



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Recurso nº. : 140.946  
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX.: 1999  
Recorrente : SOCIEDADE EDUCACIONAL GARRA LTDA.  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS  
Sessão de : 18 DE MAIO DE 2005  
Acórdão nº. : 108-08.310

**IRPJ E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – DECADÊNCIA** – Por se tratar de tributos pertencentes ao rol cujo lançamento se dá na modalidade “por homologação”, o prazo para o Fisco efetuar o lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

**OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS** – Não logrando o sujeito passivo comprovar a origem dos recursos depositados em contas correntes mantidas à margem da contabilidade, resulta configurada a *presunção legal de omissão de receitas*.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL, PIS e COFINS** – Devem ser ajustadas as exigências remanescentes que decorrem da tributação principal do IRPJ, na mesma medida do decidido em relação à exigência matriz.

**MULTA QUALIFICADA** – Inaplicável a multa qualificada quando ausentes os pressupostos que comprovem inequivocamente o evidente intuito de fraude.

**OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA E FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS** – Incabível a imposição quando concorrem duas ou mais omissões de receitas com base em presunções, podendo ter origem no mesmo fato que poderá acarretar múltipla e indevida exigência tributária.

**IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – PRESUNÇÃO LEGAL - DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO** – Não ocorre tributação em duplicidade quando a fiscalização constata em um mesmo período omissões de receitas baseadas em presunções legais, saldo credor de Caixa, depósitos bancários de origem não justificada e falta de contabilização de pagamentos, porque estas infrações tributárias foram definidas pelo legislador com fundamento em observações e ocorrências distintas, refletindo fatos complementares e não concorrentes, mormente quando se constata que caso a empresa tivesse contabilizado corretamente os pagamentos e depósitos em



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310

conta-corrente bancária nas suas datas efetivas o montante geral de omissão de receitas apurado pelo fisco seria o mesmo.

CSL- PIS - COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES – O decidido no julgamento da exigência principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos lançamentos dela decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente

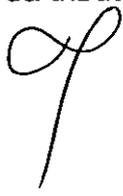
Preliminar de nulidade rejeitada.

Preliminar decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE EDUCACIONAL GARRA LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, e, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do IRPJ e CSLL para o 1º, 2º e 3º trimestre de 1998 e quanto ao PIS e COFINS para o período de janeiro a novembro de 1998, vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca que não acolhiam a decadência da CSLL e COFINS, e, no mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a penalidade qualificada de 150%, limitando a multa a 75%, vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira (Relator), Margil Mourão Gil Nunes, Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto e José Henrique Longo que também afastavam a tributação concomitante de omissão de saldo credor de caixa e de pagamento de imóvel sem comprovação com omissão de receitas com base em depósitos bancários, sendo designado o Conselheiro Nelson Lósso Filho para redigir o voto vencedor sobre este item da tributação concomitante.

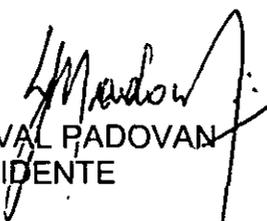
 2 



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

  
DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE

  
NELSON LOSSÓ FILHO  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 SET 2005



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310  
Recurso nº. : 140.946  
Recorrente : SOCIEDADE EDUCACIONAL GARRA LTDA.

**RELATÓRIO**

SOCIEDADE EDUCACIONAL GARRA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.N.P.J. sob o nº 92.647.189/0001-27, estabelecida na Rua Moron, 1559, 3º andar, Santa Maria/RS, inconformada com a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o lançamento fiscal relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, anos-calendário 1998 a 2000, vem recorrer a este Egrégio Colegiado.

As matérias objeto do litígio estão identificadas no auto de infração de fls. 05/09, sendo estas as autuações procedidas pelo Fisco:

- Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme demonstrativos de "Recomposição de Caixa", com enquadramento legal nos arts. 24 da Lei 9.249/95; 249, II, 251 e par. único, 279, 281, I, e 288, todos do RIR/99.

- Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, com enquadramento legal nos arts. 195, II, 197 e par. único, 226 e 229, todos do RIR/94; 24 da Lei 9.249/95; 42 da Lei 9.430/96; 249, II, 251 e par. único, 279, 282, 287 e 288, todos do RIR/99.

- Omissão de receita operacional caracterizada pela não contabilização de parte de pagamentos relativos a aquisição do imóvel localizado na Rua Cel. Chicuta, 127, centro de Passo Fundo/RS, com enquadramento legal nos arts. 195, II, 197 e par. único, 226 e 228, todos do RIR/94; 24 da Lei 9.249/95.



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

O lançamento principal deu ensejo a tributação reflexa, abaixo relacionada:

- PIS (fls. 10/13) – arts. 1º e 3º da LC nº 07/70; 24, §2º da Lei 9.249/95; 2º, I, 3º, 8º, I, e 9º da MP 1.212/95; 2º, I, 3º, 8º, I e 9º da Lei 9.715/98; 2º e 3º da Lei 9.718/98.

- COFINS (fls. 15/18) – arts. 1º e 2º da LC 70/91; 24, §2º da Lei 9.249/95; 2º, 3º e 8º da Lei 9.718/98.

- CSLL (fls. 20/24) – arts. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; 19 e 24 da Lei 9.249/95; 1º da Lei 9.316/96; 28 da Lei 9.430/96; 6º da MP 1.807/99.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação (fls. 662/683), alegando, em síntese, o que segue:

Acerca da tributação dos saldos credores de caixa, aduz que:

- O lançamento é baseado em presunção não tipificada pelo art. 281, inciso I do RIR/99;

- Suprir o caixa para manter equilibrado o fluxo financeiro da empresa representa mero ato de gestão, não podendo ser tributado;

- Foi falho o trabalho realizado pelo Fisco;

- A recomposição da conta caixa e a conseqüente tributação dos saldos credores ocorreram tão somente em função do estorno de valores lançados a débito da referida conta Caixa, sob os títulos "Emissão do cheque nº....", "Recebimento de Saque para Suprimento de Caixa" e " Reembolso salário pago por conveniado", sendo que tal procedimento é insuficiente e não poderia ficar restringido à coluna relativa aos débitos da citada conta;



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310

- As transferências de recursos utilizados na liquidação de operações registradas a crédito na conta Caixa não foram tratadas como suprimentos, como de fato deveriam. Relaciona as transferências não contabilizadas de recursos dos bancos para o Caixa (Anexo 1);

- Se o Fisco expurgou do débito da conta valores de suprimentos "extra-caixa", deveria ter excluído as quantias lançadas a crédito, que, na verdade, foram sacados dos bancos e liquidados na via "extra-caixa". Relaciona as saídas passíveis de expurgo da conta Caixa (Anexo 2);

- Com a inclusão dos suprimentos não computados e a exclusão das operações "extra-caixa" não expurgadas, resta evidenciada a inexistência dos saldos credores de caixa, juntando planilha do Anexo 3.

Sobre pagamentos não escriturados, argumenta que:

- Em preliminar, decadência de parte do lançamento, relativa aos terceiro e quarto trimestres de 1998;

- O art. 24 da Lei 9.249/95 não dá amparo legal à presunção de omissão de receita;

- Ocorreu duplicidade de tributação a título de omissão de receita, pois os recursos que deram ensejo aos pagamentos dos imóveis têm origem na conta bancária mantida junto à CEF, cujos depósitos foram objeto de tributação a título de depósitos bancários não contabilizados. Junta documentos do Anexo 4.

No tocante aos depósitos bancários não escriturados, argüi que:



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

Em preliminar, decadência de parte do lançamento, relativa aos primeiro, segundo e terceiro trimestres de 1998;

- Na fase impugnatória, reconstituiu a integralidade das operações que deram ensejo aos depósitos/créditos efetuados nas contas da CEF e do BANRISUL e constatou, com exceções, que todos os ingressos provêm de pagamentos de mensalidades de alunos-clientes, cuja origem se comprova pelos documentos do Anexo 5 (fls. 785/888). Aplicar-se-ia aí a regra do art. 42, §2º da Lei 9.430/96;

- Apurava os resultados pelo lucro real, equivalente à diferença entre as receitas não escrituradas e os respectivos custos/despesas efetivamente suportados e também não escriturados, conforme os documentos do Anexo 6 (fls. 889/2044);

- É inconstitucional e ilegal a obtenção de extratos bancários e a exigência de comprovação da origem dos depósitos/créditos com base na LC nº 105/2001;

- De acordo com o Anexo 8 (fls. 2050/2067), existem créditos que não correspondem a receitas;

- Não houve dedução da base de cálculo dos valores correspondentes a outras parcelas do lançamento, lançadas como omissão de receitas, mas que são saldos credores de caixa e pagamentos não contabilizados.

Pugna pela compensação de prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL, bem como rechaça a aplicação da multa qualificada em 150%, pois entende não ter sido demonstrado pela fiscalização o evidente intuito de fraude.

Sobreveio decisão de parcial procedência pelo juízo de primeira instância (fls. 2250/2278), nos termos do ementário a seguir transcrito:



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1998*

*Ementa: DECADÊNCIA DO IRPJ. Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no §4º do art. 150 do CTN, aplica-se a regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, quando os 05 (cinco) anos têm como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*DECADÊNCIA DO PIS, DA COFINS E DA CSLL. O direito de proceder aos lançamentos dessas contribuições extingue-se após dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os créditos poderiam ter sido constituídos.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1998, 1999, 2000*

*Ementa: PEDIDO DE DILIGÊNCIA. Considera-se não formulado o pedido de diligência que não atende aos requisitos legais. Além disso, ela é desnecessária quando for possível a apresentação de prova documental sobre as questões controversas e, principalmente, quando os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. Compete exclusivamente ao Poder Judiciário pronunciar-se acerca da ilegalidade ou inconstitucionalidade de ato legal regularmente editado.*

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

*Ano-calendário: 1998, 1999, 2000*

*Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA. Legítima a recomposição da conta caixa, mediante o estorno de valores que não representam ingressos efetivos de recursos no caixa, principalmente, os decorrentes de cheques emitidos e compensados para pagamento de gastos da empresa, onde a entrada foi registrada, sem a existência do registro correspondente à saída nos valores equivalentes, na data ou em data próxima posterior. A conseqüente apuração de saldo credor evidencia a prática de omissão de receitas.*

*OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS NA AQUISIÇÃO DE IMÓVEL. Tributa-se como omissão de receita os valores dispendidos na aquisição de imóvel, quando tais valores não se encontram escriturados e nem teve esclarecida a origem dos recursos envolvidos.*



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

**OMISSÃO DE RECEITA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS.** Caracterizada a movimentação, pela interessada, de conta bancária mantida à margem da contabilidade, consolida-se a presunção legal de receita omitida, com base nos depósitos/créditos efetuados sem a prova da origem dos recursos utilizados nessas operações.

**CUSTOS DE RECEITAS OMITIDAS.** Quando se apuram receitas não escrituradas, não cabe cogitar de custos correspondentes. O cotejo de receitas e custos determina a apuração de resultados que, numa pessoa jurídica, são apurados se houver escrituração das receitas e despesas ou custos correspondentes, com observância das normas legais.

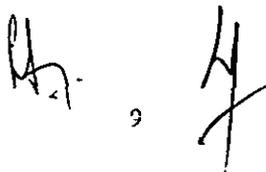
**PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES – COMPENSAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO.** Inexistindo o erro alegado pela contribuinte, é de se manter os valores compensados de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL constantes dos Autos de Infração.

**MULTA POR INFRAÇÃO QUALIFICADA.** A conduta da contribuinte de omitir receitas na escrituração contábil e fiscal durante anos consecutivos, mediante utilização de conta bancária não escriturada, de pagamentos não escriturados e de registros indevidos de valores a débito na conta caixa que não representam efetivos ingressos de recursos, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a imposição da multa por infração qualificada.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES.** Contribuição para o PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

*Lançamento Procedente em Parte."*

Irresignada com a decisão do juízo de primeiro grau, a contribuinte apresenta recurso voluntário (fls. 2288/2337), ratificando os termos apresentados na impugnação e afirmando serem insubsistentes os argumentos utilizados no julgamento proferido pela Turma Julgadora.

  
9



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310

Argüi, ainda, sobre o lançamento por "pagamentos não escriturados", que a decisão de primeira instância não analisou a utilização do art. 24 da Lei 9.249/95 como fundamentação legal do lançamento, além de referir que o parágrafo único do art. 228 do RIR/94 não tem base legal formal para subsistir. Também, que a decisão *a quo* não poderia usar de fundamentação legal (art. 40 da Lei 9.430/96) não existente no auto de infração.

Tocante ao depósito recursal equivalente a 30% do crédito fiscal, foi formalizado o processo administrativo nº 11030.002125/2003-94 (fls. 2339/2340) para o controle e acompanhamento da relação de bens e direitos apresentada pela contribuinte, nos termos do art. 33, §2º do Decreto 70.235/72.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, Relator

O recurso foi tempestivamente interposto e, diante do arrolamento de bens procedido, deve ser conhecido.

No tocante ao pedido para realização de diligência, não se vislumbra nenhuma irregularidade no processo administrativo em questão, não merecendo acolhida tal pretensão devido à não observância dos ditames legais na sua formulação e, mesmo porque observado o direito à ampla defesa exercido plenamente pela recorrente.

A recorrente formalizou expressamente preliminar de decadência, alegando que os tributos lançados (IRPJ, CSLL, COFINS E PIS) são todos submetidos à modalidade de homologação regulada pelo artigo 150 do CTN, sendo que o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento está regulado no § 4º do mesmo diploma legal, ou seja, cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Tendo em vista que a ciência dos autos de infração deu-se no dia 05.12.2003, e que cada um dos tributos foi lançado conforme seguintes características:

Tributo	Frequência de apuração	Fatos Geradores
IRPJ	Trimestral	31.03.1998 a 31.12.2000
CSLL	Trimestral	31.03.1998 a 31.12.2000
Cofins	Mensal	31.01.1998 a 31.12.2000
Pis	Mensal	31.01.1998 a 31.12.2000



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310

Diante das datas acima mencionadas, estariam sob o abrigo do instituto da decadência, sendo que não mais poderiam ser revistos pela fiscalização, os seguintes períodos:

Tributo	Período alcançado pela decadência	Período não alcançado pela decadência
IRPJ	1º trimestre de 1998 até o 3º trimestre de 1998	4º trimestre de 1998 em diante
CSLL	1º trimestre de 1998 até o 3º trimestre de 1998	4º trimestre de 1998 em diante
Cofins	31.01.1998 a 30.11.1998	31.12.98 em diante
Pis	31.01.1998 a 30.11.1998	31.01.1998 a 30.11.1998

Porém, o § 4º do art. 150 do CTN apresenta uma ressalva em seu final, segundo a qual a contagem de prazo acima indicada somente será aceitável se não houver a constatação de dolo, fraude ou simulação, sendo que no presente processo a fiscalização gravou a exigência com a multa qualificada de 150%, própria de evidente intuito de fraude.

Assim, para que se possa apreciar a preliminar de decadência se faz necessário, preliminarmente, apreciar a imposição da penalidade agravada, uma vez que sua manutenção implicará na aplicação subsidiária do artigo 183 do CTN, que desloca o início da contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, 1º de janeiro de 1999, em cuja hipótese não terá se operado a decadência sobre qualquer dos fatos geradores.

Nesse item convém apreciar as alegações da recorrente de que a exigência de extratos bancários é inconstitucional, cujos argumentos não podem ser acolhidos, uma vez que, intimada, ela mesma apresentou os extratos bancários e pretender depois alegar ilegalidade com relação a seu próprio comportamento não pode ser acolhido para lhe beneficiar.

12



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

Isso fica comprovado, uma vez que o Termo de Início de Fiscalização (fls. 38) contém também a intimação para a apresentação dos extratos bancários (item 9), sendo que a própria fiscalização afirma no Termo de Verificação Fiscal (fls. 25), que: "Em 05/05/2003 apresentou os documentos solicitados no Termo de Início de Fiscalização". Ainda, a recorrente forneceu extratos bancários anexos à sua correspondência de 25.06.2003 (fls. 46 e 47).

A própria autoridade julgadora comprova a espontaneidade da apresentação dos extratos, como se vê a fls. 2263:

"Quanto aos extratos bancários, verifica-se que eles foram apresentados espontaneamente pela contribuinte em atendimento a intimação nº 001."

Portanto os extratos bancários foram entregues pela própria recorrente, não se revestindo tal procedimento de qualquer ilegalidade. Pelo contrário, tal procedimento apenas demonstra comportamento que a beneficia pela atitude de colaboração para com a fiscalização, uma vez que todo o levantamento fiscal foi procedido com base em tais extratos bancários.

As infrações levantadas pela fiscalização, como relatado, foram três:

- a) Omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa;
- b) Omissão de receitas operacionais caracterizada por pagamentos não escriturados; e,
- c) Omissão de receitas operacionais decorrente de depósitos bancários não contabilizados.



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

Como se pode facilmente constatar todas as três formas de irregularidades apontadas pela fiscalização correspondem à aplicação de presunções que, embora legais, traduzem somente a possibilidade de omissão de receitas cuja comprovação em contrário a recorrente tentou fazer mas não teve receptividade pela autoridade lançadora e pela autoridade julgadora de primeiro grau.

O Conselho de Contribuintes ao examinar os litígios sobre a aplicação da multa qualificada vem solucionando a questão no sentido de que não se verificando efetiva obstrução à realização do trabalho fiscal, como no caso presente, onde se observa que as constatações fiscais decorrem dos elementos e documentação entregue pela Recorrente ao Fisco, resulta, tão somente, em apuração de irregularidade que acarreta infringência ao Regulamento do tributo mediante a aplicação da multa de 75%.

A jurisprudência administrativa vem reiteradamente observando tal linha de entendimento conforme diversos acórdãos entre os quais se transcrevem as seguintes ementas:

**"MULTA AGRAVADA DE 150% - LEI 9.430/96, ART. 44, II. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO** – A hipótese prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. O retardamento ou redução do imposto a pagar, por si só, não correspondem à hipótese legal. Recurso de ofício negado. (Ac. 108-06.902, de 20/03/2002)."

**"MULTA AGRAVADA. APLICAÇÃO. LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL.** Incabível o agravamento da multa de ofício quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação por parte da autuada. A presunção legal de omissão de receitas por falta de comprovação de origem de depósitos bancários não justifica a aplicação da multa exacerbada. (Ac. 108-07.390, de 14/05/2003)."



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

A adoção de outro entendimento do exposto, representa uma presunção sobre presunção, que constituiria uma prática discricionária imperdoável.

Assim, resulta acolhida a preliminar de decadência, para cancelar a exigência relativamente aos seguintes tributos e períodos de apuração:

Tributo	Período alcançado pela decadência	Período não alcançado pela decadência
IRPJ	1º trimestre de 1998 até o 3º trimestre de 1998	4º trimestre de 1998 em diante
CSLL	1º trimestre de 1998 até o 3º trimestre de 1998	4º trimestre de 1998 em diante
Cofins	31.01.1998 a 30.11.1998	31.12.98 em diante
Pis	31.01.1998 a 30.11.1998	31.01.1998 a 30.11.1998

Dessa forma, saliento que merece ser reconhecida a decadência, considerando que a jurisprudência deste Colegiado vem consagrando o prazo de 5 (cinco) anos para o lançamento tributário após a ocorrência do fato gerador.

É cristalino o atual entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais de que somente até o ano de 1991 o lançamento do tributo era por declaração (e teria início no 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado); porém, a partir deste período – como é o caso vertente – o lançamento é considerado por homologação.

Assim, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, é extinto o crédito tributário pela decadência, se expirado o prazo de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

Cabe, contudo, reflexão sobre o art. 45 da Lei nº 8.212/91, que determina o prazo de 10 anos para o lançamento de tributos relativos à Seguridade Social, nestes incluídas a Contribuição Social e a COFINS. Vejamos o referido art. 45:

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

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

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

A reflexão necessária foi muito bem exposta no voto da eminente e saudosa Conselheira Tânia Koetz Moreira (Acórdão 108-06.992), cujo trecho abaixo transcrito demonstra seu correto raciocínio:

*"A regra geral de decadência, no sistema tributário brasileiro, está definida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma: 'Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

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

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

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

Poder-se-ia argumentar que à lei ordinária não caberia introduzir ou modificar regra de decadência tributária, matéria reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal.

H. 16 4



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

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

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

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

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

Em suma, sendo a Contribuição Social e a COFINS classificadas como de lançamento por homologação, e tendo transcorrido prazo superior a 5 anos (art.



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

150, § 4º, do CTN) desde o fato gerador até o lançamento de ofício, é inquestionável a extinção da exigência deste tributo em face da decadência.

Os valores com tributação cancelada pela decadência são os seguintes:

Resumo de valores tributados, por período, combinadas as infrações:

Período	Depósitos bancários não comprovados	Saldo Credor de Caixa	Pagamento do Imóvel	Valor total base – tributação	Valor com tributação cancelada pela DRJ	Valor com tributação mantida pela DRJ	Prejuízo Compensado	Valor Líquido tributado
03.98	39.877,30			39.877,30	389,00	39.488,30	13.002,36	26.485,44
06.98	115.152,25			115.152,25	11.314,30	103.837,95	31.150,49	72.687,46
09.98	42.466,30		85.000,00	127.466,30	14.011,00	113.455,30	24.155,93	89.299,37
2003	197.495,85		85.000,00	282.495,85	25.714,30	256.781,55	68.309,28	188.472,27

Quanto ao mérito:

Relativamente à parcela do lançamento com tributação mantida, é possível elaborar um demonstrativo dos valores comparados com os períodos e fatos geradores correspondentes, visando uma melhor visualização comparativa referenciada a cada fato gerador.

Assim, podemos resumir a exigência, após considerar o cancelamento parcial pela decadência:

Resumo de valores tributados, por período, combinadas as infrações:

Período	Depósitos bancários não comprovados	Saldo Credor de Caixa	Pagamento do Imóvel	Valor total base – tributação	Valor com tributação cancelada pela DRJ	Valor com tributação mantida pela DRJ	Prejuízo Compensado	Valor Líquido tributado
12.98	85.193,00		10.000,00	95.193,00	5.215,00	89.978,00		89.978,00
03.99	64.820,50	10.113,30		74.933,80	1.125,00	73.808,80	19.394,21	54.414,59
06.99	111.112,36	16.327,68		127.440,04	1.250,00	126.190,04	2.932,31	123.257,73



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

09.99	123.204,64	20.940,90		144.145,54	4.480,00	139.665,54		139.665,54
12.99	100.647,30	20.044,01		120.691,31	5.030,50	115.660,81	10.800,12	104.860,69
03.00	206.657,15	42.912,87		249.570,02	5.009,00	244.561,02	30.179,18	214.381,84
06.00	235.317,25	5.856,84		241.174,09	7.072,70	234.101,39		234.101,39
09.00	100.463,64	47.860,34		148.323,98	1.890,00	146.433,98	542,49	145.891,49
12.00	39.050,57	44.429,84		83.480,41	2.134,60	81.345,81	12.140,82	69.204,99
Tais	1.066.466,41	208.485,78	10.000,00	1.284.952,19	33.206,80	1.251.745,39	75.989,13	1.175.756,26

Como já relatado, as três infrações apontadas pela fiscalização são simultâneas e correspondem todas elas a presunções que, embora legais, não apresentam a prova concreta da omissão de receitas, o que lhe tira a identificação de sua verdadeira origem.

Esse fator já foi apreciado por esta 8ª Câmara, quando, na sessão de 10 de julho de 2002, proferiu a decisão relativa ao Acórdão nº 108-07.044, em cuja ementa está estampado, na parte que interessa:

*“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – APURAÇÃO POR DOIS MÉTODOS EM MESMO PERÍODO – Havendo apuração de omissão de receita por dois critérios distintos, merece prosperar apenas um, prevalecendo o de maior valor.”*

**“Número do Recurso: 129611**

**Câmara: OITAVA CÂMARA**

**Número do Processo: 10480.015969/97-99**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: IRPJ E OUTROS**

**Recorrente: MULTPEÇAS LTDA.**

**Recorrida/Interessado: DRJ-RECIFE/PE**

**Data da Sessão: 10/07/2002 00:00:00**

**Relator: José Henrique Longo**

**Decisão: Acórdão 108-07044**

**Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a incidência do IRPJ e do IR-FONTE sobre o item "omissão de receitas apuradas pelo confronto entre notas fiscais e livros"; 2) afastar a incidência de todos os tributos sobre os itens "passivo fictício" e "saldo credor de caixa".

Ementa: PRELIMINAR – AGRAVAMENTO – INOCORRÊNCIA – Não há que ser acolhida preliminar alegando agravamento do auto de infração, se a apuração for decorrente de diligência e o julgador de 1ª instância administrativa não incluir o aumento da exação.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS – CONFIRMAÇÃO POR DILIGÊNCIA – Ainda que a apuração tenha se baseado em verificação incompleta, se antes do julgamento for confirmada a omissão, merece ser mantido o lançamento.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – APURAÇÃO POR DOIS MÉTODOS EM MESMO PERÍODO – Havendo apuração de omissão de receita por dois critérios distintos, merece prosperar apenas um, prevalecendo o de maior valor.

IRPJ E IRRF – OMISSÃO DE RECEITAS – LUCRO PRESUMIDO – ANOS-CALENDÁRIOS 1993 E 1994 – ART. 43 LEI 8541/92 – A determinação do art. 3º da MP 492/94, de que as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541 passariam a incidir, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 9/5/94, por não constar das reedições subseqüentes, nem da Lei 9064/95 em que foi convertida, e por respeito ao princípio da anterioridade, a majoração da base de cálculo para 100% só pode ser aplicada a partir de 1995. O IRRF até 31/12/94 deve ser calculado conforme o art. 40, § 11, da Lei 8383/91. Em face de tais incongruências, o auto deve ser cancelado.

Preliminar rejeitada.  
Recurso parcialmente provido.”



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

Se cotejarmos os valores das parcelas consideradas como omissão de receitas, no período de março de 1998 a dezembro de 2000, encontramos os totais de R\$ 1.066.466,41 de depósitos bancários não comprovados, R\$ 208.485,75 de saldos credores de caixa e R\$ 10.000,00 de pagamentos por aquisição de imóveis não comprovados.

Os dois últimos valores, além de pouco significativos perante o primeiro, podem perfeitamente corresponder a uma duplicidade de tributação, uma vez que a tributação dos valores dos depósitos bancários alimentam o ativo da empresa e lhe dão sustentação para pagamentos em montante significativo, além de representarem origens em volume suficiente para comprovar menores saldos credores de caixa e pagamentos sem comprovação.

No voto condutor do acórdão mencionado, o Ilustre Relator, nesse sentido, assim se manifestou:

**“O passivo fictício.**

*A omissão de receita por passivo fictício decorre de presunção legal e sobrepõe-se à omissão de receita pelo item anterior (falta de contabilização de vendas – notas fiscais B-2).*

*A tributação do passivo está lastreada em presunção legal. Assim, havendo dupla constatação da omissão de receitas no mesmo período, para que não haja dupla tributação do mesmo fato gerador, é recomendável que o lançamento seja em face do fato gerador efetivamente verificado (art. 142 do CTN) e que seja o de maior valor (por abranger o menor); em ambas as hipóteses desponha a omissão por falta de registro de vendas.*

*Assim, deve ser cancelado o item relativo ao passivo fictício.*

**O saldo credor de caixa.**



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

*O item refere-se a meses dos anos de 1993 e 1994, nos quais também se constatou a omissão por falta de registro de vendas. Assim, além do argumento apresentado no item anterior (passivo fictício), deve ser levado em consideração que, nos meses em que a omissão pelo saldo credor de caixa superou o valor da omissão pela falta de registro de vendas, na apuração do fluxo financeiro não foi considerado o saldo final do mês anterior acrescido da receita omitida tributada.*

*Por outras palavras, no mês de novembro/94, ao saldo inicial do fluxo financeiro não se acrescentou a receita omitida – tributada – do mês de outubro/94.*

*Assim, tanto pelos motivos do item passivo fictício quanto pelos motivos acima, o item de omissão de receita de saldo credor de caixa deve ser cancelado.”*

Na mesma linha de raciocínio, a 3ª Câmara também afastou a tributação em situação semelhante, quando, tendo a fiscalização atuado um contribuinte com apuração em duas presunções oriundas de critérios diferentes de tributação, no caso “saldo credor de caixa” e “depósitos bancários não escriturados”, exatamente como no presente caso, conforme se constata da ementa do Acórdão nº 103-21.576, do Ilustre Relator Aloysio José Percínio da Silva:

**“Número do Recurso: 135445**

**Câmara: TERCEIRA CÂMARA**

**Número do Processo: 11516.001147/2003-84**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: IRPJ E OUTROS**

**Recorrente: INTERVIRTUAL INTERNET E EVENTOS LTDA.**

**Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC**

**Data da Sessão: 14/04/2004 00:00:00**

**Relator: Aloysio José Percínio da Silva**

**Decisão: Acórdão 103-21576**

**Resultado: DPPM – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA**



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

**Texto da Decisão:** Por maioria de votos, **ACOLHER** a preliminar de decadência do direito de constituir crédito tributário relativo às contribuições ao PIS e COFINS, quanto aos fatos geradores dos meses de janeiro a junho de 1996, vencidos nesta parte os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Cândido Rodrigues Neuber; por unanimidade de votos, **REJEITAR** as demais preliminares suscitadas; e, no mérito, por maioria de voto, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso para: 1) excluir da tributação pelo IRPJ e CSLL, as importâncias autuadas a título de "saldo credor de caixa" e "depósitos bancários não contabilizados"; 2) excluir da tributação pelo PIS e COFINS, a importância autuada a título de "depósitos bancários não contabilizados"; 3) excluir da tributação a importância de R\$ ... no ano-calendário de 1996, autuada a título de "custos ou despesas não comprovadas"; e 4) reduzir a multa de lançamento ex officio agravada de 150% (cento e cinquenta por cento) ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento). vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero que provia a menor, mantendo a tributação sobre os itens "saldo credor de caixa" e "depósitos bancários não escriturados" e o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que dava provimento integral, por insuficiência na caracterização da infração. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Jeferson Eugênio Dorra Borges, inscrição OAB/SC nº 11.155. A Fazenda Nacional foi defendida pelo procurador Dr. Paulo Roberto Riscado Junior.

**Ementa:** MPF. PRORROGAÇÃO DE PRAZO. Na hipótese de prorrogação tempestiva do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal, a legislação prevê a manutenção da mesma autoridade fiscal responsável pela execução do mandato prorrogado.

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADENCIA.** A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento tributário nos casos de tributos enquadrados na modalidade "homologação".

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO. ONUS DA PROVA.** Compete ao Fisco, como regra geral, comprovar a



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310

ocorrência do fato gerador tributário.

**OMISSÃO DE RECEITAS. DIVERSAS PRESUNÇÕES.** Duas ou mais omissões de receitas identificadas com base em presunções podem ter origem no mesmo fato e significar múltipla e indevida imposição tributária. Cabe à Fiscalização demonstrar inoocorrência de tal hipótese ou, não logrando fazê-lo, apontar a que melhor reflete o montante da receita subtraída da tributação, excluindo as demais.

**OMISSAO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.** A demonstração da ocorrência de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, resguardada ao contribuinte a apresentação de prova contrária.

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES.** A lavratura do auto de infração deve contemplar clara descrição das infrações nele indicadas.

**DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.** A despesa é dedutível desde que necessária à atividade da pessoa jurídica, relativa à contraprestação de algo recebido e comprovada com documentação hábil e idônea.

**MULTA QUALIFICADA.** A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude.

Publicado no DOU de 01/06/04."

É de se colher o ensinamento, trazido no teor do seu voto:

*"A inversão probatória só se aplica nos limites da própria hipótese presumtiva. A utilização concomitante de mais de uma presunção é admissível no decorrer da investigação fiscal, contudo, tal situação no lançamento tributário requer a demonstração de que os valores indicados não são originários de uma mesma omissão de receitas.*



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

*Reconhece-se que, como regra geral, incumbe à Fiscalização o ônus de provar a existência do fato gerador tributário, é o que determina Art. 9º<sup>1</sup> do Decreto-lei 1.598/77, em especial o § 2º, que reproduzo seguir:*

*“Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.”<sup>2</sup>*

*§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.<sup>3</sup>*

*§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.<sup>4</sup>*

*§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.<sup>5</sup>”*

*Na mesma linha, é a lição de Paulo Celso Bonilha<sup>6</sup>:*

*“Como bem salientou o saudoso e ilustre professor<sup>7</sup>, que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma “relevatio ab onere agendi” e não uma “relevatio ab onere probandi”, isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas esse atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.”*

<sup>1</sup> Art. 174 do RIR/80 e art. 223 do RIR/94

<sup>2</sup> Art. 276 do RIR/99

<sup>3</sup> Art. 923 do RIR/99

<sup>4</sup> Art. 924 do RIR/99

<sup>5</sup> Art. 925 do RIR/99

<sup>6</sup> “Da Prova no processo Administrativo Tributário”, São Paulo, Dialética, 1997, 2ª edição, pág.75.

<sup>7</sup> O “saudoso e ilustre professor” a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Micheli



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

*Não é diferente o entendimento pacífico deste Conselho, como bem ilustra a ementa que abaixo transcrevo:*

*“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA - Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.(Acórdão 108-07.124/2002).”*

*A Fiscalização se equivocou ao computar cumulativamente o saldo credor de caixa e os depósitos bancários no cálculo do montante do tributo devido. Assim concluo muito menos pela certeza da ocorrência da tão falada duplicidade de tributação do que pela relevante possibilidade lógica da sua existência. Deveria ter considerado apenas um dos dois indicadores, aquele que mais adequadamente refletisse o valor mantido à margem da contabilidade. Agora, no julgamento, um deles deve ser excluído do lançamento.*

*E qual o que melhor reflete a omissão de receitas?*

*Nessas situações, tenho defendido a tese de que a omissão de maior valor abrange a menor e melhor quantifica a receita subtraída da tributação. Isso, permito-me repetir, quando não se comprove inequivocamente que as duas ou mais hipóteses presuntivas não tiveram a sua origem na mesma omissão de receitas. Portanto, adotando esse critério, penso que o saldo credor de caixa é o parâmetro a ser escolhido para fins de determinação da base de cálculo, devendo-se afastar da tributação o item relativo aos valores dos depósitos nas contas bancárias mantidas sem registro contábil.”*

Naquela ocasião também o Colegiado optou por adotar uma das presunções, sempre aquela que maior valor tributava, dessa forma, entendo que merece ser desconstituída a exigência a título de saldo credor de caixa e pagamento por aquisição de imóvel não comprovado.

De outra forma, no que respeita à tributação por omissão de receitas que decorre de depósitos bancários não contabilizados e cuja origem o sujeito passivo



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

não logrou comprovar referir-se às receitas regularmente registradas, não merece reparos a r. decisão de primeiro grau, tendo em vista que a falta de contabilização deixa de conferir a confiabilidade necessária para que sejam considerados como justificáveis os dispêndios cujos comprovantes resultaram juntados aos autos, uma vez que faz-se necessária a vinculação de receitas e gastos regularmente escriturados para mensuração do resultado do exercício que, após os ajustes de lei, passará a constituir a base imponible no âmbito do imposto de renda pessoa jurídica, portanto, ausentes os requisitos imprescindíveis à determinação do lucro real na forma da legislação que rege a matéria, subsiste a imposição de que se trata.

De outra forma, melhor sorte não assiste à Recorrente, em relação à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, devido que os lançamentos de ajustes e compensações realizadas nos trimestres do ano de 1997 não correspondem aos valores declarados, uma vez tendo a DIPJ/1998 apresentada consignado valores zerados, portanto, também não merece prosperar o pleito do sujeito passivo em relação a esta matéria.

Quanto à tributação reflexa remanescente a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, COFINS e PIS, merecem ser ajustadas as exigências em conformidade com o decidido em relação à exigência matriz do IRPJ.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para (1) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; (2) acolher a preliminar de decadência para o IRPJ e CSLL para o 1º, 2º e 3º trimestre de 1998 e quanto ao PIS e COFINS para o período de janeiro a novembro de 1998; quanto ao mérito, por (3) excluir da tributação do IRPJ as exigências relativas ao saldo credor de caixa e ao pagamento de imóvel sem comprovação; (4) ajustar as exigências reflexas a título CSLL, PIS e COFINS ao

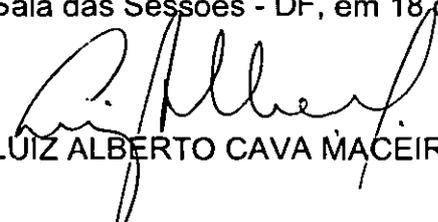


**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310

decidido em relação ao IRPJ; (5) afastar a aplicação da penalidade qualificada de 150%, limitando a multa a 75%.

Sala das Sessões - DF, em 18 de maio de 2005

  
LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA





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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator Designado

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o ilustre relator, peço vênia para dele discordar quanto a exclusão do crédito tributário referente às omissões de receitas caracterizadas por saldo credor de Caixa e pagamentos não contabilizados.

Do relato verbal apresentado pelo Conselheiro Relator, extraio que a matéria que me cabe discutir gira em torno da ocorrência de duplicidade de lançamento quando da constatação, em um mesmo período, de omissões de receitas com base nas presunções legais de saldo credor de Caixa, depósitos bancários de origem não justificada e pagamentos não contabilizados.

Não posso concordar com os argumentos apresentados pelo Relator para justificar a exoneração pretendida, de que haveria concomitância de tributação de omissão de receitas, porque não vejo como sendo o mesmo fato tributário as presunções legais estabelecidas nos artigos 281, incisos I e II e 287 do RIR/99, saldo credor de Caixa, depósitos bancários de origem não justificada e pagamentos não contabilizados.

Ao contrário do que afirma o Relator, elas caracterizam a ocorrência de omissão de receitas complementares, que devem ser somadas para determinação do valor tributável, e não concorrentes, porque se inspiram em fatos distintos.



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

As presunções legais são as normas jurídicas *lato sensu* que nascem das observações de fatos durante determinado período de tempo, bem dizer, da espécie do lançamento fiscal e da reiteração da jurisprudência. O legislador parte do fato conhecido, indiciário, que levará ao fato desconhecido, e, legalmente, o correlaciona ao fato indiciário, suprindo deficiências no levantamento de provas ao identificar os fatos jurídicos, invertendo o ônus da prova para aquele que tem maior possibilidade de fazê-la, o sujeito passivo, por estar diretamente envolvido na situação jurídica analisada.

Alfredo Augusto Becker assim define presunção legal:

*“O raciocínio lógico, noutros casos conferido ao juiz, nesses é antecipadamente feito pelo legislador, consagrando-o num preceito legal que aquele deverá obedecer. Substituindo-se ao juiz – diz Alsina – o legislador ‘faz o raciocínio e estabelece a presunção, de modo que, provadas certas circunstâncias, o juiz deve ter por certos os fatos’.*

*(omitido)*

*A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre dois fatos”.*

Também assim se pronuncia José Bulhões Pedreira:

*“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que no negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção ( se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso”.*

Para Maria Rita Ferragut presunção legal é:

*“O fato indiciário, provado de forma direta, é o conteúdo do antecedente do enunciado, descritor de vestígios, indicações ou sinais vertidos em linguagem competente e aptos a implicar, por força da causalidade normativa, um outro fato, conhecido da*



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310

*forma indireta. Nas presunções relativas, encontramos, no enunciado geral e abstrato que as prevê, critérios para a identificação do fato indiciário, e, nos individuais e concretos, o fato indiciário propriamente dito, que guarda estreita relação com os critérios identificadores previstos no enunciado geral e abstrato”.*

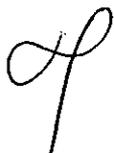
Cabe, ainda, transcrever texto de Maria Helena Diniz extraído de seu livro Código Civil Anotado:

*“Presunção – É a ilação tirada de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido. É a consequência que a lei ou juiz tiram, tendo como ponto de partida o fato conhecido para chegar ao ignorado. A presunção legal pode ser absoluta (juris et de jure), se a norma estabelecer a verdade legal, não admitindo prova em contrário (CC, arts. 111 e 150), ou relativa (juris tantum), se a lei estabelecer um fato como verdadeiro até prova em contrário (CC, arts. 11 e 126).”*

A presunção legal surge naquelas situações em que um fato admitido sistematicamente pela jurisprudência é vinculado a uma condição de irregularidade tributária, ou quando o legislador correlaciona o fato indiciário àquele que realmente ocorreu, definindo as características para prová-lo, invertendo o ônus da prova, suprimindo deficiências de comprovação que porventura ocorreram no levantamento fiscal.

A tributação como omissão de receitas dos valores apurados como saldo credor na conta Caixa ou saldos incompatíveis, haja vista que esta rubrica contábil reflete a disponibilidade em moeda corrente da empresa no dia considerado, devendo apresentar saldos devedor ou, muito raramente, nulo, é utilizada como presunção pelo fisco há bastante tempo.

Os procedimentos de fiscalização restringem-se às verificações do saldo de tal conta constante do livro Razão e a recomposição da escrituração levando

 31 



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

em conta a documentação que suportou os lançamentos no livro Diário, para detectar a intenção da empresa de evitar saldo credor postergando o registro de pagamentos ou antecipando os recebimentos.

O saldo credor de Caixa é uma presunção simples utilizada pela fiscalização em suas exigências tributárias, que leva a uma conclusão lógica. Se a empresa desembolsa valores em montante superior ao que seu Caixa pode suportar, significa que há disponibilidades oriundas de receitas mantidas à margem da escrituração regular que escapam da tributação do Imposto de Renda.

José Luis Bulhões Pedreira, descrevendo a jurisprudência administrativa à época da formação desta presunção, conclui que o saldo credor de caixa caracteriza indícios veementes de omissão de receitas:

*"Há também jurisprudência considerando como indício de sonegação de receita a existência, na escrituração da empresa, de saldos credores (ou "estouros") de caixa, demonstrando pagamentos de montante superior às importâncias registradas a débito da caixa. Algumas decisões concluem apenas pela tributação desse saldo, e outras afirmam que sua existência é motivo suficiente para a desclassificação de toda a escrituração. Correspondem a saldos credores de caixa (e autorizam igual presunção de sonegação de receita) os pagamentos comprovadamente feitos pela empresa a terceiros e não registrados em sua contabilidade, em época em que a caixa não possuía recursos suficientes para realizá-los. O saldo credor de caixa, neste caso, não está demonstrado na própria escrituração mas decorre da prova de pagamentos não escriturados".*

Esta presunção simples, após anos de aceitação por jurisprudência pacífica em julgados administrativos e judiciais, foi eleita como presunção legal pelo legislador por meio do artigo 12, § 2º do Decreto-lei 1.598/77: "O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas,



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310

autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

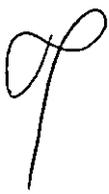
A fiscalização detectou omissão de receitas pela ocorrência de saldo credor na conta Caixa, como também depósitos bancários de origem não comprovada e pagamentos não contabilizados, num mesmo período.

Escolhendo a infração caracterizada como Saldo Credor de Caixa como referência, caso a empresa contabilizasse regularmente os pagamentos efetuados e os depósitos em conta-corrente bancária, o saldo negativo da conta Caixa, saldo credor, ficaria majorado em igual valor, o que resultaria na apuração do mesmo montante geral de omissão de receitas.

O argumento falacioso de que as infrações apuradas pelo Fisco poderiam corresponder apenas a um montante de omissão de receitas, sucumbe a uma análise contábil dos efeitos das referidas presunções legais.

Além do mais, o precedente de julgado desta Câmara trazido à colação pelo Relator, acórdão nº 108-07.044, da sessão de 10/07/2002, é inaplicável ao caso em questão.

Naquela época, acordaram por unanimidade de votos os membros desta Câmara pela impossibilidade de lançamento em um mesmo período de omissão de receitas referentes à vendas não registradas, apuradas pela fiscalização com base em procedimento de auditoria que constatou falta de escrituração de notas fiscais, concomitantemente com duas presunções legais, passivo fictício e saldo credor de caixa, pela grande probabilidade de que tais valores se referirem às vendas não escrituradas que o próprio Fisco levantou, existindo duplicidade de lançamento.

 33 



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03  
Acórdão nº. : 108-08.310

Cristalina a decisão dos membros desta Câmara de que se as presunções legais do passivo fictício e saldo credor de Caixa dizem respeito a falta de registro de vendas anteriores e se a fiscalização, no mesmo período analisado, em procedimento de auditoria efetua levantamento e detecta omissão de receitas por falta de registro de notas fiscais, estariam incluídas neste montante as outras omissões de receitas decorrentes das presunções legais.

Não é este o caso dos autos, onde todas as omissões de receitas tiveram como lastro presunções legais, sem ter a fiscalização levantado qualquer outro valor em procedimento de auditoria fiscal que pudesse englobar as referidas infrações.

Portanto, considero não ter ocorrido erro no valor lançado pela fiscalização, inexistindo a duplicidade de omissão de receitas sustentada pelo Relator.

Lançamentos Decorrentes:

CSL – COFINS E PIS

Os lançamentos da Contribuição Social sobre o Lucro, da COFINS e do PIS em questão tiveram origem em matéria fática apurada na exigência principal, onde a fiscalização lançou crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tendo em vista a estreita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida, onde foi negado provimento ao recurso.



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

Processo nº. : 11030.002123/2003-03

Acórdão nº. : 108-08.310

Pelos fundamentos expostos, dirirjo do ilustre Relator quanto a exoneração dos itens omissão de receitas pela constatação de saldo credor de Caixa e pagamentos não contabilizados, votando pela manutenção destes itens da exigência fiscal.

Sala das Sessões - DF, em 18 de maio de 2005.

  
NELSON LÓSSO FILHO 