



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

Processo nº 10469.720613/2008-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.910 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA
Recorrente F. NUNES FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004

Ementa:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO.

Nos termos do entendimento esposado no REsp 973.733-SC, de observância obrigatória por força do art. 62 A do Regimento Interno, 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 inócorre. *A contrario sensu*, nos casos em que a lei prevê o pagamento antecipado da exação e este ocorre, o prazo quinquenal em referência deve ser contado da data da ocorrência do fato gerador, *ex vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de tributos ou contribuições cuja exigibilidade encontra-se suspensa, diante do fato de que, nessa situação, a obrigação passa a ser incerta, visto que dependente do crivo da autoridade julgadora competente, já não cabe mais falar em despesa incorrida, pois estará ela sujeita a uma manifestação futura acerca da sua própria existência. Indedutíveis, pois, *ex vi* do disposto no parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº. 8.981/95, o PIS e a COFINS, lançadas por via reflexa e contestadas administrativamente.

CRÉDITOS BANCÁRIOS. DESPESAS VINCULADAS. DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade de dispêndios, supostamente vinculados a créditos bancários não contabilizados, condiciona-se à apresentação, por parte do sujeito

passivo, de documentos hábeis e idôneos capazes de tornar indubitável tal suposição, em especial no que diz respeito à comprovação de que não foram apropriados na apuração do resultado correspondente.

SALDO DA CONTA CAIXA. REGISTROS. INCORREÇÕES. RECOMPOSIÇÃO. NECESSIDADE.

Identificadas incorreções na apuração do saldo da CONTA CAIXA ou, tendo o contribuinte fiscalizado aportado ao processo elementos capazes de demonstrar que determinados valores não foram considerados pela autoridade fiscalizadora, a recomposição do referido saldo é medida que se impõe.

PEDIDO DE PERÍCIA. IMPROCEDÊNCIA.

À luz do regramento processual vigente, a autoridade julgadora é livre para, diante da situação concreta que lhe é submetida, deferir ou indeferir pedido de perícia formulado pelo sujeito passivo, *ex vi* do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. No caso vertente, demonstrada, à evidência, a dispensabilidade do procedimento, há que se indeferir o pedido correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do relator.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Luiz Tadeu Matosinho Machado (suplente convocado), Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Gilberto Baptista (suplente convocado).

Relatório

F. NUNES FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, Pernambuco, que manteve, em parte, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS), relativas ao ano-calendário de 2003, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações: a) omissão de receitas decorrente da ausência de escrituração de resultados derivados de operações de *factoring*; b) omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal (fls. 649/730), por meio da qual ofereceu, em síntese, os seguintes argumentos:

- que teria decaído o direito de lançamento em relação aos fatos geradores correspondentes ao PIS e à COFINS dos meses de janeiro e fevereiro de 2003;

- que deveriam ter sido deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores do PIS e da COFINS lançados de ofício e as despesas bancárias relativas à conta mantida no BCN (fls. 661 a 664), cuja movimentação não fora contabilizada;

- que a operação de nº 2.499, relativa ao cheque de R\$ 5.723,03, especificada às fls. 34, teria sido contabilizada, conforme comprovaria lançamento do Livro Razão, às fls. 564;

- que em diversas operações de *factoring* a Conta Caixa teria sido debitada do valor líquido da operação (débito Caixa x crédito Banco Conta Movimento) em data posterior ao lançamento relativo à entrega do cheque ao favorecido (crédito Caixa x débito Títulos a Pagar), o que teria afetado o saldo da Conta Caixa ;

- que, apesar de a conta do BCN não ter sido escriturada, as operações de *factoring* realizadas por meio dela teriam sido escrituradas a crédito de Caixa e a débito de Títulos a Pagar, o que teria afetado substancialmente o saldo da Conta Caixa;

- que a quantia de R\$ 30.120,64, registrada como crédito da Conta Caixa pela Fiscalização (tabela 03, às fls. 36), por falta de comprovação do lançamento, tratar-se-ia de ajuste efetuado em virtude da falta de contabilização, em 30/12/2002, dos eventos descritos às fls. 702;

- que diversos lançamentos a crédito da Conta Caixa não refletiriam a efetiva saída de recursos, sendo que não teriam sido contabilizados como entradas os descontos, os cheques sem fundos e os valores quitados, relativos a operações anteriores (relação de

contratos às fls. 713 e 714), e que algumas operações, inclusive, não refletiriam pagamento algum;

- que teria ocorrido cerceamento do direito de defesa quanto à infração 001, por não ter sido indicado nos demonstrativos das fls. 34 e 35, de onde foram extraídos os seus dados, além do que não teriam sido discriminados os custos envolvidos nas operações;

- que solicitara ao Banco do Brasil cópias de todos os cheques de sua conta corrente, não tendo sido atendida, motivo pelo qual requereu o "enquadramento no parágrafo 5º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972";

- que, uma vez que teria provado que não houvera saldo credor de caixa no lançamento do Processo nº 10469.710262/2007-25, seria imprescindível que o julgamento desse processo fosse efetuado na ordem cronológica dos fatos, em face das repercussões nos saldos de caixa dos períodos subsequentes.

A contribuinte requereu, ainda, a realização de diligência e apresentou complementação à impugnação, por meio da qual juntou novos documentos.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, analisando os feitos fiscais e as peças de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 11-25.364, de 12 de fevereiro de 2009, pela procedência parcial dos lançamentos.

O referido julgado restou assim ementado:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCRIÇÃO INCOMPLETA DA INFRAÇÃO.

Não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa, por deficiência na descrição da infração, quando os fatos apurados, bem assim a legislação subsunsores, estão detalhados no Quadro da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos os elementos necessários à formação da convicção da autoridade julgadora.

OMISSÃO DE RECEITA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO.

A falta de escrituração contábil evidencia omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a indicação na escrituração de saldo credor de caixa.

Eventuais erros ou omissões que, comprovadamente, operam influência no saldo da conta caixa, devem ser considerados no cálculo da omissão.

PRAZO DE DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.

O prazo para a constituição de crédito relativo às contribuições sociais - sujeitas a lançamento por homologação - , quando não há pagamento da dívida, é de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do art 173 do CTN). Havendo pagamento, o prazo extingue-se após cinco anos, a partir da data do fato gerador.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.

Irresignada, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 1.246/1.316, por meio do qual sustentou:

- anulação da decisão de primeira instância, em virtude de cerceamento do direito de defesa, vez que não foram apreciados documentos, fatos e alegações apresentados na impugnação;
- decadência do direito de constituir crédito tributário relativo ao PIS incidente sobre o fato gerador ocorrido no mês de fevereiro de 2003;
- equívoco no cálculo dos valores exonerados;
- dedutibilidade das contribuições lançadas (PIS e COFINS) e dos juros correspondentes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- dedutibilidade das despesas bancárias pagas e incorridas que não foram contabilizadas;

Adiante, a contribuinte explicitou os documentos, fatos e alegações que, para ela, não foram apreciados pela autoridade julgadora de primeiro grau.

Nessa linha, argumentou ter havido:

- cerceamento do direito de defesa em razão do não acatamento de operações com cheques do BCN, operações essas comprovadas e aceitas pela Fiscalização;
- falta de apreciação, em primeira instância, dos argumentos relativos à exclusão de valor tributado indevidamente;
- apuração incorreta da movimentação da Conta CAIXA;
- falta de apreciação dos equívocos cometidos na apuração dos saldos das contas BANCO CONTA MOVIMENTO e CAIXA em 31 de dezembro de 2002;
- conclusão equivocada da Turma Julgadora de primeira instância acerca da influência da contabilização incorreta de operações nos saldos credores de caixa;
- contabilização de pagamentos a maior de operações de *factoring*;
- equívoco da decisão recorrida acerca da influência de saldos credores de caixa apurados em outros processos administrativos em relação aos determinados nos presentes autos;

- cerceamento do direito de defesa em razão da inobservância da ordem cronológica no julgamento de processos administrativos;

- cerceamento do direito de defesa em virtude do indeferimento injustificado do pedido de perícia.

Às fls. 1.327/1.329, consta petição da fiscalizada, dirigida ao Delegado da Receita Federal em Natal e datada de 26 de maio de 2009, por meio da qual é requerida a autenticação de documentos e apresentada complementação ao recurso voluntário, tendo sido juntado os documentos de fls. 1.330/1.360.

A 2ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara, por meio do acórdão nº 1302-00.668, de 03 de agosto de 2011, decidiu anular a decisão de primeira instância, por entender que determinados argumentos e documentos trazidos pela contribuinte via defesa inaugural não haviam sido analisados, revelando, assim, cerceamento do direito de defesa.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, não obstante tenha assinalado que, possivelmente, a redação da decisão anterior é que tenha contribuído para conclusão de que os argumentos e documentos não haviam sido apreciados, decidiu reapreciá-los, não modificando, contudo, sua decisão no sentido considerar a impugnação interposta apenas parcialmente procedente.

Registro, inclusive, que a ementa da nova decisão exarada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife (fls. 1.423/1.424) em 18 de janeiro de 2012, não revela alteração significativa em relação a correspondente à decisão anulada (prolatada em 12 de fevereiro de 2009).

Cientificada da nova decisão em 20 de março de 2012 (aviso de recebimento às fls. 1.449), a contribuinte, pelo que se pode depreender, encaminhou via Correios o recurso voluntário de fls. 1.457/1.527, no qual sustentou:

- necessidade de julgamento em ordem cronológica do presente processo com os de nº 10469.720262/2007-25 e 10469.721334/2008-32, haja vista que nos três processos foi imputada idêntica infração (omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa), e, sendo o caixa seqüencial, os seus saldos transportam-se para os períodos seguintes;

- decadência do PIS relativo ao mês de fevereiro de 2003;

- dedutibilidade das contribuições lançadas relativas ao PIS e à COFINS, bem como dos juros incidentes, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- dedutibilidade das despesas bancárias incorridas, pagas e das incorridas e não contabilizadas;

- cerceamento do direito de defesa em razão de a Turma julgadora de primeiro grau não ter acatado operações bancárias com cheques do BCN, comprovadas e aceitas pela Fiscalização;

- falta de apreciação, por parte da autoridade julgadora de primeira instância, de operação contabilizada;

- apuração incorreta da movimentação da conta CAIXA;
- equívocos na apuração dos saldos das contas BANCOS CONTA MOVIMENTO e CAIXA em 31 de dezembro de 2002;
- influência da contabilização equivocada de operações nos saldos credores de caixa;
- contabilização das operações de *factoring*, a maior, a crédito de caixa, de forma indevida;
- influência dos saldos credores de caixa apurados em processos anteriores no julgamento dos posteriores;
- falta de apreciação, por parte da autoridade julgadora de primeira instância, de “adendo” datado de 22 de maio de 2009;

A contribuinte requereu, caso remanescesse dúvida, a realização de perícia contábil para que fossem respondidos os quesitos formulados nos itens 240 e 241 da impugnação. Sustentou, ainda, a nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa, em virtude do indeferimento do pedido perícia veiculado por meio da impugnação anteriormente apresentada.

Por meio de despacho, foi apresentada proposição no sentido de que fossem distribuídos, para fins de apreciação conjunta com o presente, os processos nºs 10469.720262/2007-25 e o de nº 10469.721334/2008-32 (fls. 1.532/1.533).

Na medida em que os processos acima referenciados encontravam-se em procedimento de diligência, o julgamento do presente foi sobrestado até que os referidos procedimentos fossem concluídos (Resolução nº 1301-000.184, de 11 de fevereiro de 2014).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos, relativas ao ano-calendário de 2003, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações: a) omissão de receitas decorrente da ausência de escrituração de resultados de operações de *factoring*; b) omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa.

Em uma primeira apreciação, a Segunda Turma Ordinária desta Terceira Câmara decidiu anular a decisão de primeira instância, por entender que encontravam-se presentes elementos caracterizadores de cerceamento do direito de defesa.

Em sede de julgamento em primeira instância, a ora Recorrente foi exonerada do pagamento das seguintes exigências:

a) PIS e COFINS de janeiro de 2003 e COFINS de fevereiro de 2003, em razão de caducidade;

b) PARCELA DO IRPJ e REFLEXOS, em virtude da redução dos saldos credores apurados no primeiro trimestre de 2003.

A exoneração em referência não deu causa à interposição de recurso de ofício, haja vista o não enquadramento na condição estampada na Portaria MF nº 3, de 2008.

Aprecio, pois, os argumentos expendidos pela autuada em sede de recurso voluntário.

JULGAMENTO DE PROCESSOS EM ORDEM CRONOLÓGICA

A Recorrente informa que contra ela foram lavrados autos de infração, o que motivou a formalização dos seguintes processos:

- 10469.720262/2007-25, que alcançou o 2º, 3º e 4º trimestres de 2002;
- 10469.720613/2008-89 (o presente processo), que alcançou o 1º trimestre de 2003;
- 10469.721334/2008-32, que alcançou o 2º, 3º e 4º trimestres de 2003.

Argumenta a Recorrente que nos três processos foi imputada à ela a infração de omissão de receita, caracterizada por saldo credor de caixa. Diz que, nesse caso, como o CAIXA é seqüencial, há necessidade de que os processos sejam apreciados em ordem cronológica dos fatos.

Esclareço que o solicitado pela Recorrente foi atendido, conforme despacho de fls. 1.532/1.533 (numeração do arquivo digital).

No que diz respeito aos efeitos da recomposição da conta CAIXA promovida em cada um dos feitos fiscais, pronuncio-me adiante.

DECADÊNCIA DO PIS RELATIVO AO MÊS DE FEVEREIRO DE 2003

Refutando o argumento de ausência de pagamento, utilizado pela decisão recorrida para não reconhecer a caducidade do direito de se efetuar o lançamento do PIS relativo ao mês de fevereiro de 2003, a contribuinte sustenta que este “*Colegiado tem julgado diversos litígios, segundo o princípio de que a ausência de pagamento não desnatura, nem desqualifica, o lançamento por homologação*”.

De fato, inúmeros pronunciamentos deste Colegiado foram dirigidos no sentido de que a ausência de pagamento, por si só, não implicaria desprezar a aplicação das disposições do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Entretanto, a partir da introdução do art. 62 A no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tal posicionamento teve que ser revisto.

Por bem sintetizar os fatos que interferem na questão que ora se aprecia, sirvo-me do pronunciamento do Ilustre Conselheiro Waldir Veiga Rocha acerca da matéria.

[...]

A decadência, especialmente no que toca aos tributos sujeitos ao lançamento dito por homologação, é matéria tormentosa, que tem suscitado interpretações variadas mesmo no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em oportunidades anteriores, tenho me manifestado no sentido de que o critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. Os tributos sujeitos a lançamento por homologação seriam aqueles para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. Seria essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faria com que o lançamento fosse por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento.

Entretanto, com o louvável fito de fazer com que as decisões administrativas se conformassem à jurisprudência pacificada do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) sofreu alterações, especialmente a introdução do art. 62-A no Anexo II da Portaria MF nº 256/2009, com a redação a seguir transcrita:

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. (Introduzido pela Portaria MF nº 586/2010, publicada no DOU de 22/12/2010)

Ocorre que a matéria sob exame, a saber, a aplicabilidade do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN, já foi objeto de decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), nos autos do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0). O julgamento se deu em 12/08/2009 e o acórdão foi publicado no DJe de 18/09/2009, restando assim ementado (grifos constam do original):

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 inocorre, 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).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Posteriormente, o próprio STJ reviu seu posicionamento quanto ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial, nos EDcl no AgRG no Recurso Especial nº 674.497 – PR (2004/0109978-2). Ressalto que o ilustre Ministro Relator, após mencionar expressamente o REsp nº 973.733, registra que “*impõe-se o acolhimento dos presentes embargos de declaração, a fim de se adequar o decisório embargado à jurisprudência uniformizada no âmbito do STJ sobre a matéria*”. O julgamento ocorreu em 09/02/2010, e o acórdão foi publicado no DJe em 26/02/2010, com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

De se observar a diferença relevante entre um e outro julgados: no primeiro caso (REsp nº 973.733), o termo inicial para a contagem do prazo decadencial era tido como sendo o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato

imponível, interpretação esta que fugia por completo à textualidade do art. 173, I, do CTN. No segundo julgado, revendo o posicionamento anterior, o Tribunal passou a considerar que (naquele caso), completando-se o fato gerador em 31 de dezembro de 1993, o lançamento somente poderia ser feito a partir de 1994, e o prazo decadencial começaria a fluir em 1º de janeiro de 1995.

Embora entenda que a aplicação das disposições estabelecidas pelo parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional esteja condicionada à realização da atividade ali prevista, sendo ela o objeto da homologação e não o pagamento, em virtude do comando regimental, curvo-me ao entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça nos julgados antes transcritos.

No presente caso, a contribuinte foi cientificada dos lançamentos tributários em 26 de março de 2008, conforme registros de fls. 06, 13, 20 e 27, logo, relativamente ao fato gerador ocorrido em fevereiro de 2003, período em relação ao qual não foi identificado pagamento de PIS, a Fiscalização ainda detinha poderes para constituir o crédito tributário, eis que a data-limite para tal era 31 de dezembro de 2008.

DEDUTIBILIDADE DO PIS E DA COFINS

Alega a Recorrente que a Fiscalização incorreu em equívoco ao não deduzir os valores lançados do PIS e da COFINS, bem como os correspondentes aos juros incidentes sobre essas contribuições.

No que diz respeito à dedução dos valores de PIS e de COFINS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, resalto, primeiramente, que não existe controvérsia quanto ao entendimento de que, uma vez ocorrido os respectivos fatos geradores, os tributos e contribuições são dedutíveis, observado, no caso de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, o regime de competência.

Resta indubitável, portanto, que, ainda que contabilmente possam revelar constituição de provisão, os tributos e contribuições representam, nas condições aqui explicitadas, despesas efetivamente incorridas.

Em outra vertente, quando tratamos de tributos ou contribuições cuja exigibilidade encontra-se suspensa, diante do fato de que, nesta situação, a obrigação passa a ser incerta, visto que dependente do crivo da autoridade julgadora competente, já não cabe mais falar em despesa incorrida, pois estará ela sujeita a uma manifestação futura acerca da sua própria existência, descabendo, assim, falar-se em dedução.

Refuto, aqui, argumentações no sentido de que, por ocasião da lavratura dos autos de infração, os créditos tributários de PIS e de COFINS não se encontravam com suas exigibilidades suspensas. Alinho-me, no caso, ao entendimento esposado pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão nº 1101.00659, cujo excerto reproduzo a seguir.

[...]

9.a) Dedutibilidade de PIS, COFINS, IRRF:

Pretendeu a recorrente que as exigências de IRPJ e CSLL fossem recalculadas, para admitir-se a dedução de valores a título de PIS, COFINS e IRRF que fossem mantidos no presente julgamento, bem como dos juros de mora, na

medida em que a apuração do IRPJ e da CSLL pressupõe a existência de acréscimo patrimonial.

Como bem ressalta a autoridade julgadora de 1ª instância, embora o regime de competência seja a regra para determinação dos valores que integram a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, há exceções previstas em lei, e uma delas é a estipulada no art. 41 da Lei nº 8.981/95, que alcança os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN. Deflui daí que os valores lançados de ofício, sujeitos a recurso administrativo e efetivamente questionados administrativamente, não são dedutíveis enquanto sua exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

A recorrente discorda deste entendimento, na medida em que a alegada suspensão da exigibilidade não estava presente à época da lavratura do Auto de Infração, momento em que deveria ter sido corretamente realizada a recomposição da base de cálculo.

Todavia, o lançamento à época em que formalizado não era exigível, em razão do prazo concedido para sua discussão administrativa.

De fato, a doutrina processual civil é forte no sentido de que a suspensão dos efeitos da sentença se dá com a mera recorribilidade do ato judicial: prolatada e publicada a sentença, seus efeitos já se encontram suspensos, independentemente da interposição da apelação. A efetiva interposição do recurso recebido no efeito suspensivo altera o título da suspensão dos efeitos da sentença. Enquanto cabível o recurso, durante o prazo estipulado pela legislação, a regra é que se produza o também o efeito suspensivo.

Neste sentido são as lições de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria Andrade Nery (in Código de Processo Civil Comentado, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 716), bem como de Vicente Greco Filho (in Direito Processual Civil Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 2000, v. 2, p. 296).

No que diz respeito aos juros incidentes sobre os tributos e contribuições que se encontrarem com a exigibilidade suspensa, penso que, não obstante a lacunosidade da legislação, a questão deve ser apreciada tendo-se por base os conceitos estampados na lei civil acerca do que é PRINCIPAL e o que é ACESSÓRIO. Nesse diapasão, me parece não restar dúvida de que o tributo (ou contribuição), existindo, concretamente, sobre si, é coisa PRINCIPAL. Os juros, por sua vez, supõem a existência do tributo ou da contribuição, sendo, assim, acessórios destes.

Nesse sentido, se partimos da premissa de que a indedutibilidade do principal repousa em fundamento consistente, não me parece que outra sorte devam merecer os seus acessórios.

Transcrevo, abaixo, pronunciamento deste Colegiado na mesma linha do entendimento aqui esposado.

Acórdão 101-95727 - 20/09/2006 - JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

No acórdão nº 101-96.423, a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni assinalou:

A regra a comandar dedutibilidade dos juros deve ser a mesma que comanda a dos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. Não colhe a alegação da Recorrente, de que os juros de mora não se caracterizam como acessório, porque não têm natureza tributária. A condição de "acessório" independe de terem os juros, natureza "tributária". Os juros de mora são "acessório" porque não existem sem o débito tributário sobre o qual incidem, a ele se agregando sem o integrarem. Entre outros, o verbete "Acessório" tem os seguintes significados : "2. *Que se acrescenta a uma coisa, sem fazer parte integrante dela; suplementar; adicional* 3. *Aquilo que se junta ao objeto principal, ou é dependente dele; complemento; achega.*"

No caso concreto, tem-se como procedente a acusação fiscal. Os tributos discutidos judicialmente representam obrigações fiscais que não têm data definida de pagamento e que apresentam certo grau de incerteza quanto à sua ocorrência, dependendo da decisão judicial final. Da mesma forma, os juros sobre eles incidentes que, como acessório, acompanham o principal, e serão ou não devidos, conforme a decisão judicial julgue devidos ou não os tributos. Por conseguinte, os respectivos valores têm a natureza de provisão para riscos fiscais.

Deixo de acolher, pois, os argumentos da Recorrente relativamente a esse item.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS BANCÁRIAS

Alega a Recorrente que aqui também a autoridade fiscal cometeu equívoco, visto que, embora tenha submetido à tributação a omissão de receitas apurada na conta não contabilizada (BCN), não computou as despesas e encargos debitados nos extratos bancários correspondentes.

Cabe destacar que, aqui, embora os valores tributáveis tenham sido apurados com base em movimentação bancária, não estamos diante de autuação com fundamento nas disposições do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (depósitos bancários de origem não comprovada). Trata-se, no caso, de apuração de receitas da atividade econômica explorada pela Recorrente que, de acordo com a peça acusatória, não foram contabilizadas. Em uma situação (BCN), a própria conta bancária não foi contabilizada, no outro (BANCO DO BRASIL), apesar da conta bancária ter sido contabilizada, determinadas receitas não o foram.

No que tange ao pretendido aproveitamento de despesas bancárias, penso que, ainda que se possa admitir que determinados valores possam estar vinculados às receitas tidas como omitidas, a dedutibilidade de tais dispêndios estaria condicionada à apresentação, por parte da contribuinte, de documentos hábeis e idôneos capazes de tornar indubitável tal ilação, em especial no que diz respeito à comprovação de que não haviam sido apropriados na apuração do resultado correspondente.

Aqui, alinho-me ao entendimento esposado na decisão recorrida no sentido de que "*não foram apresentadas provas de que as despesas bancárias não foram computadas no cálculo do lucro líquido*" e de que "*por meio apenas do extrato não se há nem como estabelecer a correlação entre as receitas e as despesas*".

Rejeito, também, eventual realização de diligência, eis que tal providência não se presta para produzir prova que deveria ter sido aportada ao processo pela Recorrente. Com efeito, não identifiquei obstáculo capaz de ter impedido a contribuinte de ter carreado aos autos demonstrativo correlacionado à receita tributada às despesas bancárias correspondentes, bem como o plano de contas e as folhas do Razão comprovando quais as despesas dessa natureza foram consideradas no resultado.

Penso que, no presente caso, revela-se absolutamente inadequado falar-se em PEDIDO DE PERÍCIA TÉCNICA.

FALTA DE APRECIACÃO, POR PARTE DA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, DE OPERAÇÃO CONTABILIZADA

A alegação da Recorrente de que apontou, como indevida, a tributação, a título de omissão de receitas, operação que foi devidamente contabilizada, não merece acolhimento. Como ela própria admite, "*a DRJ-Recife abordou o fato, no item 43, de fl. 1.434*", quando pronunciou-se pelo acatamento do valor de R\$ 6.781,56 para fins de recomposição do CAIXA, mas, como a Recorrente também afirma, tal fato não guarda relação com a tributação com base no pressuposto de que a receita correspondente à operação (R\$ 393,34) foi omitida.

A Recorrente comprova que o valor de R\$ 6.781,56 foi registrado a crédito da conta CAIXA (página do Razão às fls. 564), mas não aporta ao processo qualquer comprovação de a receita auferida na citada operação foi registrada como receita.

DEMAIS QUESTIONAMENTOS, ASSOCIADOS À IMPUTAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA POR SALDO CREDOR DE CAIXA (ITENS VI, VIII, IX, X e XI do Recurso)

No que tange ao ITEM VI, em que a Recorrente alega cerceamento do direito de defesa em razão de uma suposta ausência de apreciação por parte da Turma Julgadora de primeiro grau, observo que ela própria, a Recorrente, ao discorrer sobre a questão, reproduz fragmento da decisão recorrida em que, relativamente às operações referenciadas, é assinalado que "*considerar-se-á, entretanto, apenas os lançamentos em que existe correspondência de valor e de data entre a conta caixa e o extrato bancário, uma vez que as explicações quanto aos demais estão desprovidas de elementos probatórios*". Inexistente, portanto, o motivo que poderia dar causa a uma eventual decretação da nulidade da decisão.

No que diz respeito às razões associadas à omissão de receitas com base na constatação de saldo credor de CAIXA, penso ser dispicienda a análise dos argumentos aportados ao processo em sede de recurso voluntário, vez que, em virtude dos fundamentos adiante esposados, tenho que a imputação feita pela Fiscalização não pode subsistir.

Com efeito, tenho que, como regra, a auditoria da conta CAIXA deve levar em conta o saldo inventariado, respeitando-se, assim, o denominado princípio da independência dos exercícios. No caso presente, contudo, em que a autoridade fiscal analisou variados períodos de apuração e identificou a prática de infrações continuadas (saldos credores contabilizados e reforços fictícios), tendo procedido, em virtude da apuração dessas infrações, a recomposição da conta contábil em questão, penso que, diante da efetiva constatação de erros e ausências de contabilização de ingressos e saídas do CAIXA, constatação essa efetuada tanto em sede de julgamento como em decorrência de procedimentos de diligência, não se pode simplesmente abandonar os saldos apurados e considerar o valor escriturado no Razão.

Como destacado pela Recorrente, entre outras autuações, foram formalizadas, de ofício, exigências em relação ao 2º, 3º e 4º trimestres de 2002 (processo nº 10469.720262/20072-5); 1º trimestre de 2003 (presente processo); e 2º, 3º e 4º trimestres de 2003 (processo nº 10469.721334/2008-32). Em todas essas autuações, foram identificados erros e ausências de contabilização de ingressos e saídas do CAIXA que resultaram na retificação da recomposição da referida conta contábil efetuada pela Fiscalização, retificação essa que, a meu ver, não pode ser simplesmente desprezada, eis que lastreada em revisão promovida pela própria Administração Tributária.

Rejeito, assim, especificamente em relação às autuações acima referenciadas, o argumento estampado no voto condutor da decisão de primeiro grau para não acolher a interdependência entre os saldos da conta CAIXA apurados nos processos formalizados contra a Recorrente.

Por outro lado, acolho a argumentação da Recorrente de que a apreciação das controvérsias instaladas no presente processo e nos de nºs 10469.720262/20072-5 e 10469.721334/2008-32 deve ser feita observando-se a ordem cronológica dos períodos de apuração auditados, e que, para fins de análise da recomposição da conta CAIXA espelhada em cada um dos referidos processos, deve-se levar em conta o saldo apurado no período precedente, ainda que citada apuração tenha sido levado a efeito em outro processo administrativo.

Nessa linha, esclareço que nos autos do processo administrativo nº 10469.720262/2007-25, que auditou os fatos geradores ocorridos no 2º, 3º e 4º trimestres de 2002, foi apurado um saldo devedor na conta CAIXA em 31/12/2002 de R\$ 799.550,44, conforme demonstrativo de fls. 5.023/5.027 daquele processo, fazendo, com isso, desaparecer os saldos credores apontados no presente processo e que dizem respeito aos fatos geradores ocorridos no 1º trimestre de 2003.

Além disso, nos autos do processo nº 10469.721334/2008-32, que tratou dos fatos geradores ocorridos no 2º, 3º e 4º trimestres de 2003, o saldo inicial em 01/01/2003, apontado na recomposição de fls. 2.843/2.848 daquele processo, foi de R\$ 816.118,60, ficando demonstrado que em todo o ano de 2003 não foi identificada ocorrência de saldo de credor de caixa.

Em virtude de tais considerações, penso que a imputação de omissão de receita consubstanciada em saldo credor de CAIXA não pode subsistir.

PEDIDO DE PERÍCIA

Como já disse, por entender que os elementos reunidos aos processos revelam-se suficientes à solução da controvérsia, julgo dispensável o pedido de perícia técnica.

Não custa ressaltar que, nos termos do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade julgadora é livre para decidir sobre pedidos de perícia ou diligência, podendo indeferir-los quando considerar referidos procedimentos prescindíveis.

No caso vertente, também como já consignado, não identifico razões capazes de ter impedido a Recorrente de aportar aos autos os elementos necessários à comprovação das suas alegações, motivo pelo qual julgo desnecessária a realização da perícia requerida.

ADENDO DATADO DE 22/05/2009 - FALTA DE APRECIACÃO -
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Como destacado, o adendo em referência foi apresentado em 22/05/2009, ou seja, em data posterior ao primeiro julgamento realizado em primeira instância. Obviamente, o fato de a decisão proferida em 12/02/2009 ter sido anulada por meio do acórdão nº 1302-00.668 não devolveu à contribuinte o direito de aportar novas razões à impugnação anteriormente interposta.

Nesse diapasão, revela-se descabida a argumentação acerca de um suposto cerceamento do direito de defesa, vez que as razões não apreciadas em primeira instância não foram apresentadas na impugnação interposta.

Como é cediço, em conformidade com a norma processual em vigor, é na impugnação que o contribuinte deve declinar os motivos de fato e de direito que servem de fundamento para sua contestação, indica os pontos de discordância, as razões e as provas que possui, de modo que, se a matéria não foi ali suscitada, ela tida como não impugnada, estando, assim, fora de litígio.

Registro que os adendos à peças de contestação, quando, embora não atendam às prescrições do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (força maior; fato ou direito superveniente; ou contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos), são admitidos, devem ser restritos à apresentação de prova documental, não se prestando para que sejam aditadas novas questões de direito.

Assim, considerado todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para cancelar as exigências formalizadas com base na imputação de OMISSÃO DE RECEITAS caracterizada por SALDO CREDOR DE CAIXA.

Sala das Sessões, em 21 de janeiro de 2016

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães