



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

Processo nº 10830.000831/2009-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-00.915 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2012.
Matéria Imposto de Renta Pessoa Jurídica - IRPJ
Recorrente Laticínios Manolo Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: Imposto Sobre a Renda De Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004 e 2005

Ementa:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCEDIMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIO QUE NÃO GERA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF se constitui em elemento de transparência, planejamento, limitação e controle da Administração Tributária. Eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando se constituir em meio ilícito para obtenção de provas, não gera nulidade do lançamento contido no auto de infração.

EXTRATOS BANCÁRIOS. REQUISIÇÃO SEM ORDEM JUDICIAL. DOCUMENTOS DESCONSIDERADOS PELA AUTORIDADE FISCAL. INEXISTÊNCIA, NO CASO CONCRETO, DE CONTAMINAÇÃO DAS PROVAS SUBSEQUENTES.

Para fiscalizar, no caso concreto, a autoridade fiscal podia recorrer a dois procedimentos: a) fiscalizar com base nos depósitos bancários; b) fiscalizar a partir de informações fornecidas pelos clientes da recorrente. Tratam-se de procedimentos autônomos, independentes e não decorrentes entre si. Assim, não se pode dizer que tendo a autoridade fiscal abandonado a fiscalização a partir dos depósitos bancários, prosseguindo-a com base nas notas fiscais emitidas pela recorrente, estaria ela valendo-se de informações protegidas pelo sigilo bancário.

DECADÊNCIA. PIS E COFINS. FATO GERADOR MENSAL. DOLO. ART. 173 DO CTN.

O PIS e a Cofins têm fatos geradores mensais. Para estes tributos o lançamento pode dar-se a partir do mês seguinte ao do fato gerador. Nestas circunstâncias, para os fatos geradores ocorridos entre 31 de janeiro e 30 de

novembro de cada ano o lançamento pode se efetivar no curso do mesmo ano-calendário, iniciando-se o prazo decadencial, em caso de dolo, em 1º de janeiro do ano seguinte aquele em que o lançamento poderia ter ocorrido. Em assim sendo, para os fatos geradores do PIS e da Cofins que ocorreram entre 31 de janeiro de 2003 e 30 de novembro do mesmo ano, o início do prazo decadencial deu-se em 1º de janeiro de 2004, findando em 1º de janeiro de 2009. Desta forma, tendo a notificação do lançamento, no caso concreto, se efetivado em 31 de janeiro de 2009, é de se reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2003.

DECADÊNCIA. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. FATOS GERADORES TRIMESTRAIS. DOLO. ART. 173, I, DO CTN.

Nas empresas tributadas pela sistemática do lucro presumido o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorre no último dia de cada trimestre. Nestas circunstâncias, para os fatos geradores ocorridos em 31 de março, 30 de junho e 30 de novembro, de cada ano, o lançamento pode se efetivar no curso do mesmo ano-calendário, iniciando-se o prazo decadencial, em caso de dolo, em 1º de janeiro do ano seguinte aquele em que o lançamento poderia ter ocorrido. Em assim sendo, para os fatos geradores da CSLL e do IRPJ que ocorreram em 31 de março, 30 de junho e 30 de novembro de 2003 o início do prazo decadencial deu-se em 1º de janeiro de 2004, findando em 1º de janeiro de 2009. Desta forma, tendo a notificação do lançamento se efetivado em 31 de janeiro de 2009, é de se reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos até 30 de setembro de 2003.

OMISSÃO DE RECEITA. CARACTERIZAÇÃO.

Existe omissão de receita sempre que o sujeito passivo realizar ato em relação ao qual há incidência de norma de exigência tributária, sem que o valor integral da receita ou dos rendimentos seja oferecido à tributação. A não emissão de documento fiscal é apenas um dos elementos que pode caracterizar omissão de receita. A omissão de receita também se caracteriza nos casos de regular emissão de nota fiscal, com recebimento de valor tributável, sem oferecê-lo à tributação.

OMISSÃO REITERADA. PROCEDIMENTO DE NÃO REGISTRAR NOTAS FISCAIS DE MAIOR VALOR. MULTA QUALIFICADA.

A conduta de não contabilizar as notas fiscais de valor mais elevado, que se constituem na maior parte da receita, caracteriza procedimento doloso tipificado pela intenção de ocultar a obrigação de pagar os tributos devidos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade, acolher parcialmente a alegação de decadência para os fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2003 em relação ao PIS e a Cofins, e até 30 de setembro de 2003 em relação ao IRPJ e CSLL, e no mérito, dar parcial provimento ao recurso somente para excluir do imposto a pagar o valor de R\$ 1.578,60 do IRPJ do quarto trimestre de 2003.

Processo nº 10830.000831/2009-17
Acórdão n.º **1402-00.915**

S1-C4T2
Fl. 0

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Laticínios Manolo Ltda, já qualificada nos autos, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência.

Pelo que se depreende das fls. 19 e 21 dos autos, tem-se duas infrações aplicadas por fatos ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2005. As infrações assim estão descritas:

001 - RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA)REVENDA DE MERCADORIAS

Omissão de receitas da revenda de mercadorias, apuradas a partir de notas fiscais obtidas junto aos clientes do contribuinte, o qual manteve as mesmas à margem da escrita fiscal/contábil, bem como deixou de declarar seus montantes nas respectivas DIPJs.

002 - RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA)REVENDA DE MERCADORIAS

Valor apurado conforme receitas de vendas de mercadorias declaradas pelo contribuinte nas respectivas DIPJ/DCTF e/ou nos respectivos Livros de Registro de Saídas.

Por não registrar a movimentação financeira, a escrituração mantida pelo contribuinte foi desclassificada e o lucro foi arbitrado.

Quanto às receitas não contabilizadas, especificadas na infração descrita no item 001, foi aplicado multa qualificada. Em relação aos valores já informados na DIJP e DCTF foi aplicado multa de 75%. Contudo, do valor devido foi abatido os valores do IRPJ e da CSLL.

Para o IRPJ e a CSLL, considerou-se como data dos fatos geradores o último dia dos respectivos trimestres do período fiscalizado, isto 01-01-2003 a 31-12-2005.

Pelo que se extrai do item 13 do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 75 e 76), a contribuinte foi intimada para apresentar a totalidade dos extratos bancários e re-escriturar o livro caixa ou razão dos anos-calendário 2003 a 2005, fazendo contemplar e espelhar toda a movimentação financeira ocorrida nos anos-calendário de 2003 a 2005.

Não tendo a contribuinte, no prazo fixado, atendido ao pedido acima referido, foi expedido Requisição de Movimentação Financeira RMF, permitindo que a autoridade fiscal tivesse acesso às contas bancárias relacionadas à fl. 77, cujos extratos constam do anexo V.

No item 17 do TVF (fl. 77) consta que em 09/10/2008 a contribuinte foi intimada para comprovar a origem dos depósitos bancários, sendo advertida de que a sua

omissão resultaria na presunção de omissão de receita, conforme previsto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Apesar da advertência contida no item 17 do Tfv, no item 19 do referido termo, à fl. 79 dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal decidiu por fazer diligências junto aos principais clientes da fiscalizada solicitando que estes apresentassem a relação das notas fiscais correspondentes às mercadorias adquiridas da empresa Laticínio Manolo, no período de 01-01-2003 a 31-12-2005.

De posse de tais documentos, concluiu a fiscalização que no período a fiscalizada emitiu aproximadamente 35.000 notas fiscais, sendo que deixou de registrar em sua contabilidade pelo menos 948. Destaca a fiscalização que apesar destas notas representarem apenas 3% dos documentos emitidos, em termos de valores correspondem a quase 90% da receita.

No item 27 do Tfv, está destacado que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi apurada através da sistemática do Lucro Arbitrado (coeficiente 9,6% aplicado sobre a receita conhecida - notas fiscais), “sendo que foram compensados os montantes já confessados espontaneamente nas respectivas DCTF;”

Em relação à tributação da COFINS e do PIS, a base de cálculo refere-se aos montantes mensais apurados de Omissão de Receita de Revenda de Mercadoria, conforme documentos que constam dos anexos 1, 2 e 3.

A multa em relação à receita das 948 notas fiscais foi qualificada com base nos seguintes fundamentos que extraio do item 32 do Tfv:

32. Embora a quantidade de notas fiscais omitidas (948) represente 3% do universo de notas fiscais emitidas no período, afasta quaisquer possíveis alegações de erro ou de esquecimento, uma vez que os valores de face das notas fiscais (R\$ 86.000 em média), por 'si só, confirmam a estratégia de omissão, pois representam 90% da receita total apurada no indigitado período, estando sem dúvidas enquadrada na situação prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, pela prática prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, portanto, suas penalidades majoradas em 100%.

O valor do crédito tributário acrescido importou em R\$ 17.841.281,67 e foi notificado à fiscalizada em 31-01-2009 (fl. 86), sendo que esta, tempestivamente, apresentou impugnação expondo os motivos de fato e de direito pelos quais requereu a insubsistência da autuação.

A DRJ julgou procedente o lançamento sendo que do acórdão recorrido consta a seguinte ementa:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO. NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal, independentemente de sua modalidade (fiscalização ou diligência), é mero instrumento de controle administrativo. Eventual irregularidade em sua emissão não acarreta nulidade de lançamento.

SIGILO BANCÁRIO. REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. AUSÊNCIA DE RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO.

ILEGALIDADE DAS PROVAS OBTIDAS. NULIDADE. Além de infundados para fins de desconstituição do lançamento, inócuos se mostram os questionamentos relacionados a violação de sigilo bancário e a requisição de movimentação financeira, se as exigências foram formalizadas com base em provas diretas de omissão de receita obtidas junto a clientes da empresa autuada.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. A falta de escrituração de notas fiscais emitidas, e sua conseqüente supressão da base tributável, caracteriza a ocorrência de omissão de receitas. PROVA DIRETA. Cabível o lançamento de ofício fundado na caracterização de receitas omitidas apuradas com base em notas fiscais obtidas junto a clientes do contribuinte, cuja emissão não foi por ele refutada.

DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO. Explicitados pela fiscalização os procedimentos para obtenção dos valores exigidos, por meio de demonstrativos e anexos que integram os autos de infração e dos quais o contribuinte foi cientificado e recebeu cópia, dispondo do prazo legal para apresentar sua impugnação, injustificável a alegação de cerceamento de defesa. ARBITRAMENTO. Demonstrada a imprestabilidade da escrituração apresentada, o arbitramento é o único método possível para determinação das bases tributáveis, ensejando, 'inclusive, exigência de diferenças de IRPJ e CSLL Sobre o' lucro decorrente das receitas declaradas, com aplicação da multa de ofício de 75%.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EXIGÊNCIAS DECORRENTES DE RECEITAS OMITIDAS. Evidenciadas pela fiscalização circunstâncias que caracterizam sonegação, regular a qualificação da multa.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APURAÇÃO IRREGULAR. Nas hipóteses de apuração irregular e de evidente intuito de fraude, a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária é regida pelo disposto no art. 173 do CTN. INTERRUPTÃO. MEDIDA PREPARATÓRIA. Presente notificação preparatória do lançamento ulterior, hábil a interromper a fluência do prazo decadencial, válido é o lançamento formalizado antes do decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado a partir daquele ato.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

Lançamento Procedente

Em 18-05-2008 (fl. 360) a parte interessada foi cientificada da decisão da DRJ e em 16-06-2008, ingressou com o recurso de fls. 362 a 293, alegando, em síntese:

a) nulidade em face da inobservância das disposições constantes no art. 4º da Portaria nº 11.371, de 2007, visto que em momento algum a recorrente conseguiu acessar ao MPF e, se a ciência do contribuinte inexistente, é insubsistente o ato administrativo consubstanciado no Mandado de Procedimento Fiscal;

b) que é requisito essencial para expedição de MPF a prévia intimação do contribuinte, fato que não ocorreu no caso concreto;

c) impossibilidade de autuação com 75% sobre os valores já declarados;

d) sob item intitulado “dúvida quanto à correta apuração da base de cálculo”, à fl. 380, a recorrente alega que nos itens 27 e 28 do TFV o auditor tratou sucintamente da base de cálculo do lançamento esclarecendo que a base para tributação do IRPJ e CSLL foi apurada através da sistemática do Lucro Arbitrado (coeficiente 9,6% aplicado sobre a receita conhecida - notas fiscais), e que em relação à tributação da COFINS e do PIS, a base de cálculo refere-se aos montantes mensais apurados de Omissão de Receita de Revenda de Mercadoria. Contudo, segundo a recorrente, não houve o cotejo nota-fiscal por nota-fiscal que indicasse quais das notas verificadas em diligências já teriam sido declaradas pela impugnante.

e) argumenta a recorrente que a DRJ, para manter o lançamento, limitou-se a dizer que os cálculos foram realizados corretamente. Contudo, tanto não estão corretos que nos 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2003 ao invés de considerar para compensação os valores declarados do imposto mais o adicional, considerou somente o adicional, conforme segue:

Trim./Ano- Calendário	Base de Cálculo	Imposto	Adicional	Compensação Auto de Infração	Correto
1º/2003	700.488,00	8.405,85	0,00	8.405,85	8.405,85
2º/2003	1.051.650,00	12.619,80	2.413,20	15.033,00	15.033,00
3º/2003	1.160.865,00	13.930,38	3.286,92	3.286,92	17.217,30
4º/2003	947.324,00	11.367,88	1.578,59	1.578,59	12.946,47

f) À fl. 386 a recorrente trata da infração de omissão de receita que lhe foi imputada argumentando textualmente:

- Conforme já foi dito para realização dos lançamentos tributários ora impugnados, a Autoridade Administrativa realizou circularização com base em informações de clientes da Recorrente.

- Em outras palavras, para lavratura do Auto de Infração o Fiscal valeu-se de **notas-fiscais** apresentadas por clientes da Recorrente.

- Ora, se as Notas Fiscais foram emitidas não há que se cogitar da ocorrência da omissão de receita;

- Como se sabe, "omissão de receita" se conceitua como sendo a venda deliberada levada a efeito pelo empresário, sem a correspondente emissão de Nota Fiscal ou documento equivalente;

- Toda a documentação hábil para lastrear a saída da mercadoria foi regularmente emitida e consequentemente não houve omissão de receita;

g) que no caso concreto não cabe multa qualificada;

h) Por fim, a partir da fl. 398, a recorrente faz extenso arrazoadado acerca da impossibilidade de utilização, no caso concreto, dos dados da CPMF como meio de prova para efeitos de lançamento tributário e que o sigilo bancário constitui-se em garantia constitucional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

O recurso da autuada reclama o exame dos seguintes pontos:

Em preliminar:

- a) preliminar de nulidade por irregularidade na ciência do MPF;
- b) preliminar de nulidade em face do acesso aos dados bancários sem ordem judicial.

No mérito:

- a) a recorrente alega inexistência de omissão de receita com base no entendimento de que emitidas as notas fiscais não há como se cogitar da ocorrência de omissão de receita, pois esta se tipifica como sendo a venda levada a efeito, sem a correspondente emissão de nota fiscal ou documento equivalente;
- b) imprecisão quanto à apuração da base de cálculo;
- c) impossibilidade de efetuar lançamento em relação à receita já declarada em DIPJ e DCTF;
- d) inexistência de circunstância que justifique a qualificação da multa;
- e) decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 31 de janeiro de 2004.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR VÍCIO INERENTE AO MPF

Aportaria da RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo que os artigos 1º, e 4º, cujas normas que interessam ao presente julgamento assim dispõem:

***Art. 1º** O planejamento das atividades de fiscalização dos tributos federais, a serem executadas no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, será elaborado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) e pela Coordenação Especial de Vigilância e Repressão (Corep), no âmbito de suas respectivas áreas de competência, considerando as propostas das unidades descentralizadas da RFB, observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade, da razoabilidade e da justiça fiscal.*

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

...

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Das normas acima referidas depreende-se que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF se constitui em elemento de transparência, planejamento, limitação e controle das atividades da Administração Tributária. A eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando se constituir em meio ilícito para obtenção de prova, não geram nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte e que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar determinada ação. Assim, se ocorrerem problemas com a emissão, prorrogação, comunicação do MPF, não resulta inválido os atos praticados pela fiscalização.

Salvo se utilizado como meio ilícito na obtenção de provas, as irregularidades administrativas relacionadas à emissão, comunicação e prorrogação do MPF não tornam imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributário. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada e, detectada a ocorrência da situação descrita em lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento.

Salvo nos casos de ilegalidade, a validade do ato administrativo é subordinada ao autor ser titular do cargo ou função a que tenha sido atribuída a legitimação para a prática daquele ato. Assim, legitimado o AFRF para constituir o crédito tributário mediante lançamento, não há o que se falar em nulidade por vício relacionado ao MPF que se constitui em instrumento de controle da Administração.

Tem razão o recorrente ao afirmar nos termos do artigo 4º da citada Portaria há necessidade de lhe ser dado ciência da existência do MPF ou de suas prorrogações. Porém, a norma aqui referida tem sua razão de ser. O contribuinte somente está obrigado a prestar esclarecimentos ao AFRF que estiver devidamente munido de MPF. Assim, em havendo dúvidas quanto à existência ou vigência do MPF, em não constando ou não sendo possível o acesso por meio eletrônico, cabe ao auditor fiscal provar a existência deste para, só então, prosseguir formalizando exigência de documentos.

Por tais razões, desacolho a alegação de nulidade do lançamento sustentada com base em vícios inerentes ao MPF.

Da questão referente ao sigilo bancário

Diferentemente dos argumentos articulados no acórdão recorrido, sempre entendi que o acesso pelo Fisco, à movimentação financeira do contribuinte, depende de ordem judicial. Porém, tal entendimento importaria em reconhecer a inconstitucionalidade da Lei Complementar 105, de 2001, fato que esbarra no enunciado da Súmula nº 02 do Carf, que dispõe que este órgão não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Após a votação da Súmula nº 02, inseriu-se o artigo 62-A no Regimento Interno deste órgão dispondo que 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.”

Declinei os fundamentos acima para evitar alegação de que o relator foi omissos em relação à análise do tema. Contudo, no caso concreto, apesar de ter iniciado o procedimento com base nos extratos bancários, requisitados às instituições financeiras sem ordem judicial, o lançamento, ao final, se deu com base nas informações prestadas pelos clientes da recorrente. Ainda que o colegiado viesse a seguir a tese deste relator que é voto vencido em relação ao sigilo bancário, o que deveria ser analisado no caso concreto é se os extratos, obtidos de forma alegadamente indevida, deram causa a outras provas chamadas pela doutrina americana como “frutos da árvore envenenada”. Se sem a prova obtida por meios ilícitos não se chegaria às demais provas, estas seriam imprestáveis em face da contaminação na origem. Tenho que não é o caso concreto.

A autoridade fiscal podia recorrer a dois procedimentos: a) fiscalizar com base nos depósitos bancários; b) fiscalizar a partir de informações fornecidas pelos clientes da recorrente. Tratam-se de procedimentos autônomos e independentes, não decorrentes entre si. Assim, não se pode dizer que no momento em que a autoridade fiscal decidiu abandonar a fiscalização a partir dos depósitos bancários para levá-la a efeito com base nas notas fiscais emitidas pela recorrente e não contabilizadas estaria ela valendo-se de procedimento decorrente da obtenção de informações com base em depósitos bancários.

Com tais considerações, rejeito a preliminar de nulidade em relação ao sigilo bancário.

No mérito

Da alegação de inexistência de omissão de receita

A recorrente alega inexistência de omissão de receita com base no entendimento de que emitidas as notas fiscais não há como se cogitar da ocorrência de omissão de receita, pois esta se tipifica como sendo a venda levada a efeito, sem a correspondente emissão de nota fiscal ou documento equivalente. Sem razão. Omissão de receita não é algo subjetivo e, dado o princípio da legalidade que fundamenta o direito tributário, não é possível ao intérprete ou a autoridade fiscal caracterizar omissão de receita a partir de deduções subjetivas.

O conceito legal de omissão de receita encontra-se no artigo 2º da Lei nº 8.846, de 1992, repetido no artigo 283 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, a seguir transcrito:

“Art. 2º. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.”

Da norma acima transcrita, extrai-se os seguintes elementos cuja prova concomitante é necessária para que se caracterize a omissão de receita:

- a) recebimento de um valor;*
- b) não emissão de nota fiscal referente a este valor, ou a sua emissão por um valor inferior;*
- c) não escrituração deste valor;*
- d) não tributação deste valor.*

Merece ênfase, neste ponto, o primeiro item, qual seja, a necessidade de recebimento de um valor. Trata-se de parcela ‘por fora’, que é recebida e não escriturada pelo contribuinte. Tal atitude enseja a incidência da regra de omissão de receitas.

No caso concreto, é fato incontroverso de que a recorrente emitiu as 948 notas fiscais relacionadas a partir da fl. 208 dos autos. Porém, os valores recebidos em relação às transações não foram oferecidos à tributação. Existe omissão de receita sempre que o sujeito passivo realizar ato em relação ao qual há incidência de norma de exigência tributária, sem que o valor integral seja oferecido à tributação. A não emissão de documento fiscal é apenas um dos elementos inerentes à caracterização de omissão de receita. Esta também se caracteriza pelo recebimento de valor tributável, sem oferecê-lo à tributação.

No caso concreto não há dúvidas quanto à emissão das notas fiscais constantes da planilha de fls. 208 a 217. Os valores correspondentes a tais notas fiscais não foram oferecidos à tributação. Assim, resta caracterizada a omissão de receita.

Quanto ao argumento da recorrente de que não foi feito o confronto nota por nota para que fossem identificadas quais das notas não foram objeto de declaração, esclareço que as notas fiscais assim consideradas são as 948 relacionadas ao item 001 do auto de infração, relacionadas a partir da fl. 208 dos autos.

Da alegação de imprecisão quanto à apuração da base de cálculo;

A alegação de imprecisão quanto à apuração da base de cálculo pode ser analisada em conjunto com a alegação de impossibilidade de efetuar lançamento em relação à receita já declarada em DIPJ e DCTF.

Tanto ao descrever a infração, quanto ao elaborar o demonstrativo constantes nos anexos 1, 2 e 3, às fls. 87, 88 e 89, a autoridade fiscal deixa claro que adotou os seguintes procedimentos:

a) em relação ao PIS e a Cofins, a autoridade fiscal adotou como base de cálculo o produto da diferença entre receita apurada menos receita declarada, exigindo o PIS e a Cofins com multa de 150%. Em outras palavras, exigiu-se PIS e Cofins somente sobre as notas fiscais não escrituradas;

b) no que diz respeito ao IRPJ e à CSLL, a autoridade fiscal esclarece que arbitrou o lucro e para tal somou a receita omitida com a receita declarada e tributada exigindo imposto de ambas, da primeira com multa de 75% e da última com multa de 150%. Neste sentido, observa-se o seguinte quadro a título exemplificativo, mas que também se aplica aos demais períodos:

Ano-calendário 2003 – Apuração do IRPJ Lucro Presumido – DIPJ – ficha 14A - FL 231 a 233						
Período	Valor declarado DIPJ	Fl.	Valor lançado multa 75% - item 002 do AI*	Fl.	Valor lançado multa 150%- item 001 AI**	Fl.
1º Trimestre	700.488,42	231	700.488,42	2	7.568.434,00	2
2º Trimestre	1.051.651,85	232	1.051.651,85	2	6.176.277,00	2
3º Trimestre	1.160.865,65	233	1.160.865,65	2	8.474.486,00	2
4º Trimestre	947.325,45	234	947.325,45	2	5.330.379,00	2

*apurado conforme receitas de vendas mercadorias declaradas pelo contribuinte nas respectivas DIPJ/DCTF

**apuradas a partir de notas fiscais obtidas junto aos clientes do contribuinte, o qual manteve as mesmas a margem da escrita.

Conforme já dito, a análise do quadro acima e do confronto deste com a DIPJ do ano-candadário de 2003 e com o auto de infração (fl. 02), constata-se que os valores em cada um dos respectivos trimestres lançados com multa de 75%, que a fiscalização indicou ter apurado conforme receitas de vendas de mercadorias declaradas pelo contribuinte nas respectivas DIPJ/DCTF, é o valor que já fora declarado na DIPJ.

Seguindo na análise do auto de infração, no que diz respeito aos lançamentos de valores já declarados na DIPJ e informados em DCTF, em relação ao ano de 2003, aqui citado como exemplo, verifica-se que a autoridade fiscal adotou o seguinte procedimento:

Exemplo em relação ao ano de 2003						
Trime- mestre	Receita declarada DIPJ e também lançada com multa 75%	Lucro arbitrado – fl. 02	Imposto apurado 15%	Adicional do imposto pela fiscalização	Total devido	(-) imposto a compensar – fl. 4
1º	700.488,42	67.246,85	10.087,02	6.724,68	16.811,70	8.405,86
2º	1.051.651,85	100.958,40	15.143,76	10.095,84	25.239,60	6.724,68
3º	1.160.865,65	111.443,04	16.716,45	11.144,30	27.860,75	15.033,33
4º	947.325,45	90.943,10	13.641,46	9.094,31	22.735,77	1.578,60

A última coluna do quadro acima que indica o imposto a compensar corresponde com o montante apurado pela autoridade fiscal. Observemos exemplo referente ao primeiro trimestre de 2003, sendo que a sistemática em relação aos cálculos aqui explicitados vale em relação aos demais períodos de apuração.

Ex.:

Receita declarada R\$ 700.488,42

Lucro presumido declarado 8% R\$ 56.039,07

IR devido 15% R\$ 8.405,86 (este o valor que a fiscalização subtrai do imposto devido).

No caso concreto, ao calcular o imposto devido e, antes de aplicar multa e juros, subtrair dele o imposto pago, não há o que se falar em exigência de imposto sobre receita declarada.

Finalmente, observo, ainda, que no segundo, terceiro e quarto trimestres de 2003, foi amortizado somente o imposto apurado com alíquota de 15%, sem considerar adicional de 10% verificado, respectivamente, nos valores de R\$ 2.413,22 (fl. 232); R\$ 3.286,93 (fl. 233) e R\$ 1.578,60 (fl. 234). Assim, para os períodos aqui apontados, por equívoco, a autoridade fiscal deixou de amortizar o valor integral do imposto pago. Quanto aos demais trimestres, pelo que examinei das fls. 250/251 e 267/268, confrontando com os documentos de fls. 08 e seguintes, em análise rápida, verifiquei que a compensação considerou, também, o adicional de 15%.

Em relação ao PIS, conferindo a receita declarada, em relação ao ano-calendário de 2003, que novamente uso como exemplo, da ficha 22A, da DIPJ, a partir da fl. 234, extraio os seguintes valores:

Exemplo de demonstrativo em relação ao PIS usando como base ano de 2003 – fl. 234 seguintes					
MÊS	Receita declarada	Contribuição apurada (cumulativa)	MÊS	Receita declarada	Contribuição apurada
janeiro	223.319,07	1.451,57	julho	360.322,16	2.342,09
fevereiro	220.797,03	1.435,18	agosto	374.325,29	2.433,11
março	256.372,32	1.666,42	setembro	426.218,20	2.770,42
abril	341.160,28	2.217,54	outubro	371.416,45	2.414,21
maio	335.465,65	2.180,53	novembro	276.770,80	1.799,01
junho	375.025,92	2.437,67	dezembro	299.138,20	1.944,40

Confrontando a apuração de fl. 25, com a descrição da receita omitida contida no item 001 do auto de infração, verifico que sobre a base de cálculo já declarada e tributada não se exigiu o valor do PIS. Assim, correto o lançamento neste sentido.

Quanto à Cofins, examinando a apuração contida à partir da fl. 39 dos autos e confrontando os aludidos valores com as receitas omitidas especificadas no item 001 do auto de infração (fl. 19), omissão esta correspondente às 948 notas fiscais não declaradas, verifico que em relação à receita declarada também não se exigiu Cofins.

Da multa qualificada

Não subsiste o argumento da recorrente de que no caso concreto, em relação à exigência do item 001 do auto de infração, não houve intenção de sonegar. Não é crível que a recorrente tenha registrado regularmente mais de 34.000 notas fiscais de menor valor e se equivocado em 3% das notas que representam 90% de sua receita. Neste sentido, o auto de infração foi preciso efetuar o lançamento com multa qualificada em relação ao item 001.

Da alegação de decadência em relação ao PIS e a Cofins

Nos termos do artigo 2º da Lei Complementar nº 70 de 1991, o PIS e a Cofins têm fatos geradores mensais. Para estes tributos o lançamento pode dar-se a partir do mês seguinte ao do fato gerador. Nestas circunstâncias, para os fatos geradores ocorridos entre 31 de janeiro e 30 de novembro de cada ano o lançamento pode se efetivar no curso do mesmo ano-calendário, iniciando-se o prazo decadencial, em caso de dolo, em 1º de janeiro do ano seguinte aquele em que o lançamento poderia ter ocorrido. Em assim sendo, para os fatos geradores do PIS e da Cofins que ocorreram entre 31 de janeiro e 30 de novembro de 2003 o lançamento podia ser realizado no curso do mês de dezembro de 2003. Desta forma, tem-se o início do prazo decadencial em 1º de janeiro de 2004, findando em 1º de janeiro de 2009. Desta forma, tendo a notificação do lançamento, no caso concreto, se efetivado em 31 de janeiro de 2009, é de se reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2003.

Da alegação de decadência em relação ao IRPJ e a CSLL

Cabe ao legislador definir o aspecto temporal em relação ao qual apurar-se-á a base de cálculo e a ocorrência do fato gerador que poderá ser diário, mensal, trimestral, anual ou entre a data de um evento e outro, como se dá, por exemplo, no caso do imposto de renda em relação a ganho de capital decorrente de alienação de patrimônio por pessoa física.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrido o fato gerador, há que se definir o início do prazo decadencial que pode dar-se na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, iniciando-se na data do fato gerador, ou na forma prevista no artigo 173, I, isto é, ocorrido o fato gerador o prazo decadencial somente se inicia no primeiro dia do exercício seguinte. A discussão que ainda necessita melhor estudo é o alcance da expressão exercício. Por ora, fiquemos com a noção de exercício como sendo ano-calendário.

Ao tratar do aspecto temporal do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, o artigo 1º da Lei nº 9.430, de 1996, assim dispõe:

Art. 1º. A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Da norma acima transcrita depreende-se de que durante o ano-calendário, para as pessoas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, tem-se a ocorrência de quatro períodos de apuração e de ocorrência dos respectivos fatos geradores do IRPJ e da CSLL. Para os fatos geradores que ocorrerem em 31 de março, 30 de junho e 30 de novembro, de cada ano, o lançamento pode se efetivar no curso do mesmo ano-calendário, iniciando-se o prazo decadencial, em caso de dolo, em 1º de janeiro do ano seguinte aquele em que o lançamento poderia ter ocorrido. Em assim sendo, para os fatos geradores da CSLL e do IRPJ que ocorreram em 31 de março, 30 de junho e 30 de novembro de 2003 o início do prazo decadencial deu-se em 1º de janeiro de 2004, findando em 1º de janeiro de 2009. Desta forma, tendo a notificação do lançamento, no caso concreto, se efetivado em 31 de janeiro de 2009, é

Processo nº 10830.000831/2009-17
Acórdão n.º **1402-00.915**

S1-C4T2
Fl. 0

de se reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos até 30 de setembro de 2003.

Por oportuno, observo que em relação a determinadas exigências não houve qualificação da multa. Assim, para os tributos em relação aos quais não foi considerado a existência de dolo o prazo decadencial dá-se a contar dos respectivos fatos geradores.

ISSO POSTO, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade, acolher parcialmente a alegação de decadência para os fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2003 em relação ao PIS e a Cofins, e até 30 de setembro de 2003 em relação ao IRPJ e CSLL e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso somente para excluir do imposto a pagar o valor de R\$ 1.578,60 do IRPJ do quarto trimestre de 2003.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva