



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11516.721536/2011-30
ACÓRDÃO	9101-007.524 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de fevereiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BECKER CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ALEGAÇÃO DE BITRIBUTAÇÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO POR FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE PAGAMENTOS CUMULADA COM PRESUNÇÃO A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE DECISÃO NO PARADIGMA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência não evidencia decisão sobre a matéria, vez que a autoridade lançadora já havia considerado que a omissão de receita presumida por falta de contabilização de pagamentos integrava a omissão de receita presumida em face de depósitos bancários de origem não comprovada. CONTEXTOS FÁTICOS DISTINTOS. O paradigma refere omissão de receita presumida a partir de pagamentos de compras não contabilizadas, enquanto o recorrido traz omissão de receita presumida a partir de cheques compensados que suprimam indevidamente a conta caixa e não foram contabilizados em contrapartida aos correspondentes pagamentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por BECKER CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-006.280, na sessão de 14 de dezembro de 2022, nos seguintes termos:

Acordam os membros do Colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário: 1) por unanimidade, para excluir a tributação da omissão de receita de depósitos de origem não comprovada sem extratos bancários; 2) por determinação do art. 19-E da Lei nº. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, excluir a tributação de omissão de receita sobre a permuta no valor de 246 mil, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (relator), Iágaro Jung Martins, Rafael Taranto Malheiros e Giovana Pereira de Paiva Leite, que mantinham esta tributação. Neste ponto designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso; vencido ainda o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que dava provimento em maior extensão para acolher o argumento de ocorrência.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2007

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS.

Caracteriza omissão de receitas a falta de contabilização de pagamentos efetuados por meio de cheques emitidos pela pessoa jurídica, e devidamente compensados, cujos valores teriam, supostamente, ingressado no caixa da empresa, sem que se comprove a correspondência entre tais valores e a baixa das respectivas obrigações no Passivo, capaz de identificar as despesas efetuadas e de ilidir a presunção legal, ressaltando-se, ainda, ser desnecessário, para efeito de

cálculo da receita omitida, desconsiderar o valor dos cheques questionados, proceder à recomposição do caixa e apurar eventuais saldos credores de caixa.

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS SEM TORNA. NÃO INCIDÊNCIA.

Conforme art. 227 do RIR/99, a receita bruta das pessoas jurídicas dedicadas à atividade imobiliária, para fins de tributação no regime do lucro presumido, corresponde ao montante recebido em função das unidades imobiliárias vendidas. Permuta sem torna que não se confunde com operação de venda. Jurisprudência do STJ reconhecida pela PGFN no Despacho nº 167/2022.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam receitas omitidas os valores depositados em contas correntes mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais a pessoa jurídica titular, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, destacando-se que os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes e que a presunção legal dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda correspondente aos depósitos bancários sem origem comprovada.

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.

Sendo possível identificar nos autos a atividade a que se refere a receita omitida, esta deve ser retirada do rol daquelas tributadas ao percentual mais elevado e adicionada às receitas correspondentes ao percentual da respectiva atividade.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA DOS EXERCÍCIOS. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

A inexistência quanto ao período de escrituração de receita ou de reconhecimento de lucro constitui fundamento para lançamento de imposto quando dela resulta redução indevida do lucro real ou postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior àquele em que seria devido.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do SELIC está amparada em lei ordinária e não contraria disposições constitucionais.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2007 a partir da constatação de omissão de receitas presumidas com base em pagamentos não contabilizados e de depósitos bancários de origem não comprovada, bem como de omissão de receitas referentes a imóveis recebidos em permuta. O lucro presumido foi apurado mediante aplicação do coeficiente de 32%, exceto em relação à receita vinculada a atividade de venda de imóveis, submetida ao coeficiente de 8%.

A autoridade julgadora de 1ª instância acolheu parcialmente a impugnação, excluindo da incidência depósitos de origem comprovada e depósitos que não guardavam correspondência com os extratos bancários, bem como admitindo a imputação de tributo postergado para o 1º trimestre de 2008, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 1880/1919). O Colegiado *a quo*, por sua vez, excluiu outros depósitos bancários sem correspondência com extratos e a omissão de receita sobre permuta (e-fls. 1990/2026).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que não interpôs recurso especial (e-fl. 2028). Cientificada em 28/04/2023 (e-fl. 2057), a Contribuinte interpôs recurso especial em 16/05/2023 (e-fl. 2058/2106), ao qual inicialmente foi negado conhecimento (e-fls. 2116/2118) em despacho posteriormente anulado (e-fls. 2140/2141). Na sequência, as divergências foram parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2142/2150, do qual se extrai:

Nesta fase de recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

- 1- Da bitributação de receitas - presunção por falta de contabilização de pagamentos mediante cheques cumulada com omissão por depósito bancário sem origem; e
- 2- Da inexistência de comprovação do fato indiciário da presunção de falta de contabilização de pagamentos.

O exame de admissibilidade será feito separadamente para cada um dos tópicos acima.

1- Da bitributação de receitas - presunção por falta de contabilização de pagamentos mediante cheques cumulada com omissão por depósito bancário sem origem.

Para a demonstração da divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

[...]

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram tomadas em sentidos opostos.

Tanto no recorrido quanto no paradigma, os julgadores examinaram alegação de que estaria havendo bitributação de receitas, em razão da aplicação concomitante das presunções legais de omissão de receita com base em pagamentos não contabilizados e em depósitos bancários de origem não comprovada.

O acórdão recorrido rejeitou essa alegação, entendendo que a presunção autorizada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 (depósito bancário de origem não comprovada) não se confunde com a presunção prevista no artigo 40 da mesma lei (falta de escrituração de pagamento).

O paradigma também rejeitou a alegação de bitributação, mas argumentando que *“o relatório fiscal é claro em mostrar que a receita omitida no tocante à omissão de compras foi descontada da omissão apurada com base nos depósitos bancários”*.

Ou seja, na ótica do paradigma é o abatimento (desconto) de uma infração na outra que evita a bitributação das mesmas receitas, e o acórdão recorrido não seguiu essa linha, mantendo as duas infrações sem qualquer desconto entre elas, considerando-as completamente independentes uma da outra.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste primeiro tópico.

2- Da inexistência de comprovação do fato indiciário da presunção de falta de contabilização de pagamentos.

[...]

Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste segundo tópico. *(destaques do original)*

Notificada da admissibilidade parcial em 23/05/2024, a Contribuinte não apresentou agravo.

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

4. A Recorrente utilizava a conta caixa como transitória para pagamentos de suas despesas ao se valer exclusivamente cheques próprios lançados a débito sem a contrapartida do gasto, visto que creditava apenas a conta bancos. A fiscalização entendeu que estavam presentes os elementos caracterizados da presunção de omissão de receitas por falta de escrituração das despesas incorridas, com base no art. 281, II, do RIR/99.

5. O tema foi tratado explicitamente pelo Acórdão recorrido, constando, inclusive, de sua ementa, tendo sido abordada especificamente no Recurso Voluntário (fls. 1938/1944), quando ficou expressamente prequestionada a matéria.

6. A questão em debate é, basicamente, a ocorrência de bitributação quando se está diante duas presunções sobre os mesmos fatos geradores: omissão de receitas pelos depósitos não justificados e receitas omitidas pelo não lançamento contábil das despesas, quando a contrapartida teriam origem exclusivamente nas contas bancárias da empresa.

7. Na decisão recorrida, ficou assentado que são independentes e podem ser constituídas no mesmo lançamento fiscal. Por outro lado, essa interpretação diverge da trazida pelo acórdão nº 107-08.282 da 7ª Câmara do Conselho de Contribuintes (doc. 01), primeiro paradigma, não modificado por decisão posterior, que expressamente afirma que devem ser excluídos do lançamento fiscal os créditos constituídos por presunção do art. 40, da Lei 9.430/96 (art. 281,

II, do RIR/99), quando a mesma receita tida como omitida estiver fundamentando cobrança por presunção do art. 42, da também da Lei 9.430/96.

8. Os pontos específicos de divergência entre o Acórdão recorrido e o acórdão paradigma, encontram-se destacados no quadro comparativo abaixo:

[...]

9. Em suma, enquanto o acórdão recorrido considera são tipos diversos de presunções legais de omissão de receitas, o acórdão paradigma atesta que elas não podem coexistir com base nos mesmos fatos geradores, firmando entendimento segundo o qual as omissões por presunção de falta de contabilização de despesas deve ser excluída das omissões apuradas pela presunção do art. 42, da Lei 9.430/96, uma vez que se tratam de mesmas receitas originárias das contas bancárias

10. Resta claro, portanto, que o acórdão recorrido e o 1º paradigma deram soluções jurídicas distintas a casos iguais, caracterizando a divergência.

No mérito, argumenta que neste ponto da autuação *a base de cálculo para o IR e reflexos, apurados nesta suposta omissão, encontra-se na planilha de fls. 1085/1086, que foi composta exclusivamente por cheques da Contribuinte, emitidos contra a própria empresa*. E, detalhando o histórico contábil de registro de tais valores, complementa:

18. Sendo assim, percebe-se claramente que toda a receita considerada omitida por presunção do art. 281, II, do RIR/99, teve origem nas contas bancárias da Contribuinte. Não serão necessárias maiores ilações sobre a impropriedade de cumular, partindo-se deste pressuposto, a tributação de omissão de receitas pela falta de escrituração de pagamentos com aquela decorrente de falta de justificativa para depósitos bancários, prevista no art. 42, da Lei 9.430/96. Trata-se da mesma receita tributada duas vezes sob o manto da presunção: uma quando ingressou em conta bancária e outra quando saiu por meio de cheques contabilizados a débito na conta caixa.

19. A DRJ simplesmente ignorou a situação fática narrada acima, segundo a qual a origem da receita dos lançamentos a débito na conta caixa restringe-se às contas bancárias da Contribuinte, visto que a base de cálculo da omissão, constituída de ofício (fls. 1085/1086), compõe-se apenas de cheques por ela emitidos.

20. Em suas razões, afasta a bitributação por presunção fundada em pagamentos não contabilizados e em depósitos bancários não justificados, tendo como base a mesma receita, porque entende que a empresa não fez prova de suas alegações, conforme parte do voto (fl. 1896):

[...]

21. A prova exigida é preexistente à Impugnação Fiscal e foi carreada aos autos pelos próprios agentes notificantes, que elaboraram a planilha de omissão presumida de receitas (fls. 1085/1086), com base em pagamentos não contabilizados, realizados tão somente por meio de cheques da Contribuinte.

Sendo este fato inconteste, resta óbvia a conclusão de que se trata de mesma receita tributada duplamente: a) primeiro quando ingressou nas contas bancárias da empresa, pela presunção do art. 42, da Lei 9.430/96 (depósitos não justificados); e b) depois quando houve a saída por meio de desconto dos cheques da empresa eleitos como forma de pagamento de despesas não escrituradas (art. 281, do RIR/99).

22. Caso reste alguma dúvida a respeito desta afirmação fática, o relato fiscal contido no TVF atesta que os supostos pagamentos de despesas não contabilizados foram realizados exclusivamente por meio dos cheques da Contribuinte, nestes termos (fl.01535):

[...]

23. A atividade de constituição do crédito tributário já se deparou inúmeras vezes com a situação ora exposta e sempre excluiu do cálculo da receita omitida por falta de escrituração de pagamento de despesas (art. 281, II, do RIR/99), aquela apurada com base no art. 42, da Lei 9.430/96, ou vice-versa. Tome-se, por exemplo, o processo fiscal nº 10850.002284/2003-72, relatado no corpo do acórdão nº 107-08.282, nestes termos:

[...]

24. E também, em linhas gerais, existe o entendimento segundo o qual duas presunções não podem andar juntas:

“SALDO CREDOR DE CAIXA E SUPRIMENTO DE CAIXA - 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. Assim, o entendimento desta Colenda Câmara é no sentido de optar por adotar uma das presunções, a que maior valor tributar. Logo, merece ser desconstituída a exigência a título de saldo credor de caixa.”¹

25. Assim, o item 001 do presente Auto de Infração, fundamentado nº art. 281, II, do RIR/99, deve ser cancelado integralmente, na medida em que implica em dupla tributação de mesma receita apurada por presunção, devido a ocorrência de dois fatores: a) as despesas não contabilizadas foram todas pagas com cheques da própria Contribuinte; e, b) as contas bancárias de origem destes cheques foram atingidas pela omissão de receitas de depósitos não justificados, sendo inadmissível a manutenção da exação promovida pela DRJ, sob o fundamento de que estes fatos não foram provados, visto que decorrem de elementos trazidos aos autos pelos agentes notificantes em momento prévio à defesa administrativa.

¹ Acórdão 108-08.721, 1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, julgado em 23/02/2006 e publicado no DOU de 21/12/2006.

Pede, assim, *o cancelamento da exigência relativa à omissão de receita apurada com base no art. 281, II, do RIR/99, por conta da bitributação de mesma receita, tributada cumulativamente por depósito bancário sem justificativa.*

Os autos foram sorteados para relatoria desta Conselheira que, constatando a ausência de contrarrazões da PGFN, requereu o saneamento conforme e-fls. 2158. Os autos foram remetidos à PGFN em 15/01/2025 (e-fl. 2159), e retornaram em 23/01/2025 com contrarrazões (e-fls. 2160/2165) nas quais a PGFN defende a manutenção do acórdão recorrido porque:

A recorrente alega que teria ocorrido bitributação no presente caso, uma vez que a fiscalização se utilizou de duas presunções de omissão de receitas sobre os mesmos fatos geradores.

No mérito, porém, não merece prosperar a pretensão do recorrente.

No caso, trata-se de hipóteses distintas de presunção legal de omissão de receitas. A omissão de receitas caracterizada por pagamentos não contabilizados é aplicável concomitante com a de depósitos bancários cuja origem dos créditos deixou de ser comprovada, por se referirem a hipóteses distintas de presunção legal relativa.

De início, convém esclarecer que o art. 42 da Lei nº 9.430/96, em seu caput, disciplina uma presunção legal de omissão de rendimentos que permite o lançamento do tributo correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, in litteris:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

Trata-se de presunção legal relativa de omissão de receitas ou rendimentos, que somente será afastada no caso de o contribuinte, através de documentação hábil e idônea, comprovar a origem dos valores depositados/creditados em sua conta bancária.

Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais, cabendo ao contribuinte demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Não há dúvidas que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão,

estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o fiscalizado recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação em que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o contribuinte possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao autuado produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

No presente processo, o contribuinte, no entanto, não comprovou com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42).

Tem-se, portanto, devidamente demonstrada a infração correspondente à omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada.

A fiscalização ainda apurou a omissão de receita caracterizada pela falta de escrituração de pagamentos efetuados. Trata-se de infração expressamente prevista no art. 40 da Lei nº 9430/1996, *in verbis*:

“Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”

Esta norma se encontra reproduzida no art. 281, II, do Decreto nº 3000/1999, nos seguintes termos:

“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.”

No termo de verificação fiscal, a fiscalização demonstra claramente a infração pela constatação de pagamentos efetuados que não foram escriturados pelo contribuinte.

Logo, ambas as infrações foram devidamente caracterizadas, tanto os depósitos bancários de origem não comprovada, como os pagamentos não escriturados, não havendo razão para excluir nenhuma delas da autuação, sob o argumento de concomitância.

Tratam-se de infrações distintas, que implicam em omissão de receitas, cuja materialidade resulta na exigência do imposto de renda e tributação reflexa.

Nesse sentido, ambas condutas estão devidamente tipificadas na legislação tributária, que as definem em bases normativas distintas na configuração de presunção legal de omissão de receitas.

Como se tratam de infrações diversas, conforme configuração legal delineada na ordem vigente, os depósitos bancários de origem não comprovada, assim como os pagamentos não escriturados, são plenamente imputáveis concomitantemente.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Desde a impugnação, a Contribuinte afirma a *bitributação de receitas*, considerando as duas presunções constituídas pela autoridade lançadora. Os argumentos de defesa foram assim sintetizados na decisão de 1ª instância:

- segundo o TVF, a Contribuinte emitiu cheques contra si mesma, lançados a débito de “Caixa”, sem a devida contrapartida a crédito. Questionada a respeito, justificou que os cheques foram utilizados com o pagamento de despesas diversas, não sendo possível vinculá-los a documentos específicos. Diante disso, o agente fiscal constatou a ocorrência de omissão de receitas por presunção, prevista no art. 281, II, do RIR/99, em virtude da “falta de escrituração de pagamentos efetuados”. A base de cálculo para o IR e reflexos encontra-se em planilha composta exclusivamente por cheques da Contribuinte lançados a débito de “Caixa” e a crédito de “Bancos”, conforme planilha anexa, na qual se acrescentou o nº da folha do processo que reproduz a escrituração da saída da conta bancos no Livro Razão;
- assim, percebe-se que toda a receita considerada omitida, por presunção, pela falta de escrituração de pagamentos (art. 281, II, do RIR/99), teve origem nas contas bancárias da Contribuinte, sendo cumulada com aquela

decorrente de falta de justificativa para depósitos bancários (art. 42 da Lei nº 9.430/96). Trata-se da mesma receita tributada duas vezes sob o manto da presunção: uma quando ingressou em conta bancária e outra quando saiu por meio de cheques contabilizados a débito da conta “Caixa”. Nesses casos, sempre se exclui do cálculo da receita omitida por presunção fundada no art. 281, II, do RIR/99 a apurada com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, ou vice-versa. Nesse sentido, transcreve trecho de acórdão do CARF, bem como de ementa que entende que duas presunções não podem andar juntas, e solicita o cancelamento integral do item 1 do Auto de Infração, já que implica em dupla tributação da mesma receita;

A autoridade julgadora de 1ª instância refutou esta alegação ponderando que:

O lançamento fiscal, relativo ao ano-calendário de 2007, foi realizado com base no regime do lucro presumido e seu item nº 1 originou-se de dois fatos diferentes. O primeiro deles da falta de contabilização de pagamentos, representada por cheques emitidos pela própria empresa, consoante planilha “CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DE CAIXA”, às fls. 1.085 e 1.086, contabilizados a débito de caixa, sem correspondência em qualquer crédito na mesma conta e sem comprovação dos dispêndios realizados, presumindo-se a ocorrência de omissão de receitas, no valor total de R\$707.876,88, com fundamento no artigo 281, inciso II, do RIR/1999, conforme item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 1.532 a 1.546, sobre o qual incidiu o percentual de 32%, para o cálculo do lucro presumido.

O segundo fato (também incluído no item 1) refere-se a recebimentos em dinheiro e/ou imóveis relacionados a contratos de compra e venda de imóveis, não escriturados nos livros contábeis e não tributados, também caracterizando a existência de omissão de receitas, tal como tratada no artigo 528 do RIR/1999, consoante item 3.3 do TVF.

A Impugnante, por sua vez, insurge-se contra o primeiro dos fatos tratados nesse item do lançamento (pagamentos não contabilizados), por diversas razões.

Primeiramente, alega bitributação, tendo em vista que toda a receita tida como omitida pela falta de escrituração de pagamentos teve origem em suas contas bancárias e, dessa forma, refere-se à mesma receita também tributada no item 2 do Auto de Infração, como depósitos bancários de origem não justificada, por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Por esse motivo, pede o cancelamento integral dessa parte do item 1 do Auto de Infração, socorrendo-se de julgados do CARF, cujo entendimento seria no sentido de se adotar, para efeito de tributação, apenas uma das presunções de omissão de receitas (a de maior valor).

Sem sombra de dúvida, à Impugnante, não basta dizer que toda a sua receita é oriunda de suas contas bancárias e que, por consequência, a mesma receita teria sido utilizada para fazer os pagamentos não contabilizados caracterizados como

omissão de receitas, nos termos do artigo 281, inciso II, do RIR/1999, ao tempo em que não apresenta qualquer prova de sua alegação.

Ressalte-se que a tributação fundamentada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (item 2 do Auto de Infração), que deverá ser apreciada mais adiante, trata de outra hipótese de presunção legal de omissão de receitas, assim definida pelo legislador ordinário, que não se confunde com a do artigo 281 do RIR/1999, razão pela qual não resta configurada a apontada bitributação.

No que respeita às citações feitas a alguns acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, a simples leitura de ementas ou de pequenos trechos desses acórdãos não permite sua correlação imediata à situação presente, dado às peculiaridades de cada caso. Além disso, cumpre observar que as decisões daquele colegiado não constituem normas complementares da legislação tributária, não se estendendo, genericamente, a outros casos e somente se aplicam sobre a questão analisada, vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.

De qualquer modo, assim como a Impugnante pinçou um ou outro julgado do CARF, que, aparentemente, acolheria sua tese de dupla tributação, é possível também, sem grande esforço, apontar vários outros que adotam entendimento no sentido contrário, como, por exemplo, o que se transcreve abaixo:

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 conta-corrente bancária nas suas datas efetivas o montante geral de omissão de receitas apurado pelo fisco seria o mesmo. 1ª CC./8ª Câmara/ACÓRDÃO 108-08.310 em 18/05/2005. Publicado no DOU em 11/12/2006.

O voto condutor do acórdão recorrido concordou com esta argumentação, apontando que as presunções legais não se confundem, tratando-se *de fatos diversos tomados como base de cálculo do tributo (IRPJ), não resta configurada a apontada bitributação.*

O recurso especial da Contribuinte teve em conta o paradigma por ela apontado desde a impugnação: Acórdão nº 107-08.282, e o exame de admissibilidade reconheceu a existência de divergência jurisprudencial porque:

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram tomadas em sentidos opostos.

Tanto no recorrido quanto no paradigma, os julgadores examinaram alegação de que estaria havendo bitributação de receitas, em razão da aplicação concomitante

das presunções legais de omissão de receita com base em pagamentos não contabilizados e em depósitos bancários de origem não comprovada.

O acórdão recorrido rejeitou essa alegação, entendendo que a presunção autorizada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 (depósito bancário de origem não comprovada) não se confunde com a presunção prevista no artigo 40 da mesma lei (falta de escrituração de pagamento).

O paradigma também rejeitou a alegação de bitributação, mas argumentando que *“o relatório fiscal é claro em mostrar que a receita omitida no tocante à omissão de compras foi descontada da omissão apurada com base nos depósitos bancários”*.

Ou seja, na ótica do paradigma é o abatimento (desconto) de uma infração na outra que evita a bitributação das mesmas receitas, e o acórdão recorrido não seguiu essa linha, mantendo as duas infrações sem qualquer desconto entre elas, considerando-as completamente independentes uma da outra.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Todavia, as referências da decisão divergente de outro Colegiado do CARF – ou, no caso, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes – são extraídas do relatório da acusação fiscal. Veja-se o que destaca a Contribuinte em seu recurso especial:

“RELATÓRIO

No mérito mantiveram as exigências relativas à omissão de receitas pela existência dos depósitos bancários de origem não comprovada, com a seguinte fundamentação:

‘No caso vertente, no cálculo da receita omitida foram devidamente excluídos os valores comprovados de ingressos de numerário (recebidos por caixa, conforme sistemática contábil descrita no Termo de Constatação Fiscal), proveniente de diversas operações da empresa, bem como os pagamentos efetuados não escriturados – outro item da autuação.’

Da mesma forma os julgadores rejeitaram a alegação de ‘bitributação’, sob o fundamento de que, conforme se verifica no demonstrativo integrante do Termo de Constatação Fiscal (fl. 2216), foram excluídos, os valores correspondentes à infração relativa aos pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade, capitulada no art. 40 da Lei nº 9.430/96. (...)

VOTO

Quanto ao argumento da ‘bi-tributação’ o relatório fiscal é claro em mostrar que a receita omitida no tocante à omissão de compras foi descontada da omissão apurada com base nos depósitos bancários.” (destaques da Contribuinte em recurso especial)

O paradigma teve em conta lançamento de tributos incidentes sobre o lucro apurado no ano-calendário 1998 a partir de: i) falta de escrituração de compras e ii) depósitos

bancários de origem não comprovada. Constatando que todos os depósitos bancários estavam contabilizados a crédito da conta Caixa, a autoridade lançadora observou que *“os valores dos depósitos bancários realizados nas diversas contas bancárias da empresa [...] só podem ser justificados pelas transferências bancárias (...), pelos cheques devolvidos e pelos ingressos de receitas na conta caixa (vendas a vista, duplicatas recebidas, títulos recebidos e juros recebidos)”*, foram deduzidos dos depósitos sem origem comprovada *as vendas a vista recebidas por caixa, as duplicatas recebidas por caixa, as vendas de ativo permanente e outras receitas recebidas por caixa*, bem como a omissão de receitas presumida por compras não escrituradas.

Apesar destas providências, o sujeito passivo arguiu a caracterização de *bitributação*, *dado que a maior omissão de receita apurada fatalmente estaria dando cobertura às menores, tal como ocorre comumente no saldo credor de caixa*, e este argumento foi refutado porque *o relatório fiscal é claro em mostrar que a receita omitida no tocante à omissão de compras foi descontada da omissão apurada com base nos depósitos bancários*.

Como se vê, o outro Colegiado não decidiu sobre a incompatibilidade entre as duas presunções de omissão de receitas porque a autoridade fiscal já havia feito a exclusão das sobreposições que identificou. Assim, sob esta ótica, não há divergência jurisprudencial na aplicação da legislação tributária, vez que o paradigma indicado não interpreta a legislação que rege a matéria.

Ainda que fosse possível constituir uma divergência jurisprudencial a partir das diferentes posturas das autoridades fiscais nos casos comparados, também se tem no paradigma que a premissa para as providências lá adotadas foi a constatação de que todos os depósitos bancários estavam contabilizados a crédito da conta Caixa, impondo a conclusão de que *“os valores dos depósitos bancários realizados nas diversas contas bancárias da empresa [...] só podem ser justificados pelas transferências bancárias (...), pelos cheques devolvidos e pelos ingressos de receitas na conta caixa (vendas a vista, duplicatas recebidas, títulos recebidos e juros recebidos)”*.

No presente caso, a ação fiscal decorreu de evidências de movimentação bancária superior à receita bruta informada em DIPJ, e a autoridade lançadora expressamente consigna que *a divergência apontada no valor aproximado de R\$ 4.000.000,00 é decorrente da movimentação financeira nas contas correntes mantidas pela empresa junto aos bancos Bradesco, Banco do Brasil, CEF (duas contas) e SICREDI, devidamente escrituradas em seus livros contábeis*.

Contudo, no paradigma, a providência fiscal reclamada pela Contribuinte nestes autos tem em conta a apuração de depósitos bancários de origem não comprovada, mas escriturados, e a apuração de pagamentos de compras não escriturados, presumidamente efetuados com recursos estranhos à contabilidade. A acusação fiscal considerou que as receitas presumidamente omitidas destinadas a tais pagamentos integrariam aquelas presumidas a partir dos depósitos bancários de origem não comprovada, e também descontou destes os recebimentos contabilizados por caixa.

Aqui, no exame da escrituração, a autoridade lançadora identificou cheques compensados suprimindo a conta Caixa, ao invés de serem destinados à escrituração dos correspondentes pagamentos. A partir destes registros, presumiu omissão de receitas por *falta de escrituração de pagamentos efetuados*, com fundamento no art. 281, inciso II do RIR/99, em montantes trimestrais de R\$ 248.511,35, R\$ 140.031,82, R\$ 179.594,49 e R\$ 139.739,22. Como se vê, não se trata da mesma hipótese do paradigma, na qual se identificam que os pagamentos das compras não estão contabilizados, mas sim a constatação de saídas bancárias que suprimiram a conta Caixa.

A autoridade lançadora também reputou não comprovada a origem de depósitos no total de R\$ 1.600.000,00, porque a escrituração da venda do imóvel a eles associado não se deu em contrapartida a receita no período fiscalizado, infração reduzida no julgamento de 1ª instância pelo acolhimento da tributação postergada da operação. Ainda, a autoridade fiscal concluiu que, em relação aos ingressos bancários consolidados por instituição financeira, nos montantes de R\$ 560.750,46, R\$ 1.240.758,33 e 88.172,25, a Contribuinte não logrou estabelecer a sua correspondência com receitas oferecidas à tributação, e ao longo do contencioso foram excluídos depósitos que não encontravam correspondência com extratos, bem como submetidos ao coeficiente de 8% aqueles comprovados como decorrentes da venda de imóveis. No mais, a Fiscalização identificou a falta de inclusão, nas receitas do período, dos imóveis recebidos em permuta, exigência afastada no acórdão recorrido sem questionamento pela PGFN.

Nesta segunda presunção de omissão de receitas há aparente similitude com a constatação do paradigma. Mas, como antes demonstrado, ao passo que a autoridade fiscal no paradigma vislumbrou que os depósitos bancários de origem não comprovada evidenciariam receita que se confundiria com os recursos destinados aos pagamentos efetuados por compras não escrituradas, no presente caso a autoridade fiscal não vislumbrou a mesma correlação com cheques compensados que suprimiram a conta Caixa e indicaram existir pagamentos não escriturados.

A diferença é sutil, mas evidencia a impossibilidade de se constituir dissídio jurisprudencial acerca de posturas fiscais distintas, quando aquela que favorece ao recorrente é aplicada no paradigma e dispensa o outro Colegiado do CARF de se manifestar acerca do seu cabimento, ou não.

A conclusão se extrai, do exposto, é que os acórdãos comparados operaram em face de contextos fáticos distintos, especialmente influenciado, no paradigma, pela postura diferenciada da autoridade fiscal em face dos demais elementos reunidos na investigação, e não apenas do fato de toda a movimentação bancária estar escriturada.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e

constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

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

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

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa