



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

Processo n° 13609.000334/2009-22
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.883 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2013
Matéria IRPJ e Reflexos
Recorrente POSTO N & REIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores não contabilizados, creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Verificada a omissão de receita, o montante apurado deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o sujeito passivo omite-se no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos, autoridade fiscal deve proceder ao lançamento de ofício, cujo prazo decadencial de cinco anos inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN).

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ENCERRAMENTO PARCIAL. ADMISSIBILIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal pode ser encerrado parcialmente, desde que cumpridos os requisitos legais e de acordo com a sistemática de apuração de tributos do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Marcelo Cuba Neto, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior, Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos, multa de ofício e juros de mora, relativos ao ano-calendário de 2004.

Neste processo cuida-se dos lançamentos relativos ao primeiro trimestre de 2004, enquanto que no processo n. 13609.001092/2009-94 são analisados e julgados os lançamentos referentes ao terceiro e quarto trimestres do mesmo exercício.

O lançamento tem como fundamento a presunção de omissão de receita, com base no art. 42 da Lei n. 9.430/96, decorrente da identificação de vários lançamentos a crédito não contabilizados, recebidos na conta bancária da Recorrente.

A fiscalização foi motivada por seleção interna para verificação da escrituração contábil dos depósitos bancários.

O procedimento fiscal foi iniciado com base no Mandado de Procedimento Fiscal MPF de nº 06.1.13.00-2008-00366-2, no qual foi apurado crédito tributário do Imposto

de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, no valor total, com os acréscimos legais, de R\$ 15.228.643,48.

Em 15 de outubro de 2008 o Contribuinte foi intimado a apresentar o Livro Diário, o Livro Razão e os extratos bancários da empresa relativos ao ano-calendário de 2004.

O contribuinte entregou os documentos, conforme atesta a autoridade fiscal, em 29 de outubro de 2008.

Em 11 de dezembro de 2008, após a análise da documentação entregue, a autoridade lançadora determinou que o contribuinte apresentasse documentação apta a comprovar a origem dos créditos constantes dos extratos bancários analisados, posto que não haviam sido identificadas as contrapartidas contábeis nos respectivos livros. Para tanto, a autoridade lançadora relacionou, individualmente, todos os cheques, depósitos e transferências que careciam de comprovação e, ainda, ressaltou que a ausência de origem implicaria na aplicação do disposto no artigo 42 da Lei n. 9.430/96.

Em resposta datada de 29 de dezembro de 2008 o Contribuinte alegou, em síntese, que os depósitos e cheques seriam relativos a descontos que os produtores e transportadores da região fariam no próprio Posto, com ou sem o fornecimento de combustível, conforme o caso.

Em 20 de janeiro de 2009 a autoridade fiscal, por meio de nova intimação, solicitou a apresentação dos documentos que comprovassem a origem dos depósitos, ressaltando que:

1. Os documentos que podem ser usados para comprovação são as cópias dos cheques depositados, cópias dos documentos de créditos, DOC, recibos, e outros. Ressalta-se que a apresentação de cópia dos comprovantes de depósitos bancários referentes ao 1º trimestre de 2004, enviados a fiscalização em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n. 01 não comprovam sua origem.

2. O contribuinte deveria apresentar uma planilha relacionando os dados de cada cheque ou documento referente aos créditos (banco, agência, conta, emitente, CPF/CNPJ, valor e data) com a nota fiscal e data do abastecimento, nome completo do cliente, valor da diferença recebida em dinheiro e outros dados disponíveis.

Deveria, ainda, apresentar cópias (frente e verso) dos cheques emitidos em 2004 pelo POSTO N & REIS LTDA. referentes à conta corrente nº 6.478-5, agência 0395-6, do Banco do Brasil.

No mesmo termo de intimação a autoridade fiscal elaborou uma relação detalhada dos créditos não escriturados nos Livros Diário e Razão apresentados e relativos ao ano de 2004, que indicavam a movimentação na conta corrente n. 6.478-5, agência 0395-6, do Banco do Brasil.

Em 12 de março de 2009 o Contribuinte entregou parcialmente os documentos, que foram recebidos pela autoridade fiscal, sob a alegação de que o banco não

possuía a relação de cheques depositados, por impossibilidade de sistema, conforme informação do gerente responsável.

Em 16 de março de 2009 o Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração lavrado pela autoridade fiscal, relativo ao primeiro trimestre do ano-calendário de 2004, que considerou omissão de receita os valores não escriturados, para os quais, segundo mencionado no “Relatório de Auditoria Fiscal”, não houve comprovação de origem.

No mencionado relatório a autoridade lançadora destaca, *verbis*:

1. *Existem no período diversos depósitos de cheques em valores superiores a R\$ 50.000,00, que pela descrição do extrato presume-se ser um único cheque.*

2. *É no mínimo incomum um estabelecimento comercial devolver como troco em um abastecimento de veículo valores expressivos como os alegados no presente caso.*

3. *Considerando um abastecimento na ordem de R\$ 1.000,00 (500 litros de óleo diesel ao preço de R\$ 2,00 o litro) pagos com um cheque de R\$ 50.000,00, isto acarretaria um custo de R\$ 190,00 apenas com a Contribuição Provisória Sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF.*

4. *No 1º trimestre de 2004 os valores referentes aos cheques depositados não escriturados totalizam R\$ 15.117.425,47, o que geraria um custo de CPMF de R\$ 57.446,22 nos alegados saques em dinheiro destes valores.*

5. *Os valores da CPMF sobre as vendas escrituradas nos livros contábeis, também, estão contabilizados como despesas. Entretanto, os valores da CPMF debitados da conta corrente referentes aos alegados saques não estão registrados nos livros Diário e Razão.*

O Recorrente apresentou impugnação em 08 de abril de 2009, acompanhada de documentos, na qual, em síntese, alegou que:

1. *Para aumentar as vendas, o impugnante efetua descontos de cheques apresentados por caminhoneiros e clientes do posto;*

2. *Esses cheques são recebidos em pagamento de serviços de transporte realizados;*

3. *A fiscalização desconsiderou a informação do impugnante, quando atendeu a 1ª Intimação, informando que os cheques descontados pelo Posto se originavam de pagamentos efetuados pelas usinas siderúrgicas a fornecedores de carvão vegetal, quase sempre, produtores/transportadores.*

4. *Houve uma segunda intimação de 20/01/2009, atendida em 12/03/2009, quando o contribuinte foi intimado a apresentar cópia dos cheques emitidos referente à conta corrente nº 6.478-5, agência 0395-6, do Banco do Brasil;*

5. *Que tais documentos não foram examinados, já que, quando ocorreu a entrega dos documentos, os autos de infração já estavam emitidos;*

6. *O lançamento fica no campo da "praesumptio hominis", já que os extratos bancários representam simplesmente uma conta corrente, onde existem débitos (saques) e créditos (depósitos);*

7. *Utiliza o método de escrituração de suprimento de caixa, mediante compensação de cheques emitidos, debitando-se a conta caixa e creditando-se a conta bancos;*

8. *Os depósitos identificados, apesar de não contabilizados, não representam nenhuma omissão de receitas, já que se anulam pela contabilização dos cheques, máxime, sendo a escrituração contábil indivisível nos termos do art. 380 do CPC;*

9. *A documentação juntada comprova tudo que foi dito ao longo da impugnação e esclarece que os valores depositados fecham com os valores sacados, mediante pequenas somas em dinheiro acrescidas aos valores dos cheques descontados pelo posto de gasolina.*

Em sessão realizada no dia 26 de maio de 2009, a 2ª Turma da DRJ em Belo Horizonte, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento para manter integralmente as exigências do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS consubstanciadas nos autos de infração, acrescidas de multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

As Ementas a seguir reproduzem o entendimento daquela instância de julgamento:

**OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO LEGAL –
DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores não contabilizados, creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A opção do contribuinte por movimentar expressivas somas de numerário, em supostas operações de "descontos de cheques", por sua inteira responsabilidade, não o exime de comprovar a origem de cada um dos depósitos nos limites e na forma determinados pela legislação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Verificada a omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

O Contribuinte foi intimado da decisão da Delegacia de Julgamento de Belo Horizonte em 09 de junho de 2009 e, em 07 de julho de 2009, interpôs Recurso Voluntário, alegando, em síntese, que:

1. O objeto de sua atividade é a venda a varejo de combustíveis e lubrificantes e com o objetivo de incremento do negócio jurídico realiza descontos de cheques apresentados por caminhoneiros e clientes do posto, que, **na maciça maioria, adquirem mercadorias que lhes são necessárias, efetuam o pagamento com os cheques, recebendo do posto, em dinheiro, a diferença entre o valor do cheque e o preço da mercadoria adquirida.** Outras vezes, em menor escala, simplesmente efetuam a troca dos cheques em moeda corrente (grifamos).

2. Mantém numerário em banco para suprir a necessidade destas operações financeiras e efetua saques bancários com o fito de promover as trocas de cheques.

3. Contabilmente, credita a "conta bancos" e posteriormente, pelo mesmo valor, debita, em contrapartida, a "conta caixa". Esgotados os recursos no banco, os cheques recebidos são depositados no mesmo estabelecimento bancário, a título de reposição, repetindo-se, continuamente, as operações saques e depósitos;

4. A fiscalização somente considerou os primeiros lançamentos e não considerou os saques;

5. A autoridade lançadora apóia-se somente em extratos bancários;

6. Depósitos bancários não caracterizam fato gerador do IR, porque não traduzem disponibilidade econômica de renda e proventos;

7. Se fosse analisada a "conta caixa" da empresa, constatar-se-ia numerário suficiente para cobrir todos os depósitos, com plena correspondência de datas e valores;

8. Ao contrário do que ressalta o lançamento, o Recorrente, justificou, à saciedade, a origem dos depósitos efetivados.

9. Utiliza o método de escrituração de "suprimento de caixa", mediante compensação dos cheques emitidos, debitando-se a "conta caixa" e creditando-se a "conta bancos";

10. Os cheques emitidos pelo contribuinte, compensados por instituição bancária, lançados a débito da "conta caixa" como recurso, têm seu correspondente registro a crédito desta mesma conta, pela saída de caixa para pagamento dos gastos incorridos;

11. **Se de um lado é fato que a ora recorrente não contabilizou os depósitos em questão, necessário realçar que também não contabilizou os cheques sacados da mesma conta. Estes cheques foram relacionados na impugnação e foram emitidos para suprimento de caixa, com as seguintes características: (i) emissão feita pelo Posto N & Reis Ltda, nominais a ele próprio; (ii) em todos os cheques consta aposto carimbo com os dizeres:**

"este cheque destina-se ao suprimento de caixa e troco de cheques" (grifamos).

12. Todos estes esclarecimentos foram prestados à fiscalização na fase investigatória;

13. O não cumprimento de uma obrigação acessória não tem o condão de inferir, por simples indução, a ideia de omissão de receitas, que implica na venda de mercadoria sem nota fiscal (grifamos).

14. Se contabilizar os depósitos e, também os cheques emitidos, nenhuma diferença restará constatada, o que afasta a presunção de omissão de receita;

15. As provas produzidas são idôneas, hábeis e capazes para desfazer a presunção do artigo 42 da Lei 9.430/96;

16. O Fisco parte da falsa premissa de que cada depósito representa um valor omissivo;

17. O capital movimentado envolvendo a "conta caixa" e a "conta bancos" é o mesmo, gerando em torno de R\$ 230.000,00 a R\$ 450.000,00, e não a quantia apurada no lançamento de R\$ 15.117.425,47;

18. O lançamento tributário alicerça-se somente nos depósitos bancários colacionados no relatório fiscal;

19. O Fisco não reuniu outro indício para confirmar o crédito tributário;

20. A decisão recorrida confere ao artigo 42 da Lei 9.430/96, interpretação dissociada do princípio da estrita legalidade, hospedado nos artigos 150, I, da CF e 142 do CTN, bem como ofende os artigos 153, III, da CF e 43 do CTN;

21. O IR há de ser cobrado sobre o acréscimo patrimonial e não sobre o próprio patrimônio;

22. Os depósitos bancários não sofrem incidência do IR, mas, sim, o acréscimo patrimonial. **Atestar a ocorrência do fato gerador é um dever de prova imposto à autoridade lançadora** (grifamos).

23. Para caracterizar a omissão de receita, o artigo 42 da Lei 9.430/96, **não exige que se comprove a origem individualizada dos depósitos** (grifamos)

24. A decisão recorrida ultrapassou os limites do artigo 42 e desrespeitou aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada ao exigir que o Recorrente demonstrasse a origem de cada depósito;

25. A documentação juntada comprova o que consta alegado nos autos e esclarece que os valores depositados fecham com os valores sacados, mediante pequenas somas em dinheiro

acrescidas aos valores dos cheques descontados pelo posto de gasolina;

26. Os cheques emitidos pelo Recorrente nominal à sua própria pessoa foram emitidos para suprimento de caixa;

27. Na fase de intimações, o Recorrente atendeu as solicitações exibindo **documentos que atestam a origem dos depósitos, mas que a fiscalização os desconsiderou** (grifamos);

28. Os depósitos bancários **não contabilizados se anulam em compensação com os cheques emitidos para suprimento da "conta caixa", também não contabilizados** (grifamos);

29. Os depósitos identificados, **apesar de não contabilizados, não representam nenhuma omissão de receitas, já que se anulam pela contabilização dos cheques, máxime sendo a escrituração contábil indivisível nos termos do art. 380 do CPC** (grifamos);

30. Salta aos olhos a impropriedade do procedimento, já que o regramento em relevo prevê comando determinando forma de apuração do imposto, pela suposta omissão de receita, segundo o regime de tributação a que estiver sujeito o contribuinte;

31. Com efeito, apuração e tributação não se confundem com constituição do crédito tributário, mediante formalização de lançamento, que deve focar-se necessariamente no MPF, que, no caso em testilha, é único e o período fiscalizado, também, previamente determinado.

32. Conforme se divisa dos autos o Fisco, na contramão das normas procedimentais, optou por efetuar lançamentos englobando períodos trimestrais, apesar do MPF estabelecer o período de janeiro a dezembro de 2004.

33. O Recorrente não contabilizou os depósitos **por mero equívoco contábil** (grifamos).

34. Sendo assim, inegável que o lançamento pretende transformar uma **simples omissão contábil, ausência de registro, em venda de combustível desacobertada de nota fiscal** (grifamos);

35. Fez a recorrente a retificação de sua contabilidade no ano de 2004, após a não aceitação das provas como origem dos recursos, retificação esta representada pela contabilização de todos os cheques emitidos para suprimento de caixa, assim como efetuou a contabilização de todos os depósitos indicados pela fiscalização, conforme se comprova pelo documentos anexos;

36. Neste diapasão, sendo os documentos contabilizados hábeis e idôneos, **mesmo registrados a destempo para retificação da contabilidade, e, encerrando esta valor probante por si só, fica elidida a presunção legal, e, em consequência, insubsistente de pleno direito, o lançamento fiscal. Donde o desacerto da r. decisão recorrida** (grifamos).

Requeru a reforma da decisão recorrida e o sobrestamento do julgamento, até que se estabeleça a reunião de todos os processos conexos.

Posteriormente, a Recorrente endereçou ao Ilustríssimo Senhor Presidente desta Turma, pedido adicional de reconhecimento da decadência em razão dos valores de PIS e COFINS lançados e referentes aos meses de janeiro a março de 2004.

Os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Tendo em vista os longos argumentos expendidos pela Recorrente, entendo ser conveniente a separação por tópicos, no intuito de enfrentar todos os pontos relevantes apresentados no recurso.

1. Da arguição de decadência em relação ao PIS e à COFINS

Alega a Recorrente, em pedido formulado em 14 de fevereiro de 2011, que, em razão de o lançamento efetuado pela autoridade tributária ter sido realizado em 16 de março de 2009, restariam decaídos os débitos relativos ao PIS e à COFINS, para os meses de janeiro e fevereiro de 2004.

O argumento da Recorrente utiliza como lastro a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN.

Todavia, com a alteração do Regimento Interno do CARF pela Portaria MF nº 586, de 22/12/2010, e a consequente inclusão do artigo 62-A, a seguir transcrito, os colegiados deverão adotar a tese definida pelo STJ na sistemática do recurso repetitivo:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos

extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. (grifamos)

Com a publicação do Recurso Especial n. 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, que teve como relator o Ministro Luiz Fux, a matéria encontra-se definida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e deve, portanto, ser seguida neste Colegiado, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos

previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

No caso dos autos trata-se de lançamento por omissão de receitas, no qual entendo que não há, por parte da autoridade fiscal, o que homologar, de modo que o *dies a quo* do prazo decadencial deve ser deslocado para a regra geral do artigo 173, I, do CTN.

Nesse sentido já se posicionava a jurisprudência do STJ antes mesmo do acórdão supracitado, conforme ementa da lavra do Ministro Castro Meira, que reproduzo:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o Fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art.150, § 4º, do CTN).

Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar, nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN, cujo prazo decadencial se rege pela regra geral do art. 173, I, do CTN: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado. (grifamos)

A tese segundo a qual a regra do art. 150, § 4º, do CTN deve ser aplicada cumulativamente com a do art. 173, I, do CTN, resultando em prazo decadencial dez anos, já não encontra guarida nesta Corte.

Precedentes.

Recurso especial do autor provido, prejudicado o da municipalidade. (REsp 1024092/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07.08.2008, DJe 04.09.2008).

Conquanto me pareça que os Acórdãos retrocitados sejam mais do que suficientes para elucidar a questão, no intuito de que não parem dúvidas sobre a aplicação da regra neles prevista para as hipóteses de omissão de receita, como ocorre no caso em tela, trago à colação recente decisão do próprio STJ, que expressamente consagra a regra do artigo 173, I, do CTN, para as hipóteses de **omissão relativas ao PIS**, nos exatos moldes do que se discute nestes autos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. PIS. OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. ATO FINAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o sujeito passivo omite-se no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN).

2. Se a Fazenda Pública notifica o contribuinte do auto de infração no prazo de cinco anos a que alude o art. 173, I, do CTN, não há que se falar em decadência do direito à constituição do crédito tributário.

*3. O direito de lançar é potestativo. Logo, iniciado o procedimento fiscal com a lavratura do auto de infração e a devida ciência do sujeito passivo da obrigação tributária no prazo legal, **desaparece o prazo decadencial**. (grifamos)*

(EDcl no REsp 1162055 SP 2009/0065584-5, Relator Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, Julgamento em 07/12/2010 e Publicação no DJe de 14/02/2001).

Ante o exposto, voto pelo afastamento da decadência em relação aos períodos suscitados pela Recorrente.

2. Da divisão dos autos de infração por período

A recorrente alega que a divisão do MPF, com a lavratura de autos de infração com encerramento parcial, feriria a legislação de regência.

Entendo que o MPF, como ordem específica que instaura o procedimento fiscal e emitido pela autoridade competente, pode ser encerrado parcialmente, desde que cumpridos os requisitos legais e de acordo com a sistemática de apuração de tributos do contribuinte.

Como no presente caso o contribuinte apura o IRPJ e a CSLL trimestralmente, conforme se depreende da DIPJ trazida aos autos, não vislumbro qualquer problema em relação aos procedimentos adotados pela fiscalização e, nesse sentido, rechaço os argumentos da Recorrente.

Não há na legislação de regência, consubstanciada na Portaria RFB n. 11.371/2007, qualquer óbice aos procedimentos levados a cabo pela autoridade fiscal.

3. Da omissão de receita e dos procedimentos adotados pela fiscalização

A fiscalização intimou o contribuinte a apresentar diversos livros e documentos, entre os quais os livros contábeis da empresa e os extratos de depósito bancário, conforme já demonstrado no relatório.

De posse de tais informações e ante a incapacidade do contribuinte em comprovar a origem dos valores depositados em conta corrente de sua titularidade, a autoridade fiscal efetuou a conciliação desses elementos e detectou que diversos lançamentos não foram escriturados, o que ensejou a presente autuação do IRPJ e reflexos.

A base legal do auto de infração é o artigo 42 da Lei n. 9.430/96, que confere presunção de omissão de receita aos depósitos cuja origem não seja comprovada pelo titular, nos seguintes termos:

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.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

A presunção contida no artigo 42 tem o condão de inverter o ônus da prova, normalmente a cargo do Fisco, nas hipóteses em que o Contribuinte omite os valores depositados em conta de sua titularidade.

Nesses casos, a lei determina que compete ao interessado fazer prova da origem de tais recursos, até então desconhecidos. A prova exigida deve ser hábil e idônea, ou seja, suficiente e conclusiva em relação aos fatos que originaram os respectivos depósitos ou transferências.

A não comprovação pelo interessado ou a apresentação de documentos frágeis ou insuficientes materializa, no campo jurídico, a presunção, e torna de rigor o lançamento do montante detectado.

Por óbvio que cabe à autoridade fiscal intimar, averiguar e determinar a apresentação dos documentos que considera necessários para a comprovação dos depósitos.

E, no caso em tela, a autoridade fiscal, ao contrário do alegado no Recurso, se mostrou bastante diligente durante os procedimentos, pois nas intimações feitas ao Contribuinte relacionou pormenorizadamente os cheques não contabilizados e exigiu a comprovação das respectivas origens, com o alerta sobre as implicações legais em caso negativo.

É fato que o Contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem dos valores, pois, ao tempo da fiscalização, apenas apresentou as cópias dos depósitos bancários, o que simplesmente confirma o ingresso dos recursos na sua conta corrente. Mais adiante, no término da fiscalização, entregou, parcialmente, cópias de cheques diversos, sem, contudo atender à determinação fiscal, que o intimou a apresentar planilhas, notas fiscais, recibos e documentos de crédito.

O que me parece **cabal, incontroverso e determinante** para o deslinde das questões discutidas nos autos é o fato de que a Recorrente não apresentou, em todo o processo, **um documento fiscal sequer de sua emissão**, ou seja, em nenhum momento – e não faltaram oportunidades – produziu provas adequadas sobre as origens do numerário depositado ou, alternativamente, dos negócios jurídicos que as ensejaram.

Limitou-se a apresentar algumas notas fiscais de terceiros, quando da impugnação, mas absolutamente nenhuma de sua lavra, ao mesmo tempo em que repetidamente argumenta que os cheques eram descontados **em troca de vendas de mercadorias**.

As palavras são da Recorrente:

*O objeto de sua atividade é a venda a varejo de combustíveis e lubrificantes e com o objetivo de incremento do negócio jurídico realiza descontos de cheques apresentados por caminhoneiros e clientes do posto, que, **na maciça maioria, adquirem mercadorias que lhes são necessárias, efetuam o pagamento com os cheques, recebendo do posto, em dinheiro, a diferença entre o valor do cheque e o preço da mercadoria adquirida.** (grifamos)*

Neste ponto caberia a indagação: Quais mercadorias? Para quem e com que valores? Nada disso pode ser respondido à luz dos documentos acostados nos autos.

Aliás, a Recorrente claramente opta por uma linha argumentativa extenuante e repetitiva, como se a reprodução das palavras tivesse o condão de transformá-las em provas concretas.

A Recorrente argumenta textualmente que mantém numerário em banco para suprir a necessidade dessas operações financeiras e efetua saques bancários com o fito de promover as trocas de cheque (...). Contabilmente, credita a “conta bancos” e posteriormente, pelo mesmo valor, debita, em contrapartida, a “conta caixa”.

Sobre tais afirmações convém ressaltar que, de acordo com planilhas e declarações bancárias apresentadas pela própria Recorrente, a empresa fazia, quase que diariamente, saques vultosos em dinheiro (na média, algo entre R\$ 230.000,00 e R\$ 350.000,00), ou seja, um montante aproximado de **dezesseis milhões de reais** em apenas três meses, conforme reconhecido pela Recorrente.

Ocorre que os livros fiscais apresentados pela Recorrente simplesmente **desconsideram tais operações**, como ela própria reconhece, *verbis*:

Se de um lado é fato que a ora recorrente não contabilizou os depósitos em questão, necessário realçar que também não contabilizou os cheques sacados da mesma conta.

A Recorrente pugna pelo argumento da neutralidade, ou seja, como não contabilizou os depósitos também não contabilizou os saques, o que não geraria, segundo o seu raciocínio, qualquer efeito tributário!

Afirma textualmente que a não contabilização dos montantes se deu por “mero equívoco contábil”.

Equívoco da ordem de **16 milhões de reais**, num único trimestre, para uma empresa que declarou na DIPJ do período receitas totais de R\$ 2.439.776,86.

A tese principal defendida pela Recorrente é a de que suas operações se baseiam no conceito de “suprimento de caixa”, mediante compensação dos cheques emitidos, debitando-se a “conta caixa” e creditando-se a “conta bancos”.

Como não há registros contábeis das operações nem tampouco provas suficientes para comprovar as operações, entendo que a tese não deve ser acolhida.

Nesse sentido já se manifestou este Conselho, em brilhante acórdão proferido no processo n. 10925.001480/00-02, sessão de 11 de novembro de 2004, Relator(a) Neicyr de Almeida, cuja ementa, pela pertinência temática, reproduzimos:

IRPJ E OUTROS - OMISSÃO DE RECEITAS – INDÍCIOS COM BASE NA ESCRITURAÇÃO – ÔNUS DA PROVA - MERO SUPRIMENTO COMO ELEMENTO INDICIÁRIO – INSUBSISTÊNCIA – CONSTATAÇÃO DE SALDO CREDOR NÃO DIVULGADO – O suprimento de caixa – ainda que materializado por moeda manual – por si só não constitui elemento indiciário com aptidão de inverter o ônus da prova. É um ato administrativo usual que denota tão somente uma crise de liquidez ou revela a necessidade de recursos próprios voltados para a grade de investimentos empresarial. A

associação, não excludente, desse ativo monetário a um acobertado saldo credor de caixa de valor coincidente ou não – atual ou iminente –, é que terá o fôlego de inverter o ônus da prova. A infração, por sua vez, se tipificará sob a égide de omissão de receitas se restarem não coincidentes a origem e a efetiva entrega dos respectivos valores ao caixa da empresa.

IRPJ - PRESUNÇÃO JURIS TANTUM - OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA OCULTADO POR SUPRIMENTOS FICTÍCIOS - EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE - Os suprimentos fictícios alocados a débito da conta caixa e posteriormente impugnados, exibem sempre um véu tênue acobertador do saldo negativo de caixa por omissão de receita pretérita.

IRPJ E OUTROS – SUPRIMENTO DE CAIXA - PRESUNÇÃO LEGAL – ÔNUS DA PROVA – INVERSÃO – COMPROVAÇÃO – NECESSIDADE - MERAS ALEGAÇÕES – INSUBSISTÊNCIA – A presunção legal exige esgotantes meios de prova e não alegações esgotantes.

IRPJ E OUTROS – SUPRIMENTO DE CAIXA – PROVA DE ORIGEM E EFETIVA ENTREGA – INEXISTÊNCIA – CONTABILIZAÇÃO DO INGRESSO DOS RECURSOS – ARGUIÇÃO RECURSAL – INSUFICIÊNCIA DE PROVA – LANÇAMENTO SUBSISTENTE – O suprimento de caixa, quando há prova evidente de que despesas ou custos foram solvidos com recursos de igual monta ou de valores próximos, tão somente confirma e demonstra o ingresso efetivo de recursos marginais que se alojam no caixa da empresa, oriundos, salvo prova em contrário, de pretéritas receitas omitidas ou não levadas ao resultado do período. (grifamos)

Outra tese defendida pela Recorrente é a de que o lançamento se deu com base na venda de mercadorias sem emissão de notas fiscais. Conquanto realmente não exista no processo qualquer documento fiscal de emissão do Contribuinte, como já salientamos, a autoridade lançadora em **nenhum momento faz tal afirmação**, até porque o que interessava, no caso, era a comprovação das origens dos depósitos.

A Recorrente afirma, textualmente, que *é impossível vender combustível desacobertado de nota fiscal*, mas não apresenta sequer uma nota fiscal de sua emissão em todo o processo.

Devemos levar em conta que não são apenas combustíveis que a Recorrente vende, mas também **mercadorias, como ela própria afirma textualmente**.

Daí porque a irrelevância, quando tomadas isoladamente, das planilhas anexas ao Recurso. Na verdade, conheço das planilhas apresentadas nos termos colocados pela própria Recorrente, de que *não trazem novas provas, mas apenas desdobramentos dos fatos já demonstrados*.

Nesse sentido, permanece o problema: elaborar e apresentar planilhas, anos depois da autuação, sem documentos suficientes que as subsidiem (notas fiscais, por exemplo), **é insuficiente para comprovar a origem dos recursos**

Assim, qualquer demonstração de capacidade de armazenamento, número de litros armazenáveis ou ilações dessa natureza, sobre serem desnecessárias, só podem ser entendidas como informações parciais e são inaptas para provar a pretensão da Recorrente.

A Recorrente também apresentou “provas” de suas operações, relativas ao ano de 2009 (!), como fundamento para os fatos praticados em 2004, conforme segue:

*Para atestar este procedimento, tomando o procedimento até o presente praticado, a ora recorrente, com base em **dados atuais, mas retratando a mesma prática**, elaborou espelho demonstrativo, indicando que os cheques sacados e depositados têm plena vinculação, a despeito de seus registros contábeis.*

Neste ponto, a Recorrente apresenta operações de 2009 como justificativa do *modus operandi* adotado em 2004, e afirma que tais provas são “incontestáveis” para elucidar a atividade da empresa **naquele período**.

Com a devida vênia, o argumento é absurdo e desprovido de qualquer sentido, visto que a sua adoção implicaria a criação de figura jurídica inédita, qual seja, a de **prova futura com efeitos retroativos!**

Por força disso, deve-se simplesmente desconsiderar as informações apresentadas, por absoluta impertinência quanto aos fatos debatidos.

No que tange à atividade financeira que deu ensejo ao lançamento, ao aceitar os argumentos da Recorrente seríamos forçados a reconhecer que a empresa, embora vendedora de combustíveis (atividade de posto de gasolina) atuava como verdadeiro “Banco 24 Horas”, realizando o desconto de inúmeros cheques entregues por seus clientes, que tanto serviam como pagamento de mercadorias adquiridas como também possibilitavam a entrega de “troco” pela diferença, conforme textualmente afirma.

Todavia, ao contrário das instituições financeiras tradicionais, o contribuinte realizava tais operações, segundo declara, sem qualquer fim lucrativo, assumindo, inclusive, o ônus da CPMF (que à época vigorava), em montante superior a R\$ 50.000,00 para um único trimestre.

Ressalte-se que, no que tange ao tema, o Contribuinte afirma que tinha “procedimentos próprios, um custo planejado e administrado operacionalmente” para a amortização e escrituração da CPMF, embora tais informações não constem dos livros contábeis, circunstância agravada pelo fato de que na DIPJ o valor da CPMF informado para o período é de singelos R\$ 227,93.

Ainda que o Contribuinte quisesse realizar operações estranhas à sua atividade, de modo informal e no intuito de alavancar seus negócios, jamais poderia fazê-lo sem o atendimento dos requisitos legais.

Como bem observa a decisão de primeira instância:

(...) Ou seja, um posto de combustíveis, como é o caso do impugnante, pode até pretender funcionar como uma espécie de instituição financeira sem fins lucrativos, mas não pode por isso deixar de observar as normas vigentes, em especial aquelas que

tratam da movimentação bancária, que exigem do contribuinte, em relação aos depósitos realizados em suas contas correntes, um rígido controle, necessário para fazer face a eventuais questionamentos da autoridade fiscal. Nesse particular, cumpre salientar que a opção do contribuinte por movimentar expressivas somas de numerário, precisamente R\$ 15.117.425,47, em um único trimestre de 2004, em supostas operações de "descontos de cheques", por sua conta e risco, não o exime de comprovar a origem de cada um dos depósitos nos limites e na forma determinados pelo art. 42 da Lei n. 9430/96.

E aqui também não pode prosperar o argumento da Recorrente de que *não seria necessário individualizar as operações*, em contraponto ao que se decidiu na primeira instância, até porque o § 3º, do aludido artigo 42, não deixa margem para dúvidas:

§3º - Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados (...):

Por derradeiro, em relação à pendência de distribuição de julgamento suscitada e resolvida pelo Despacho de Saneamento exarado em 26 de março de 2012, pelo Ilustre Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho, informo que o processo referente aos lançamentos do terceiro e quarto trimestre, que versam basicamente sobre os mesmos fatos aqui narrados e decididos foi relatado e colocado em pauta, para julgamento, nesta 2ª Câmara.

Ante todo o exposto e em razão da não comprovação efetiva da origem dos recursos depositados em conta corrente, entendo que os lançamentos relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devam ser mantidos, até porque a autoridade fiscal se pautou pela diligência no curso dos trabalhos e seguiu os preceitos normativos.

Portanto, CONHEÇO do Recurso e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator