



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.001147/2003-84 ✓
Recurso nº : 135.445 ✓
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s):1997 a 2000 ✓
Embargante : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM FLORIANÓPOLIS/SC ✓
Embargada : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES ✓
Interessado(a) : INTERVIRTUAL INTERNET E EVENTOS LTDA. ✓
Sessão de : 15 de junho de 2005 ✓
Acórdão nº : 103-21.992 ✓

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. O art. 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes prevê a hipótese de embargos declaratórios quando existir no acórdão contradição entre a decisão e seus fundamentos. ✓

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

OMISSÃO 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. ✓

Vistos, relatados e discutidos os presentes embargos interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM FLORIANÓPOLIS/SC

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER, em parte, os embargos de declaração interpostos pela repartição de origem para RETIFICAR e RATIFICAR a decisão do Acórdão nº 103-21.576, de 14/04/2004, no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário nos termos do voto do Relator, que passa a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, FLÁVIO FRANCO CORRÊA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.992

Recurso nº : 135.445
Embargante : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM FLORIANÓPOLIS/SC

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração (fls. 605) ao Acórdão nº 103-21.576 (fls. 562) opostos pelo Delegado da Receita Federal em Florianópolis-SC, em 29/09/2004, com fundamento no art. 27 do RICC - Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF nº 55/98. ✓

No julgamento em segunda instância, no qual fui relator, esta Câmara deu provimento parcial ao recurso voluntário nº 135445 interposto por Intervirtual Internet e Eventos Ltda. (fls. 458). Eis a ementa do acórdão: ✓

“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. DECADÊNCIA. 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 TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao Fisco, como regra geral, comprovar a 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 inoccorrência de tal hipótese ou, não logrando fazê-lo, apontar a que melhor reflete o montante da receita subtraída da tributação, excluindo as demais. ✓

OMISSÃO 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. ✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.992

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. ✓

O embargante, na condição de autoridade encarregada da execução do acórdão, alegou ocorrência de omissão, obscuridade e contradição na decisão atacada. Segundo a argumentação do Delegado: ✓

“Conclusão inequívoca a que podemos chegar é que o relator entendeu que realmente houve omissão de receitas, pois manteve esta infração na base de cálculo de PIS e COFINS. Nessas autuações, excluiu apenas a omissão de receitas determinada pelas contas bancárias não escrituradas, consoante tese já exposta. ✓

Entretanto, conforme descrito, determinou a exclusão de toda a omissão de receitas (saldo credor de caixa e contas não escrituradas) da base de cálculo de IRPJ e CSLL. ✓

(...)

Não há impossibilidade de determinação do valor final a justificar a exclusão da infração, dado que a receita está determinada e as despesas reclamadas estão no processo, carecendo apenas que se efetue mero cálculo aritmético. ✓

(...)

Cumprе destacar que o valor das despesas não acatadas pela fiscalização é inferior ao montante de receitas apurada como infração. ✓

Aponta omissão no acórdão por desconsiderar as mais de 40 páginas dedicadas pela decisão de primeira instância à análise individualizada dos documentos apresentados pelo contribuinte, especificamente acerca da sua dedutibilidade. Acrescenta, às fls. 611, que se trata de infração “fartamente” demonstrada. ✓

O Sr. Presidente desta Câmara, por meio do Despacho nº 103-0.019/2005, às fls. 615, encaminhou-me os autos para exame dos aludidos embargos, “à vista do disposto no § 2º do art. 27 do Regimento Interno”. ✓

É o relatório. ✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.992

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Relator

Os embargos declaratórios devem ser conhecidos, pois foram propostos com fundamento no art. 27 do RICC, tempestivamente, por quem detém competência para tal. Segundo o dispositivo regimental: ✓

“Art. 27. Cabem embargos de declaração quando existir no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Câmara. ✓

§ 1º Os embargos serão interpostos, por Conselheiro da Câmara julgadora, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelo sujeito passivo, pela autoridade julgadora de primeira instância ou pela autoridade encarregada da execução do acórdão, mediante petição fundamentada, dirigida ao Presidente da Câmara, no prazo de cinco dias contados da ciência do acórdão. ✓

§ 2º O despacho do Presidente, após a audiência do Relator ou de Conselheiro designado, na impossibilidade daquele, se necessária, será definitivo se declarar improcedentes as alegações suscitadas, sendo submetido à deliberação da Câmara em caso contrário.” ✓

O questionamento relativo à suposta omissão no acórdão, especificamente quanto à ausência de análise individualizada dos documentos apresentados pela autuada¹, não merece acolhimento. Na sua essência, caracteriza-se unicamente como manifestação de inconformismo acerca dos fundamentos da decisão, o que, devo destacar, é impróprio nesta etapa do curso processual, na qual descabe qualquer outro tipo de análise acerca da interpretação do direito e da materialidade da exação tributária, apreciando-se, tão-somente, as questões que atendam aos pressupostos relacionados no art. 27 do RICC. ✓

Peço permissão para comprovar a minha afirmação por meio da transcrição parcial da análise que desenvolvi no voto condutor do acórdão atacado: ✓

¹ Fls. 1454/2474 do processo original, nº 11516.001207/2001-05, do qual foram extraídos os presentes autos conforme representação da folha inicial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.992

“Parece-me bem fundamentada a afirmação da Recorrente. De fato, é possível que os dois itens de autuação relativos a receitas omitidas identifiquem um mesmo volume de recursos financeiros, ou mesmo parte dele, obtido pela empresa e não registrado na sua contabilidade. Tal hipótese resultaria em tributação maior do que a efetivamente devida uma vez que a base de cálculo estaria superestimada. ✓

Considero igualmente correta a alegação de que caberia à Fiscalização a tarefa de apontar o indicador que mais adequadamente quantificasse a receita omitida. Observe-se o comando do art. 142 da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN): ✓

(...)

O dispositivo legal citado não permite dúvida de interpretação quanto à definição da responsabilidade da Fiscalização a respeito do cálculo do montante do tributo devido. ✓

Outro aspecto relevante concernente à matéria ora analisada diz respeito à inversão do ônus da prova em se tratando de presunções legais. Pode-se dar por incontroversa a legitimidade da sua utilização pela Fiscalização para fins de diagnóstico de infrações à legislação tributária. Entretanto, a possibilidade legal de inversão do ônus da prova no âmbito individual de cada presunção de omissão de receitas não exime a Fiscalização do dever de identificar qual delas melhor quantifica os recursos não submetidos à tributação haja vista a existência da possibilidade evidente de múltipla imposição tributária. ✓

A inversão probatória só se aplica nos limites da própria hipótese presuntiva. 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. ✓

Reconhece-se que, como regra geral, incumbe à Fiscalização o ônus de provar a existência do fato gerador tributário, é o que determina Art. 9º² do Decreto-lei 1.598/77, em especial o § 2º, que reproduzo seguir: ✓

(...)

A Fiscalização se equivocou ao computar cumulativamente o saldo credor de caixa e os depósitos bancários no cálculo do montante do tributo devido.

² Art. 174 do RIR/80 e art. 223 do RIR/94



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.992

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. ✓

Constato que a Recorrente não logrou comprovar as transferências da conta bancos para a conta caixa, em ordem para que a presunção restasse desfeita, donde concluo que o saldo credor de caixa efetivamente ocorreu e resultou quantificado de modo correto, conforme demonstrado na "recomposição da conta caixa" do anexo "I" do termo de verificação fiscal (fls. 200/201), devidamente retificado pela decisão de primeiro grau com base no quadro demonstrativo equivalente da informação fiscal às fls. 552/553. ✓

Tendo em vista que os valores das bases de cálculo dos itens de número "1" dos autos de infração de PIS e Cofins foram extraídos do demonstrativo de recomposição da conta caixa, concluo que a decisão contestada, especificamente acerca desse item, não merece reparos. Os itens de número "2" dos mesmos autos de infração devem ser excluídos das exigências pelos motivos já expostos acima. ✓

Tratamento diferente devem ter o IRPJ e a CSLL. Nesses dois autos de infração a Fiscalização adotou o critério, reconheça-se, teoricamente correto, de considerar despesas não contabilizadas na determinação da base de cálculo, de acordo com a forma de apuração adotada pela contribuinte: o lucro real. Assim relatou a autoridade fiscal às fls. 188, *in verbis*: ✓

"A contribuinte apurou, nos anos em consideração, o IRPJ e a CSLL com base no lucro real. Desta forma, a receita omitida deve ser adicionada à apuração feita pela contribuinte para que se determine o lucro real e a diferença a ser lançada. Isonomicamente, devem ser consideradas as despesas que, embora não tenham sido escrituradas, a contribuinte



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.992

comprove inequivocamente serem necessárias à atividade e também havê-las suportado com a receita omitida. ✓

Conforme dito anteriormente, a contribuinte encaminhou documentos referentes a parte dos lançamentos fictícios. A maior parte dos lançamentos não foi comprovada (fls. 1.880 a 2.474). Como resultado da análise destes documentos apresentados pela empresa no intuito de comprovar os lançamentos feitos a débito na conta "CAIXA", a fiscalização classificou-os, sob o aspecto formal e de idoneidade, em dois grupos de documentos: aqueles que apresentam os aspectos formais e necessários para serem considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação de despesas (fls. 1.454 a 1.879) e os demais, que não apresentam tais características (fls. 1.880 a 2.474). ✓

Dessa forma, as despesas referentes aos documentos de fls. 1.454 a 1.879 foram consideradas na apuração do lucro e da base de cálculo da Contribuição Social, nos respectivos períodos, conforme pode-se observar nos anexos II e III, sendo que tais valores, devidamente corrigidos, foram utilizados para cálculo dos créditos tributários inerentes às infrações relatadas no presente relatório. Como a omissão de receitas deve ser computada na sua integralidade, devido aos reflexos nas contribuições incidentes sobre receita (PIS e COFINS), as despesas comprovadas foram somadas algebricamente aos resultados declarados de cada período fiscalizado, reduzindo o lucro ou aumentando o prejuízo. Tal demonstrativo foi elaborado a partir dos relatórios de fls. 1.425 a 1.438 (sistema SAPLI) e das despesas efetivamente comprovadas pelo contribuinte. (Anexo II)" ✓
3

Apesar de ter adotado o procedimento correto, faltou à autoridade fiscal descrever completamente os fatos como requer o art. 10, III, do Decreto 70.235/72, adiante transcrito: ✓

(...)

A descrição "aqueles que apresentam os aspectos formais e necessários para serem considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação de despesas (fls. 1.454 a 1.879) e os demais, que não apresentam tais características (fls. 1.880 a 2.474)", sem a necessária identificação individualizada dos elementos que motivaram a rejeição dos documentos de despesas, é por demais genérica e superficial. Portanto, insuficiente para atender o comando normativo acima transcrito, que tem por objetivo prover os meios para assegurar ao contribuinte o exercício do seu direito de defesa. ✓

³ Anexos "II" e "III" às fls. 202 e 205, respectivamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.992

A ausência de indicação individualizada das razões de aceitação ou rejeição dos documentos gerou dúvidas na análise deles. Aparentemente sem características próprias que os distinguíssem, certos tipos semelhantes de documentos ora foram aceitos pela Fiscalização, ora foram recusados, como afirmado pela Recorrente. ✓

A título de exemplo, observe-se aqueles cujas despesas foram consideradas dedutíveis e representam serviços de táxi (fls. 1542/1556 e 1578/1579), refeições (fls. 1567/1577 e 1627/1628), serviços de autônomos – RPA (fls. 1619/1623) e materiais de construção (fls. 1617 e 1632/1633). Todavia, de modo diverso, foram rejeitados outros documentos representativos dos mesmos dispêndios acima discriminados e, ao menos aparentemente, com idênticas características formais, a exemplo daqueles relativos a serviços de táxi (fls. 1950 e 1953), refeições (fls. 1944, 1958 e 1962), RPA (fls. 1880 e 1892) e materiais de construção (fls. 1948 e 1957).⁴ ✓

Parece-me claro que os fatos foram insuficientemente descritos. Acrescente-se a isso, como complicador, a decisão adotada pela autoridade fiscal, por intermédio da informação fiscal prestada após a realização de diligência, de considerar rejeitados documentos anteriormente aceitos como aptos para comprovação de despesas quando da realização do lançamento. Abordarei os efeitos desse fato mais adiante. ✓

Pelo exposto, penso que devem ser excluídas das exigências de IRPJ e CSLL os dois itens de autuação relativos a omissões de receitas. ✓

(...)

A pertinente reclamação da Recorrente sobre a mudança de entendimento da autoridade fiscal, após a diligência, acerca de algumas despesas inicialmente aceitas por comprovadas, perde objeto uma vez que os itens de autuação aos quais estava relacionada, cálculo do IRPJ e da CSLL sobre receitas omitidas, serão integralmente excluídos. O fato objeto da reclamação não trouxe consequências para os autos de infração de PIS e Cofins. Penso o mesmo sobre a afirmação de que o julgador teria realizado o trabalho que competia à Fiscalização.” ✓

Como se constata, a questão relativa à dedução dos valores rejeitados pela autoridade fiscal foi enfrentada, inexistiu omissão. A tentativa de reabertura da

⁴ As fls. citadas são do processo original (11516.001207/2001-05)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.992

discussão da questão regularmente decidida no julgamento é impossível pela via de embargos declaratórios. ✓

Por outro lado, assiste razão à embargante quanto à alegada contradição entre a decisão e os seus fundamentos, especificamente no que se refere à exclusão do item de autuação que trata da omissão de receitas identificada por intermédio da apuração de saldo credor da conta caixa, em relação a IRPJ e CSLL; como se pode observar da leitura do voto acima transcrito. ✓

Portanto, reconheço a contradição apontada e acolho os embargos, conforme previsto no art. 27 do RICC, com efeito modificativo, para retificar o item nº 2 da parte conclusiva do Acórdão nº 103-21.576 (fls. 562) e confirmar os itens nº 1 e 3, permanecendo o provimento parcial ao recurso voluntário nº 135445 nos termos adiante especificados: ✓

1) Reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário de PIS e Cofins relativo aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e junho de 1996; ✓

2) Em relação aos autos de infração de IRPJ e CSLL: ✓

2.a) Excluir da tributação o item de autuação relativo à omissão de receitas em decorrência de depósitos bancários não contabilizados; ✓

2.b) Quanto aos documentos mencionados no item "4.1.3 – Despesas Comprovadas" do termo de verificação, fls. 188, determinar a dedução integral dos valores representados pelos documentos que "apresentam os aspectos formais e necessários para serem considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação de despesas (fls. 1.454 a 1.879)" e, também, daqueles que "não apresentam tais características (fls. 1.880 a 2.474)" ;⁵ ✓

⁵ As fls. citadas são do processo original (11516.001207/2001-05)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.992

2.c) Excluir da tributação a glosa de despesa da NF de R\$ 12.138,00, emitida por Paulo Henrique Batista Cláudio – ME, fato gerador 31/12/96; ✓

2.d) Reduzir a multa de ofício para 75% (art. 44, I, da lei. 9.430/96); ✓

2.e) Determinar que sejam refeitas as compensações de prejuízo fiscal (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL) tendo em vista os novos valores resultantes deste julgamento.

3) Excluir da tributação de PIS e Cofins o item de autuação relativo à omissão de receitas com base em depósitos bancários não contabilizados. ✓

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2005

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA