auto de infração ao sócio administrador, Sr. Gilberto Mezomo, enviando os documentos por via postal, mas a correspondência foi recusada.

Assim, em atenção ao princípio da instrumentalidade das formas, se o representante constituído da empresa foi efetivamente cientificado do auto de infração e demais documentos, e se ele tem legitimidade para tomar ciência de atos emitidos pela Receita Federal, em nome do contribuinte, cientificado está o contribuinte.



Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso no que se refere à arguição de nulidade na intimação.

Quanto à decadência alegada, torna-se necessário, a priori, analisar o cabimento da aplicação da multa qualificada de 150%, o que levaria à necessidade de aplicação do art. 173 do CTN.

Vejamos a motivação da fiscalização ao aplicar a multa qualificada. Ela consta do termo de verificação de fls. 289:

“O contribuinte, conforme demonstrado no curso do processo, ao não possuir recursos para suprir suas necessidades de caixa, resultando em saldo credor da conta caixa, ao não declarar em sua DIPJ/2001 – ano-calendário de 2000 (fls. 20 a 53), receitas auferidas de suas atividades, consubstanciadas por saldo credor de caixa; ao apropriar incorretamente os juros pagos à empresa LGV transportes, reduzindo seu lucro tributável, e ao manter saldo indevido em conta do passivo, omitindo pagamentos, omitiu informações e receitas às autoridades fazendárias. Estes fatos demonstram, em tese, o intuito do contribuinte de cometer crime tributário ao omitir declaração sobre fatos para eximir-se, parcial ou totalmente, do pagamento de tributos.

O evidente intuito de fraude consiste na manifestação dolosa do sujeito passivo em ocultar da autoridade fiscal parte de suas operações e de seu lucro tributável, e o conjunto de fatos levantados no procedimento fiscal conduzem à conclusão de que, em tese, o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte, que não apresentou documentação comprobatória que justificasse os cheques emitidos e incluídos como ingressos em caixa, não apresentou documentação comprobatória do efetivo ingresso de recursos de adiantamento de clientes, e de recebimentos de valores de clientes relativos a exercícios anteriores, não apresentou contratos e justificativa para a apropriação de juros de empréstimo, que foram apropriados indevidamente como incorridos apenas no ano-base, não apresentou documentação comprobatória de origem de saldo em conta de passivo, caracterizando passivo fictício, tudo isso no ano calendário de 2000.”

Das motivações acima, entendo que a única que poderia justificar a aplicação da multa qualificada é a inclusão de cheques de sua própria emissão como origem (lançamento a débito na conta caixa)., sem demonstrar que tenham sido utilizados par pagamento de despesas contabilizadas pelo contribuinte.

Ao analisar a planilha de fls. 270, verifica-se que, após reconstituição do caixa, verifica-se saldos credores nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, julho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2000. Confirma-se com isso que o contribuinte, de forma reiterada e consciente, manipulou os lançamentos realizados à débito da conta caixa com o intuito de evitar que transparecesse o saldo credor, fato presuntivo de omissão de receitas. A existência de saldo credor em apenas em momento pode ser justificada por mero erro justificável, mas a reiterada prática, demonstra o dolo no procedimento do contribuinte, o que justifica a aplicação da multa qualificada.

Diante do exposto, voto no sentido de manter a aplicação da multa qualificada de 150%.

Mantida a multa qualificada, aplica-se o art. 173 do CTN no que se refere ao prazo decadencial, que inicia sua contagem em 01/01/2001, para os fatos geradores de PIS e



COFINS e 01/01/2002 para o IRPJ e para a CSLL. Tendo sido dado ciência do lançamento em 21/12/2005, não há se falar em decadência do lançamento,

Passo, então, a analisar o mérito.

Trago abaixo os argumentos da decisão recorrida sobre a matéria saldo credor de caixa:

**“Saldo credor de caixa. Cheques emitidos e incluídos como ingressos na conta caixa.**

7. A demandante explica que, ao emitir cheques para pagar seus fornecedores, despesas e impostos, contabilizava seus pagamentos contra a conta caixa e quando da compensação dos cheques, lançava os mesmos também contra essa conta, independentemente da forma que a mesma havia sido pagas, dinheiro, cheque próprio ou de terceiros (prática comum).

8. Exemplifica que, conforme fl.151, houve lançamento do cheque n.º 125 no valor de R\$ 42.799,68, logo em seguida o pagamento para a empresa IBA Sudeste RJ no valor de R\$ 42.799,68 – ambos os lançamentos tiveram contrapartida na conta caixa. Logicamente o referido cheque foi utilizado para pagamento daquele fornecedor, mas como era de praxe, foram lançados tanto a contrapartida do cheque (banco) como do pagamento do fornecedor de mercadorias contra a conta caixa.

9. Entende que os depósitos e cheques emitidos, apesar de significar um princípio de presunção de rendimentos, não representa o próprio rendimento. A simples emissão do cheque não constitui por si só, fato gerador do imposto de renda, situação que depende do comprovado nexo causal entre o valor sacado e fato que apresenta omissão de rendimentos. Não havendo cotejo com as receitas declaradas pelo contribuinte em sua escrita, esses valores constituem meros indícios de omissão de receitas, não podendo, contudo, firmar-se como presunção legal de omissão de receitas.

10. Alega que a soma dos cheques emitidos totalizam R\$ 494.579,36, que representa pouco mais de 28% da receita bruta com vendas. Observa ainda que os cheques juntados no presente processo foram preenchidos por um punho e nominado por outro, ficando claro que a pessoa que preencheu o cheque não foi a mesma que nominou, reforçando mais a tese defendida pela impugnante.

11. Considera totalmente improcedente a pretensão do fisco, já que não há como considerar que esses valores representam omissão de receita, pois não houve provas suficientes pelo servidor público que viesse a configurar essa situação, e a receita declarada e a origem do ingresso na conta bancária, devidamente comprovados pela impugnante, deixa claro que o referido valor não se caracteriza como omissão de receita.

12. Analisemos, de outra parte, as justificativas da autoridade fiscal.

13. Através do Termo de Intimação Fiscal n.º 894, o contribuinte foi intimado a apresentar cópias de uma relação de cheques, justificando o destino dado a cada um, e documentação pertinente, assim como o motivo de os mesmos terem sido incluídos como ingressos na conta caixa. Na resposta, às fls. 129/131, o contribuinte apresentou cópias dos cheques e informa que os mesmos foram utilizados para pagamentos da empresa (fornecedores, tributos, despesas e demais gastos), e lançados contra a conta caixa, mas não apresentou

documentação comprobatória de suas alegações, nem correlacionou os beneficiários dos cheques com as despesas ou pagamentos efetuados, e tampouco demonstrou a contabilização daquelas despesas ou pagamentos.

14. O auditor fiscal observou que constam como beneficiários dos cheques algumas empresas comerciais com as quais o contribuinte não manteve nenhuma relação comercial em 2000 que constasse em sua contabilidade, como a empresa Destro Macro Exportadora de Alimentos Ltda, as empresas hoteleiras de Foz do Iguaçu, Cia Tropical de Hotéis Ltda e Empresa Hoteleira Rafagnin Andreola, e empresas sediadas no Paraguai. Figuram também como beneficiários dos cheques pessoas físicas, que não constam como sendo prestadoras de serviços ou pessoas vinculadas à empresa fiscalizada.

15. Incluem-se entre os cheques relacionados pela autoridade fiscal os cheques de nº 000140 (R\$ 7.300,00), 000141 (R\$ 7.300,00), 000142 (R\$ 7.300,00) e 000143 (R\$ 7.050,00), que foram depositados em juízo por terem sido apreendidos no curso do processo que deu origem à representação da Justiça Federal.

16. O auditor fiscal entende que os valores relativos a esses cheques, que foram debitados na conta caixa, não representam efetivo ingresso de recursos no caixa da empresa, já que não constam despesas ou pagamentos relativos aos mesmos. Assim, conclui que os referidos cheques foram utilizados para pagamentos de despesas ou custos que não foram contabilizados, devendo, portanto, ser excluídos do fluxo do caixa.

17. A análise conjunta dos fatos revela que os argumentos trazidos pela litigante são improcedentes.

18. Caso os cheques controvertidos representassem suprimento de caixa para a empresa efetuar pagamentos de obrigações suas, dever-se-ia constar a saída desses recursos da conta Caixa, configurando a sistemática contábil conhecida como “lançamento cruzado na conta Caixa”. Não tendo encontrado tais lançamentos a crédito da conta Caixa, a autoridade fiscal intimou o contribuinte a informar quais os pagamentos que foram efetuados com os referidos cheques, juntamente com documentos comprobatórios. Embora tenha respondido que os cheques foram emitido para pagamentos de despesas, o contribuinte não apresentou qualquer documento comprovando a existência das correspondentes operações comerciais.

19. Na impugnação, a demandante somente logrou comprovar a existência da saída de recurso da conta caixa no lançamento do cheque nº 125, no valor de R\$ 42.799,68, em que consta o subsequente pagamento, a crédito da conta Caixa, para a empresa IBA Sudeste RJ no valor de R\$ 42.799,68. Entretanto, esse exemplo não é apto para comprovar sua tese de contabilização das correspondentes saídas dos recursos, já que tal cheque não está incluído na relação apresentada pela autoridade fiscal, e, obviamente, não foi objeto de lançamento tributário.

20. Quanto à alegação de falta de fundamento para as omissões de receita por saldo credor de caixa, cumpre citar o disposto no art. 281 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

*Omissão de Receita Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo*



*Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;  
II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;  
III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.*

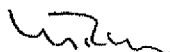
21. Conforme se depreende desse dispositivo legal, o saldo credor de caixa configura uma presunção legal de omissão de receitas, de natureza relativa, já que comporta prova em contrário por parte do contribuinte. Não procede, portanto, a tese formulada pelo interessado de que o auditor fiscal não comprovou a omissão de receitas, já que, em se tratando de presunção legal, cabe a ele elidi-la, via comprovação idônea.

22. Ressalte-se, por oportuno, que a prática de “inflar” a conta Caixa mediante utilização de cheques compensados emitidos pelo contribuinte, não é nova, tendo o Conselho de Contribuintes reiteradamente reconhecido a viabilidade da recomposição da conta Caixa através da exclusão dos valores indevidamente contabilizados como ingressos, conforme se atesta nos seguintes julgados:

*OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DESTA CONTA - Os cheques emitidos pela contribuinte, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta "Caixa" como recurso, deverão ter seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento do gasto, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada, vulgarmente chamada de "lançamento cruzado na conta Caixa". Não comprovando a empresa o registro desta saída, é legítima a recomposição do saldo da conta "Caixa", com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos. A conseqüente apuração de saldo credor evidencia a prática de omissão de receitas. 1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-14.512 em 17.06.2004. Publicado no DOU em: 19.10.2004.*

*CHEQUES COMPENSADOS - Comprovado o lançamento à débito de caixa de cheques cuja compensação se deu em favor de pessoas estranhas aos pagamentos efetuados no mesmo dia e no mesmo valor, configura-se a omissão de receitas, não na forma presuntiva, mas na concreta, no valor do suprimento inexistente. Negado provimento ao recurso especial do sujeito passivo. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 em 19/08/2002. Publicado no DOU em: 05.08.2003.*

*SALDO CREDOR DE CAIXA - A ocorrência de saldo credor de caixa é uma anomalia contábil que faz prova, por si só, de saídas de dinheiro da empresa não suportadas pelos recursos existentes na conta Caixa. Eventualmente, tal anomalia pode ser explicada pelo registro, em datas diferentes dos efetivos ingressos de recursos na empresa, mas isso depende de prova de que tais recursos, escriturados posteriormente, estavam verdadeiramente em poder da empresa no período em que ocorreram os saldos negativos de caixa. Recurso Negado. 1º Conselho*



*de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-06508 em 22/01/2002. Publicado no DOU em: 28.02.2003.*

*SALDO CREDOR DE CAIXA - CHEQUES COMPENSADOS - Como os recursos relativos a cheques compensados não transitam pelo caixa, e o contribuinte os contabiliza a débito dessa conta deve também apontar os respectivos registros a crédito, coincidentes em datas e valores. Não o fazendo, sujeita-se à exclusão dos lançamentos a débito que ficticiamente inflaram o saldo da conta. 1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-13.676 em 05.12.2001. Publicado no DOU em: 17.05.2002.*

*SALDO CREDOR DE CAIXA RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DESTA CONTA - Os cheques emitidos pela empresa em favor de terceiros, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta "Caixa" como recurso, deverão ter seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento do gasto, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada, vulgarmente chamada de "lançamento cruzado na conta Caixa". Não comprovando a empresa o registro desta saída, é legítima a recomposição do saldo da conta "Caixa", com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos. A consequente apuração de saldo credor evidencia a prática de omissão de receitas. 1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / ACÓRDÃO 108-06.018 em 23.02.2000. Publicado no DOU em: 17.04.2000."*

Não reparo a fazer ao acórdão recorrido. A estratégia de escriturar cheques de própria emissão a débito de caixa e a falta de comprovação de que tais cheques tenham sido utilizados para pagamento de débitos escriturados pelo contribuinte permitem que a fiscalização reconstitua o caixa e considere os saldos credores que emergem como presunção de omissão de receitas.

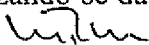
Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso no que se refere a este item.

Em relação ao item Saldo credor de caixa – adiantamentos recebidos de clientes, assim se manifestou a decisão recorrida:

**Saldo credor de caixa. Adiantamentos recebidos de clientes.**

23. A impugnante relata que, durante o ano de 2000, recebeu valores adiantados de seus clientes, que posteriormente e no próprio exercício, foram entregues as mercadorias, e esta conta no final do exercício apresenta saldo zero. Não há, portanto, motivo algum para considerar esses valores como omissão de receitas, pois todos eles foram posteriormente faturados e lançados na escrita como ingresso de receitas, com o devido oferecimento à tributação. Caso tais valores vierem a ser glosados, ter-se-ia configurado o *bis-in-idem*, considerando-se tanto a venda como o recebimento.

24. Entende que o adiantamento de clientes não é receita, assim como adiantamento a fornecedores não é custo de mercadorias. Se o fiscal ajustou a conta caixa utilizando-se da conta adiantamento de clientes, deveria, pelo mesmo critério, excluir da conta



caixa os adiantamentos a fornecedores, o que demonstra a intenção do fiscal em prejudicar a empresa.

25. O simples fato de receber adiantamentos de clientes, não caracteriza a hipótese de incidência tributária de qualquer tipo de tributo; além disso, a empresa apresentou os documentos que comprovam o ingresso dos recursos e através de suas vendas, devidamente registradas em sua documentação fiscal, comprovou a efetiva entrega das mercadorias. Considera confusa a planilha de fls 259/268, em que o fiscal excluiu notas fiscais emitidas pela empresa, e que foram declaradas ao fisco, o que é um absurdo e um abuso de autoridade.

26. O objeto da discórdia teve como origem o item 9 do Termo de Intimação Fiscal n.º 894, pelo qual o contribuinte foi intimado a apresentar documentação hábil e idônea que justificasse os valores contabilizados a título de Adiantamento de Clientes, comprovando o regular ingresso dos recursos no país e explicando sua relação com os clientes. O contribuinte respondeu, à fl. 130, que os valores “foram recebidos de determinados clientes, com intuito de garantir a eles o direito de preferência das mercadorias adquiridas pela intimada. O cliente comparecia à sede da empresa, comprava mercadorias, fazia o pagamento das mesmas; como se refere a mercadorias para exportação, dependendo do despacho aduaneiro e outros documentos de exportação, as mercadorias somente seriam entregues posteriormente. Como esses valores de vendas já haviam ingressado no caixa da empresa, eram lançados como adiantamentos de clientes, pois essa venda ainda não tinha se concluído, vindo a mesma a realizar-se no futuro”.

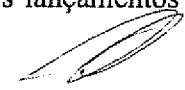
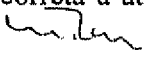
27. Os referidos adiantamentos foram realizados pela empresa Bohemia SRL, situada no Paraguai, sendo o principal cliente da empresa autuada, sendo que ambas possuem sócios em comum. O auditor fiscal entende que a empresa do Paraguai foi usada para cobrir insuficiências de caixa do contribuinte, já que este deixou de apresentar documentos que embasassem os lançamentos contábeis efetuados como ingresso de recursos na conta caixa.

28. A autoridade fiscal observou ainda que o prazo para entrega das mercadorias era de, no máximo, 15 dias, porém, em alguns casos, foi constatado que o alegado adiantamento somente foi quitado muito tempo depois, chegando a 105 e 116 dias.

29. Constam ainda adiantamentos recebidos de outros clientes, como Omar Ramon Leon Mareco e Horácio Fernandes. O auditor fiscal suspeita do fato de os adiantamentos terem sido efetuados em moeda nacional, o que não é o padrão nos casos de operação internacional. Além disso, o contribuinte não comprovou o efetivo ingresso dos recursos no país e não apresentou os documentos relativos aos adiantamentos.

30. Também nesse item a litigante não obteve melhor sorte. O enquadramento legal que autoriza o auditor fiscal ao lançamento por essa presunção de receitas é o mesmo art. 281 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, já citado acima. Os recibos juntados pelo contribuinte durante a fiscalização, às fls. 180/220, não são aptos, por si só, a formar a convicção de que os recursos efetivamente ingressaram no caixa do contribuinte, diante das demais evidências em sentido contrário, como a falta de comprovação do ingresso dos recursos no país, a falta de documentos bancários, que faz presumir pagamentos efetuados em espécie, incomum em transações comerciais, sobretudo internacionais, e a ligação entre o contribuinte e o cliente.

31. Assim, diante da ausência de convicção quanto ao efetivo recebimento dos recursos pelo contribuinte, considero correta a atuação da fiscalização ao excluir os lançamentos



como recursos de caixa, e efetuar o lançamento pelo conseqüente saldo credor de caixa, conforme autorizado pelo citado dispositivo legal.

32. Oportuno frisar que o Conselho de Contribuintes inúmeras vezes já decidiu pela procedência de lançamentos com base em saldo credor de caixa por falta de comprovação de adiantamentos de clientes, como se verifica nos seguintes julgados:

*12 - PASSIVO FICTÍCIO - ADIANTAMENTOS NÃO-BAIXADOS DE CLIENTES - INDÍCIOS - INVESTIGAÇÃO - SUPERFICIALIDADE - Os adiantamentos não-baixados de recursos podem indiciar - cumulativamente ou não - a hipótese de omissão de receita por vendas não-escrituradas, omissão no registro de compras, existência de notas fiscais irregulares de vendas ou existência de contabilidade paralela, entre outras. A investigação superficial ao impor a exigência com arrimo em passivo não-baixado, desprezando-se os adiantamentos incontroversos de numerários recebidos e contabilizados, transforma o indício em ilícito; o ilícito, em indício. 1º CC. / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-06639 em 22.05.2002. Publicado no DOU em: 28.08.2002*

*35 - SALDO CREDOR DE CAIXA - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES NÃO COMPROVADOS - É legal o procedimento do fisco tendente a recompor o saldo de caixa pela realocação de depósitos nas datas da efetiva saída da conta e pela exclusão de adiantamentos de clientes não comprovados. Por outro lado, não pode prevalecer o ajuste feito no caixa, por conta de cheques tidos como não contabilizados, quando o Auto de Infração e os relatórios não especificam os cheques e não descrevem com clareza a infração. 1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-06607 em 18.04.2002. Publicado no DOU em: 11.07.2002.*

Considerando que os documentos de fls. 180/220, emissão de empresa situada no Paraguai e que possui controle comum com a recorrente, não configuram documentação hábil para provar o adiantamento de clientes, entendo correta a exclusão destes valores na reconstituição do caixa e conseqüente consideração dos saldo credores que afloraram na conta caixa como omissão de receita presumida.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário também em relação a este item.

Em relação ao próximo item, manifestou-se o recorrente:

**Saldo credor de caixa. Recebimento não comprovado de créditos junto a clientes do exterior.**

33. Nesse item, a litigante declara que os valores referem-se a vendas à prazo, efetuadas anteriormente e não recebidas, ou seja, ela vendeu no ano de 1999, ofereceu a tributação e pagou todos os impostos incidentes sobre a operação. Assim, recebeu o que lhe era de direito no ano de 2000.

34. A autoridade fiscal relata, à fl. 284, que a empresa foi intimada a comprovar a origem do saldo da conta nº 2.1.20.01.00001.03 – Notas fiscais a receber, justificando o motivo da operação e comprovando o regular ingresso dos recursos no país. O



contribuinte respondeu, à fl. 131, que o saldo da referida conta refere-se a vendas para clientes do exterior pendentes de pagamento, que se originaram de exportações efetuadas pela empresa, sem fechamento de câmbio, por terem sido realizadas em reais, e que não existiam garantias das operações pois muitas vezes existe confiança mútua entre o comprador e o vendedor.

35. Essas justificativas não foram aceitas pelo auditor fiscal, que fundamentou pela falta de apresentação de quaisquer documentos que comprovassem a efetiva existência do direito a receber, ou o efetivo ingresso dos recursos no país.

36. Tampouco nesse item os argumentos trazidos pela impugnante foram convincentes, devendo prevalecer os fundamentos apontados pela autoridade fiscal, ou seja, falta de comprovação do efetivo recebimento dos recursos e do direito aos supostos créditos pelo contribuinte.

Em relação a este item a recorrente afirma:

“Esses valores que constam a receber no mês de janeiro de 2000, certamente referem-se a vendas a prazo efetuadas anteriormente e não recebidas, ou seja, vendeu no ano de 1999, ofereceu a tributação e pagou todos os impostos incidentes sobre a operação. Recebeu o que lhe era de direito no ano de 2000, agora vem o fiscal autuante, e, sem qualquer motivo aceitável exclui tais valores. Caso esses valores, na época da venda tivessem sido contabilizados a vista, os mesmos teriam entrado na conta caixa. Mas como foi uma venda a prazo o fiscal autuante “achou por bem” não considerar os valores recebidos, isto é uma vergonha.”

Os argumentos da recorrente, desacompanhados de qualquer prova, são insuficientes para desqualificar a infração detectada pela fiscalização que, diante da falta de comprovação dos valores recebidos os exclui do caixa, resultando, como nos casos anteriores, em saldo credor da conta caixa.

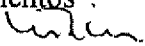
Também neste item voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Em relação à glosa de despesas – apropriação de juros, a decisão recorrida se manifestou:

#### **Glosa de despesas.**

37. A litigante declara que, no ano calendário de 2000, houve pagamento de empréstimo junto à empresa LGV Transportes Ltda, do principal e dos juros, conforme recibo de pagamentos de fls. 239/258. Não há, portanto, que se falar em exclusão de juros, caso não for excluído os juros da demonstração de resultado, tanto os juros como o principal também teriam que ser ajustados na planilha elaborada pelo fiscal, somando os valores pagos a título de empréstimos e juros, diminuindo desta forma, o saldo credor da conta caixa.

38. Nessa questão, o contribuinte foi intimado a esclarecer os referidos empréstimos, contabilizados na conta 2.1.22.10.00012, apresentando os contratos, comprovantes de pagamentos, comprovantes de desembolsos e a apropriação dos juros pagos, além de explicar a relação entre o contribuinte e a empresa LGV. Na resposta, à fl. 131, o contribuinte limitou-se a afirmar que “Os contratos de empréstimos entre a intimada e a empresa LGV Transportes Ltda, encontram-se atualmente em poder da mesma, não possuindo a empresa intimada cópia de tais documentos”.



39. O auditor fiscal analisou o critério utilizado pelo contribuinte para computar a apropriação dos juros como despesa, e concluiu que houve incorreções quanto às datas de apropriação dessas despesas. Estas foram lançadas no mês de outubro de 2000, data a partir da qual a empresa passou a apurar seu IRPJ e CSLL por estimativa através de balancete de redução ou suspensão, provocando alterações no resultado.

40. De posse de informações contidas em planilha elaborada pelo escritório contábil, às fls. 237/238, constando as datas dos empréstimos, e considerando as datas dos pagamentos dos juros, o auditor fiscal elaborou a planilha de fl. 269, em que separa a apropriação devida no ano de 2000 do devido em anos anteriores, adotando como critério a proporcionalidade de meses incorridos desde a data do empréstimo até o pagamento dos juros. Dessa forma, as parcelas de juros correspondentes a anos anteriores a 2000, e que foram lançadas como despesas no período de 10/2000, foram glosadas.

41. Correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal. Restou evidenciado que o contribuinte assim procedeu para reduzir o lucro no período que lhe era mais conveniente, tendo lançado pagamentos de juros como despesas em outubro de 2000, quando somente parte deles eram apropriáveis no ano de 2000, sem observância, portanto, do regime de competência na contabilização dessas despesas.

42. Verifica-se também, que havia motivo para que o contribuinte optasse pela apropriação das despesas em 2000, já que no ano anterior a empresa apresentou prejuízo, conforme fl. 346.

43. A reclamação do impugnante, de que os pagamentos dos empréstimos e dos juros deveriam ser ajustados na planilha de ajuste do fluxo de caixa, de modo a diminuir o saldo credor da conta caixa, não merece acolhimento, já que a presente infração se refere à indevida apropriação de despesas. Em outros termos, os pagamentos, seja dos juros, seja dos empréstimos, devem ser contabilizados nas respectivas datas em que ocorreram, não havendo motivo para a exclusão dos lançamentos porventura realizados a crédito da conta caixa; o que foi alterado foi a apropriação de despesas com o pagamento dos juros, já que parte delas deveriam ser apropriadas em anos anteriores a 2000.

No caso a fiscalização demonstrou que houve apropriação indevida de juros, tendo a fiscalizada desrespeitado o regime de competência.

Também neste quesito, não merecem acolhida os argumentos da recorrente.

Voto, portanto, por negar provimento ao recurso voluntário neste quesito.

Em relação ao passivo fictício, assim se manifestou a decisão recorrida:

#### **Passivo fictício.**

44. A demandante explica que comprou mercadorias da empresa Hugo Cini S/A Ind de Bebidas Com., mas não pagou as referidas mercadorias no ano de 2000. Não há qualquer prova nos autos que prove o contrário, e o autuante sequer intimou a empresa de bebidas para se manifestar sobre o assunto. A contabilização dos referidos valores na contabilidade da impugnante faz prova a seu favor, cabendo ao fisco a prova em contrário.



45. O autuante relata que o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos a respeito do saldo da conta 2.1.10.10.05858 – Hugo Cini S/A Ind de Beb. Com, que constava com saldo credor em 31/12/2000, apesar de as notas fiscais de compras de mercadorias contabilizadas terem como vencimentos datas dentro do ano calendário de 2000. Na resposta, à fl. 129, o contribuinte justifica que apesar de nas notas fiscais constarem datas de vencimento no ano de 2000, efetivamente não houve pagamento naquele ano.

46. Diante da falta de apresentação de documentos que comprovassem os fatos alegados, como duplicatas de pagamento com a quitação das mesmas, ou documento de quitação do fornecedor, a fiscalização procedeu à glosa de passivo fictício.

47. As alegações trazidas pela demandante não merecem subsistir. Não cabe ao fisco provar que o contribuinte quitou as controvertidas obrigações em período posterior a 2000. As datas de vencimento constantes nas notas fiscais levam a crer que os pagamentos foram efetuados naquele ano. Se o contribuinte alega que, apesar disso, a obrigação foi extinta somente a partir do ano subsequente, cabe a ele a prova dessa alegação.

48. O fundamento legal da presunção de omissão de receita por manutenção no passivo de obrigações pagas é o mesmo art. 281 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, já citado anteriormente, e repetido a seguir:

*Omissão de Receita Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo*

*Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;  
II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;  
III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.*

49. Assim, diante da falta de comprovação da exigibilidade da obrigação mantida no passivo, conforme inciso III acima, prevalece o lançamento efetuado com base na presunção de omissão de receitas. Vale mencionar que o Conselho de Contribuintes mantém entendimento no mesmo sentido, consoante os seguintes julgados:

*20 - PASSIVO FICTÍCIO - PROVA INDICIÁRIA - SUFICIÊNCIA - Nas presunções legais basta ao fisco fazer prova da ocorrência da situação fática, no caso, manutenção no passivo de obrigações já pagas. A presunção não fica afastada pela argumentação da existência de saldos suficientes em contas de disponibilidade. 1º CC. / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-06580 em 20.03.2002. Publicado no DOU em: 21.06.2002.*

*26 - PASSIVO NÃO COMPROVADO - As obrigações constantes do Balanço Patrimonial com vencimento no ano subsequente e que contribuinte não comprovar o efetivo pagamento no seu vencimento, não comporta presunção de omissão de receita; cabe ao fisco demonstrar que as dívidas foram pagas antecipadamente, com receitas*

*Unzu*



*desviadas da contabilidade. Entretanto, quando o sujeito passivo reconhece que não encontrou documentos comprobatórios dos respectivos pagamentos, deve ser mantido o lançamento. Rejeitada a preliminar e, no mérito, provido, parcialmente, o recurso. 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-94.004 em 06/11/2002. Publicado no DOU em: 17.01.2003."*

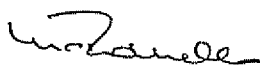
A alegação da recorrente de que comprou mercadorias e não pagou no exercício, desacompanhada de qualquer documentação comprobatória, não pode ser aceita. Tendo sido a fiscalização realizada quase cinco anos após o exercício, não haveria dificuldades para a recorrente fazer prova do alegado, inclusive demonstrando o pagamento em exercício posterior.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste item.

Quanto à aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ, entendo que não há irregularidade na aplicação desta multa cumulada com a multa de ofício, tendo em vista que a motivação das mesmas é diferente. Enquanto a multa de ofício de 150 % foi aplicada por falta de pagamento de tributo em ação dolosa, a multa isolada é aplicada por falta de pagamento das estimativas durante o exercício.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário também neste quesito.

Diante do todo exposto, voto no sentido de conhecer o recurso voluntário, não reconhecer a nulidade alegada e no mérito negar provimento ao recurso voluntário.

  
MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA – Redator  
Designado

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo

No que pese os argumentos apresentados pelo nobre Conselheiro Relator, a turma julgadora, por maioria, chegou à conclusão diversa apenas com relação a qualificação da multa, e via de consequência com a contagem do prazo decadencial.

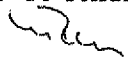
A aplicação da multa qualificada pela fiscalização se deu conforme termo de verificação(fl.s. 289) cuja motivação transcrevo abaixo:

*“O contribuinte, conforme demonstrado no curso do processo, ao não possuir recursos para suprir suas necessidades de caixa, resultando em saldo credor da conta caixa, ao não declarar em sua DIPJ/2001 – ano-calendário de 2000 (fls. 20 a 53), receitas auferidas de suas atividades, consubstanciadas por saldo credor de caixa; ao apropriar incorretamente os juros pagos à empresa LGV transportes, reduzindo seu lucro tributável, e ao manter saldo indevido em conta do passivo, omitindo pagamentos, omitiu informações e receitas às autoridades fazendárias. Estes fatos demonstram, em tese, o intuito do contribuinte de cometer crime tributário ao omitir declaração sobre fatos para eximir-se, parcial ou totalmente, do pagamento de tributos.*

*O evidente intuito de fraude consiste na manifestação dolosa do sujeito passivo em ocultar da autoridade fiscal parte de suas operações e de seu lucro tributável, e o conjunto de fatos levantados no procedimento fiscal conduzem à conclusão de que, em tese, o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte, que não apresentou documentação comprobatória que justificasse os cheques emitidos e incluídos como ingressos em caixa, não apresentou documentação comprobatória do efetivo ingresso de recursos de adiantamento de clientes, e de recebimentos de valores de clientes relativos a exercícios anteriores, não apresentou contratos e justificativa para a apropriação de juros de empréstimo, que foram apropriados indevidamente como incorridos apenas no ano-base, não apresentou documentação comprobatória de origem de saldo em conta de passivo, caracterizando passivo fictício, tudo isso no ano calendário de 2000.”*

Assim, com relação à qualificação da multa, tem-se que, a princípio, a mera omissão de rendimento, não acompanhada de outras condutas gravosas que denotem o evidente intuito de fraude, deva ser apenada com a multa de 75%, somente vindo a ser qualificada quando identificada aquela situação específica.

É que a multa de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº. 9.430/96, já tem como pressuposto lógico a omissão de rendimento por parte do contribuinte que não o entrega à



tributação. Em verdade, se não houvesse a referida omissão, não haveria a lavratura do auto de infração. A sua postura, nesta situação, é meramente omissiva – e não pró-ativa.

Situação diversa é a daquele contribuinte que, dolosamente, pratica atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, ou seja, que porta-se ativamente na ocultação da ocorrência do fato imponible. Nesta hipótese, quando o contribuinte agrega à sua omissão (pressuposto), uma ação dolosa para dissimular referida omissão, aí sim estaria o mesmo sujeito a qualificação da penalidade.

Tal divergência fica clara na contraposição do disposto nos art. 44, inciso I, da lei nº 9.430/96, com o disposto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, ambas com a redação dada pela lei nº 11.488/2007.

Dispõe, o art. 44 da lei nº 9.430/96, o seguinte:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*(...)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (sem grifos no original).*

Já os arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, tomados como base da qualificação da multa pelo indigitado parágrafo primeiro, dispõe o seguinte:

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

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

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

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*



*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Da contraposição da “falta de declaração ou declaração inexata” constante do inciso I do art. 44 da lei nº 9.430/96, com a “omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente”, o conhecimento do fato gerador, constante do art. 71 da lei nº 4.502/64, entendo que, para a segunda hipótese, a lei demanda a presença de dolo específico, mediante “ação ou omissão dolosa”, que deve ser especificamente provada na investigação administrativa, com fito à aplicação da multa majorada. Assim, a omissão desqualificada de uma ação tendente à dissimular referida omissão, deve ser enquadrada no disposto no art. 44, I, da lei nº 9.430/96.

Referido entendimento vem corroborado por julgamentos deste 1º Conselho de Contribuintes, quando entende que *“a mera omissão de rendimento não justifica o agravamento da multa, de 75% para 150%, haja vista que o primeiro percentual já é estabelecido para os casos em que o contribuinte não oferece rendimentos à tributação”* (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relatora Conselheira Thaísa Jansen Pereira, no recurso nº 134.875, acórdão nº 106-13722).

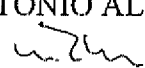
Assim, *“deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação de fraude. Incabível a aplicação de penalidade por presunção de fraude, em face de mera omissão de rendimentos apurada no lançamento”* (aceitação unânime da 2ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, no recurso 143.280, acórdão 102-47397). Ainda, reforça este posicionamento a constatação de que *“a majoração da multa de ofício deve estar suficientemente justificada e comprovada nos autos, já que decorre de casos de evidente má-fé”* (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no recurso 147842, acórdão 106-15545).

No caso dos autos, identificamos que a Recorrente não praticou uma conduta pró-ativa com o intuito de dolo fraude e/ou simulação.

Diante do exposto, por que sobejamente não configurada a hipótese de qualificação da multa, da-se provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício. Uma vez repelida a multa qualificada, aplica-se o art. 150, § 4º do CTN, no que se refere ao prazo decadencial, atingindo assim os fatos geradores praticados até dezembro de 2000.



ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA – Redator Designado



Processo n.º 10945 003241/2005-17  
Acórdão n.º 105-17.272

Erro! A origem  
da referência  
não foi  
encontrada.  
Fls 26