



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

Processo nº 10830.002733/2005-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.565 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de junho de 2014
Matéria COFINS/OMISSÃO DE RECEITAS/DECADÊNCIA
Recorrente CONSTRUTORA SIMOSO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/1995 a 31/10/1996, 01/12/1996 a 31/12/1996, 01/01/1997 a 31/08/1997, 01/01/1998 a 31/03/1998

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo para constituição de crédito tributário relativo às contribuições sociais é de cinco anos. Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Contra a contribuinte acima foi lavrado, com ciência em 08/06/2005 (fl. 19), auto de infração pertinente à Cofins (fls. 18/22, 46/51).

Consta do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 09/17:

I- A Fiscalizada [...]

[...] tendo optado pela tributação através da sistemática do Lucro Real mensal para os anos-calendário 1995 e 1996 e pela sistemática do Lucro Real Trimestral para os anos-calendário 1997 e 1998.

II — A Ação Fiscal

A ação fiscal teve início em 06/10/2004, mediante lavratura de Termo de Recusa.

Na mesma data foram requisitados vários elementos através de TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL.

Para os anos calendário 1995 a 1998, a fiscalização foi executada da seguinte forma e amplitude:

Verificação da regularidade dos lançamentos contábeis dos documentos de despesas, Notas Fiscais, Recibos e outros documentos de pagamentos, apreendidos em 01/06/2004, mediante "MANDADO DE BUSCA E APREENSÃO" (processo judicial nº 2003.61.27.002370-9), na sede da empresa;

No período de junho de 1995 a março de 1998, foram examinados os livros Diário da fiscalizada. Para o período compreendido entre 06/95 e 12/96 também foram examinados os seus Livros Razão;

Conferencia da escrituração de pagamentos e compras para os I anos-calendário 1995 (meses 06,a 12), 1996, 1997 e 1998 (meses 01 a 03), referentes aos documentos apreendidos na sede da empresa.

Das Apurações Efetuadas

Em 01/06/2004, através do "MANDADO DE BUSCA E APREENSÃO" [...], foram retidos os seguintes documentos do contribuinte:

- Livros Diário de 1997 e 1998;*

- Notas Fiscais, Recibos e outros comprovantes de pagamentos efetuados pela empresa no período de 06/1995 a 03/1998, controlados paralelamente à contabilidade através do "CAIXA 2", cujos documentos apreendidos pela fiscalização do INSS foram repassados posteriormente à Secretaria da Receita Federal, através do Termo de Entrega de Documentos lavrado em 19/10/2004;*

• *Listagens denominadas "CONTA CORRENTE" — "CAIXA CARLOS" e "EDGARD", onde parte dos pagamentos dos documentos referidos no tópico anterior eram relacionados.*

Em 11/03/2005 foram solicitados à fiscalizada os Livros Diário e Razão relativos aos anos-calendário 1995 e 1996, os quais foram apresentados de imediato. I

Pelo confronto entre os Livros Diário e Razão da fiscalizada contra os documentos de despesas e pagamentos apreendidos em 01/06/2004, não foi encontrada a contabilização dos mesmos durante os anos-calendário 1995 (meses 06 a 12), 1996, 1997 e 1998 (meses 01 a 03). Estes documentos estão relacionados nos ANEXOS I (lançamentos em *negrito*) e II dos Autos dos autos;

Em 10/05/2005, a fiscalizada foi intimada a apontar em seus livros contábeis, individualmente, os lançamentos desses documentos ou justificar a ausência de sua contabilização.

Foram fornecidas na oportunidade cópias de todos os documentos cuja contabilização deveria ser comprovada, em conjunto com listagens em meio magnético e em papel relacionando todos os documentos e seus respectivos valores.

Ainda em 10/05/2005, foram devolvidos à fiscalizada os originais dos Livros Diário e Razão relativos aos anos-calendário 1995, 1996, 1997 e 1998.

Em resposta datada de 20/05/2005, a fiscalizada não logrou êxito em comprovar a regular escrituração contábil dos documentos relacionados no anexo ao Termo de Intimação de 10/05/2005 (Notas Fiscais, recibos e outros).

Ainda quanto a esta resposta, ressaltamos que:

• *Os registros de valores, acompanhados da descrição das operações, cuja cópia integral foi fornecida em anexo ao Termo de Intimação lavrado em 10/05/2005, representam a efetiva saída de recursos de titularidade da empresa, controladas a partir de conta CAIXA escriturada paralelamente à contabilidade oficial da fiscalizada;*

• *A descrição dos documentos utilizada nos anexos ao Termo de Intimação representam o real teor dos documentos apreendidos na sede da empresa, sendo que, em grande parte continham visto com a autorização para dispêndio dos numerários objetos dessa autuação, I mediante aposição de rubrica de próprio punho por parte do sócio proprietário da fiscalizada, Sr. Olivo Simoso, tanto nos documentos como nas listagens denominadas "CONTA CORRENTE" — "CAIXA CARLOS" e "EDGARD";*

• *Não prospera a alegação da fiscalizada de que a descrição sintética dos documentos não permite conhecer a natureza da efetiva operação, pois a descrição foi extraída dos próprios documentos e os dispêndios eram de conhecimento do proprietário da empresa;*

• *Não prospera também a alegação de que os documentos referem-se a fatos pessoais dos sócios da empresa, tendo em vista que tais documentos foram apreendidos na sede da empresa, estão*

contabilizados paralelamente em planilhas eletrônicas impressas com o nome da empresa e indicam os funcionários responsáveis pelo controle desse caixa paralelo, tais como: "CAIXA CARLOS", "CAIXA i EDGARD", ou simplesmente "CAIXA EX";

• Os fatos pessoais citados pela fiscalizada em sua resposta datada de 20/05/2005 revelam claramente que parte dos recursos movimentados através do "CAIXA 2" eram carregados diretamente para os sócios ou indiretamente, através do pagamento de suas despesas pessoais e parte para pagamento de obrigações próprias da empresa, mantidas à margem de sua escrituração contábil;

• Não merece fé o apontamento de que esses recursos seriam decorrentes de meros adiantamentos de custos posteriormente apropriados, pois a fiscalizada deixou de indicar em sua contabilidade as alegadas apropriações nas referidas contas.

Assim sendo, baseado nos documentos apreendidos e nos livros contábeis da fiscalizada, este Serviço de Fiscalização (SEFIS): chegou à convicção de que houve a existência de pagamentos por parte da fiscalizada quitadas com recursos não figurantes em sua escrituração contábil (Livros Diário).

Durante os procedimentos de auditoria e, como resultado do confronto dos documentos apreendidos com a escrituração contábil, identificamos que a fiscalizada apresentava desvios de recursos para alimentar o "CAIXA 2", por intermédio do qual os pagamentos eram efetuados. Os comprovantes de pagamentos (saídas do "CAIXA 2") são esclarecedores da condição da informalidade, constando em grande parte deles as expressões "por fora", "caixa 2", "sem vínculo empregatício", conforme cópias das "Comunicações Internas".

Do Saldo Credor de Caixa (anos-calendário 1995 a 1996)

Para os anos-calendário 1995 e 1996, os valores pagos pela fiscalizada, constantes dos documentos não contabilizados em Livro Diário e Razão, foram lançados por esta fiscalização federal a crédito: da conta caixa (conta contábil 01.01.001.001.0001-0). Disso resultou o surgimento de SALDO CREDOR DE CAIXA em vários períodos de apuração, conforme ANEXO I — "Recomposição da Conta Caixa após a inclusão de Pagamentos não contabilizados", parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

[...]

O Saldo Credor de Caixa evidencia a Omissão de Receitas, conforme o caput do artigo 228 do RIR/94 (artigo 180 do RIR/80) o qual é, por oportuno, reproduzido abaixo:

"Art. 228. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, §2º).

A fim de seguir estritamente o estabelecido em lei, optou-se por procurar nas decisões administrativas anteriores a forma mais objetiva de aplicar o mandamento instituído pelo caput do artigo 228 do RIR/94. Desta pesquisa, resultou a adoção dos dois critérios a seguir:

O primeiro critério adotado foi o de tomar como omissão de receita o maior saldo credor de caixa existente em cada período de apuração.

No caso da fiscalizada, todos os períodos de apuração dos anos-calendário 1995 e 1996 foram mensais. Desta forma, tomou-se, por analogia à tributação do Lucro Real, sempre o maior saldo credor diário existente dentro de cada mês.

Neste sentido, pronunciou-se o 1º Conselho de Contribuintes através do Acórdão 101-89.495/96 publicado no Diário Oficial da União em 11/06/96.

"Demonstrada a existência de saldo credor da Conta Caixa em diversos momentos do período-base, é permitido computar o maior saldo credor do período como valor da receita omitida para fins de determinação do lucro real".

O segundo critério adotado foi o de tomar, dentro de cada dia, sempre o saldo apresentado após o lançamento de todos fatos contábeis na conta. Ou seja, tomou-se, para efeito de comparação com os outros dias do mês, o saldo de fechamento de caixa diário. Nesse sentido pronunciou-se o Conselho de Contribuintes através do Acórdão 105-5.142/90, publicado no Diário Oficial da União em 06/03/91.

"Em face de a cronologia de contabilização das operações no mesmo dia não obedecer à ocorrência fática ou dinâmica de recebimentos e pagamentos no mesmo lapso temporal, a omissão de receita, através do intitulado "estouro de caixa", somente pode ser quantificada ao final das operações de determinado dia".

O maior saldo credor diário apurado dentro de cada período de apuração mensal, tributado como omissão de receita, foi concedido como origem de recursos na recomposição da conta caixa do mês seguinte.

Da Omissão de Pagamentos (anos-calendário 1997— 1998)

O tratamento a ser aplicada para os valores pagos e não escriturados durante os anos-calendário 1997 e 1998 é aquele previsto no artigo 40 da Lei 9.430/96 de 1996, por se tratar de previsão específica no caso da existência de Omissão de Pagamentos:

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

O valor da Omissão de Receita, derivado da Omissão de Pagamentos, foi determinado partindo do somatório de todas as Notas Fiscais, Recibos, e documentos equivalentes relativos a pagamentos não contabilizados, conforme ANEXO II — "Pagamentos não contabilizados", parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Da Apuração da Base de Cálculo **ANO-CALENDÁRIO 1995**

Tendo em vista que a fiscalizada possui escrituração comercial completa para o ano-calendário 1995, a tributação será feita tomando-se como embasamento a legislação do IRPJ na forma do caput do artigo 892 do RIR/94, aprovado pelo Decreto 1.041 de 11/01/1994, o qual, por oportuno, é citado abaixo:

"Art. 892. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida (Lei nº 8.541/92, art. 43, com a redação dada pelo art. 3º da Medida Provisória 492/94).

Para o **ano-calendário 1995**, o tratamento a ser aplicado às Contribuições Sociais devidas sobre a omissão de receita, CSLL, PIS e COFINS, está previsto no dispositivo abaixo citado:

"O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento quando for o caso, das contribuições para a seguridade social." (§ 1º do art. 43 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3º da Medida Provisória 492/94).

Utilizou-se, dessa forma, a receita omitida como base de cálculo das contribuições, conforme previsto na legislação do Imposto sobre a Renda, atendendo ao disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei 7.689/88 (CSLL), no parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70/91 (**COFINS**), no art. 9º da Medida Provisória nº 1.212/95 e no art. 9º da Medida Provisória nº 1249/95 (**PIS**).

ANOS-CALENDÁRIO 1996, 1997 e 1998 1

Para os anos-calendário 1996, 1997 e 1998, tendo em vista as infrações cometidas pelo contribuinte e a edição de nova legislação, aplicou-se o artigo 24 e § 2º da Lei 9.249/95 para efetuar o cálculo de todos os tributos para os quais a fiscalizada se apresentava como sujeito passivo; mandamento esse ora explicitado:

"A partir de 1º de janeiro de 1996 [art. 35], verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período base a que corresponder a omissão [art. 24, caput], sendo o valor da receita omitida considerado também na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social -COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP" [art. 24, § 2º].

[...1

Foi aplicada sobre as infrações apuradas a multa qualificada de 150%, prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, por entendermos configurado evidente intuito de fraude. Cópias dos documentos que instruem a lavratura destes Autos de Infração serão encaminhadas ao Ministério Público Federal com a finalidade de instruir o processo judicial no 2003.61.27.002370-9, da Vara Federal de São João da Boa Vista — SP.

A autuação somou a importância de R\$ 286.143,27, aí incluídos juros mora e multa de ofício, esta última no patamar de 150%.

Em 04/07/2005, veio a impugnação, onde o contribuinte desfia os seguintes argumentos:

4.1. Os fatos geradores considerados na presente autuação já estariam sob o abrigo da decadência, por força do CTN, art. 150, § 4º, ou mesmo ainda, art. 173, do mesmo CTN. Nesse sentido, ainda, estaria a jurisprudência administrativa colhida do Conselho

Contribuinte. Mais, a Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, DOU de 07/01/2002, no seu art. 7º, § 1º, com a redação conferida pela Portaria SRF nº 1.468, de 6 de outubro 2003, DOU de 08/10/2003, limitaria o alcance investigativo da fiscalização aos "cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal".

4.2. [...] ao contrário do que registram os Auditores-Fiscais, a receita tributada num mês não foi considerada como origem para recomposição da conta "caixa" no mês seguinte.

Essa contradição está claramente evidenciada nos demonstrativos que compõem o mencionado ANEXO I — Recomposição da Conta Caixa, acostados às fls. 24/40. Veja-se logo na apuração do mês de junho/95, em que se tributou o valor de R\$ 112.236,80 (fls. 24, verso) como maior saldo credor. A despeito desse valor ter sido indicado na linha subsequente como "origem" para o mês seguinte, na verdade esse montante não foi levado em consideração, pois o demonstrativo acusa ponto de partida com saldo igual a zero.

Estando demonstrada que essa contradição se repetiu em todos os meses dos anos calendários de 1995 e 1996, é imperativo que seja decretada a imprestabilidade do questionado lançamento tributário. (fls. 219/220)

4.3. A relação de saídas da conta caixa (lançamentos a crédito), para efeito de identificação do saldo credor de caixa (fls. 23/39; 06/1995 a 12/1996), bem como a relação de pagamentos não contabilizados (fls. 40/45; 01/1997 a 03/1998):

4.3.1. Contemplariam elementos/valores não correspondentes "a efetiva saídas de numerário do patrimônio da empresa", mas senão a "simples movimentação financeira interna", "como aqueles indicados pelo histórico 'DÉBITO SAQUE' e outros e que o histórico é 'DÉBITO ITAU-OLIVO (fl. 220).

4.3.2. Não teriam levado em consideração a origem pregressa dos recursos que, então e agora, são identificados pela fiscalização como saídos da sociedade empresária. Entre as origens estariam empréstimos feitos a esta última pelos sócios e/ou terceiros.

4.4. Seria só a partir da Lei nº 9.430/96, art. 40, que restaria tipificada a hipótese de omissão de receita por "falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica". Logo, para junho/1995 até dezembro/1996, período em que a fiscalização imputou e creditou à conta caixa pagamentos igualmente não contabilizados, não subsistiria a autuação por de omissão de receita "pela absoluta ausência de tipicidade".

4.5. A analogia não se prestaria a fundamentar qualquer autuação.

Também impossível a exigência de COFINS, adotando-se, por analogia, a norma que regula o IRPJ, como registrou a fiscalização, por expressa afronta ao § 1º do art. 108 do CTN.

4.6. A imputação da multa de ofício no patamar de 150% demandaria a comprovação direta do fato omissão de receita, isto é, não poderia dita multa de ofício (150%) estar calçada apenas na comprovação indireta, por via de presunção, do fato omissão de receita.

I , Ou seja, em vez de investigar para provar as operações de receitas não contabilizadas ditas encobertas, presumiu-se a prática de omissão de receitas partindo de outros fatos indiciários, de pagamentos não registrados.

No entanto, a despeito de a acusação tributária (omissão de receitas) estar calcada em simples presunção, foi indevidamente aplicada a multa agravada de 150%, que só é possível mediante a precisa identificação e comprovação da conduta fraudulenta do sujeito passivo, que certamente não pode estar relacionada com o fato indiciário de existência de pagamentos não contabilizados. Fraude não se presume, comprova-se.

A DRJ/CAMPINAS (SP) decidiu a matéria por meio do Acórdão 11.666, de 06/12/2005 (fls. 237), julgando o lançamento procedente, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/1995 a 31/10/1996, 01/12/1996 a 31/12/1996, 01/01/1997 a 31/08/1997, 01/01/1998 a 31/03/1998

Ementa: COFINS. DECADÊNCIA. O prazo de decadência, no que importa à Cofins, respeita a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91. PAGAMENTOS NÃO; REGISTRADOS NA O CONTABILIDADE. EFEITOS. Até o ano-calendário de 1996, inclusive, a identificação de pagamentos não contabilizados somada à circunstância de estouro de caixa, consubstanciava condição suficiente à incidência da presunção legal do art. 228 do RIR/94, este suportado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, conducente à assertiva da existência de receita omitida. Do ano-calendário de 1997 em diante, por força do art. 40 da Lei nº 9.430/96, a só identificação de pagamentos não contabilizados permite a conclusão de omissão de receita. Nessa seara, não importa perquirir sobre a origem dos recursos que teriam dado suporte a tais pagamentos. CSLL. PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITA. A receita omitida é base de cálculo para a formalização de exigências de CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, segundo dispunha o art. 43, § 1º, da Lei nº 8.541/92, bem como agora dispõe o art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95. **MULTA DE OFÍCIO EM 150%**. Se há nos autos indicação forte da existência de fraude civil-tributária, então é pertinente a multa majorada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Da Alegação de Decadência

No que concerne à decadência, pede a recorrente seja ela reconhecida relativamente a todo o período fiscalizado (de 01/06/95 a 31/03/98), haja visto que superado a tese dos 10 anos, por qualquer ângulo de análise, fica evidenciado que o questionado lançamento está fulminado pela decadência.

De fato, o STF julgou inconstitucional o citado art. 45 da Lei nº 8.212/91, tendo editado súmula vinculante, nos seguintes termos:

STF Súmula Vinculante nº 8 (Sessão Plenária de 12/06/2008)
Constitucionalidade Prescrição e Decadência de Crédito Tributário

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Isso posto, as contribuições também ficam sujeitas ao prazo decadencial de cinco anos estabelecido no CTN.

Ademais, como no caso sob exame mesmo considerando a multa qualificada para estabelecer o termo inicial da contagem do prazo decadencial é aquele previsto no art. 173, I, do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo ou contribuição poderia ter sido lançado, relativamente à COFINS cujos fatos geradores ocorreram nos períodos de 01/06/1995 a 31/03/1998, tem-se que o lançamento poderia ter sido realizado a partir ano de 1996 ((no caso de 1995), a contagem do prazo decadencial de cinco anos iniciou-se em 01/01/1997 e encerrou-se em 31/12/2001, no caso do ultimo ano lançado (1998) o início seria 01/01/2000 e, encerramento em 31/12/2004.

Como o lançamento foi cientificado à ora recorrente apenas em 08/06/2005, é imperioso de se reconhecer a decadência para todo o período fiscalizado.

Restando, destarte, prejudicado as demais demandas em lide no presente processo.

Pelo exposto, voto por se reconhecer a decadência ao direito de lançar a COFINS nos termos deste auto de infração, pelo que DOU provimento total ao recurso voluntário.

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator

CÓPIA