



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

Processo nº 10830.009665/2007-44
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1301-001.202 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2013
Matéria IRPJ/ARBITRAMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GAM ASSESSORIA, CONSULTORIA, REPRESENTAÇÃO COMERCIAL E TRANSPORTES LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Decadência. Lançamento por Homologação.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação e quando efetuado o pagamento antes de qualquer procedimento do ente tributante para constituir, de ofício, o crédito tributário, o Fisco dispõe de 5 (cinco) anos, a contar da data de ocorrência do fato gerador, para efetuar o lançamento, sob pena de perda do direito de lançar.

Sendo a decadência matéria de ordem pública, pode ser apreciada de ofício pelo julgador tributário, independente de provocação da autuada.

No caso, tendo os Autos de Infração, relativos ao período de 01/01/2002 a 31/12/2002, sido cientificados à autuada em 08/11/2007, encontram-se decaídas as exigências de IRPJ e CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres de 2002 e os lançamentos de PIS e COFINS dos fatos geradores de janeiro/2002 a outubro/2002, mantidos os demais períodos.

Multa Agravada no Arbitramento - Descabimento.

O agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação para apresentação da escrituração ou de esclarecimentos não se aplica nos casos em que a omissão do contribuinte já tem consequências específicas previstas na legislação, no caso o arbitramento dos lucros.

Reduz-se a multa de ofício aplicada ao patamar de 75%, conforme exposto no presente Acórdão.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A luz do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada.

Decorre daí que, não tendo sido objeto de contestação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso de Ofício nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

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

Relatório

Trata-se de procedimento fiscal realizado pelo SEFIS/DRF/Campinas - SP, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.04.00-2007-00212-3, concluído com a lavratura de Autos de Infração em 08/11/2007, no total de R\$ 7.025.197,65, abrangendo o ano calendário de 2002 e contemplando os tributos IRPJ no valor de R\$ 2.309.365,03; CSLL no valor de R\$ 1.071.110,12; PIS no valor de R\$ 649.059,63 e COFINS no valor de R\$ 2.995.662,57, incluindo-se o principal, multa de ofício à razão de 112,50% e juros de mora calculados até 31/10/2007.

A ação fiscal baseou-se na auditoria dos extratos bancários apresentados de forma incompleta pela empresa autuada. Após varias intimações requerendo o complemento dos extratos bancários e, devido ao não atendimento pela contribuinte o auditor fiscal solicitou ao Delegado a emissão da Requisição de Movimentação Financeira (RMF).

De posse dos documentos foi elaborado novo Termo de Constatação e Intimação (ciência em 23/10/2007- fls. 186/187), o Fisco relatou i) que a contribuinte entregou a DIPJ do ano calendário 2002 pelo Lucro Real Trimestral, ii) que não apresentou os Livros e Notas Fiscais de Entradas, Saídas e Prestação de Serviços, iii) não apresentou a relação de seus bens constantes no Ativo Permanente, iv) não atendeu a intimação para esclarecer a origem dos créditos em suas contas correntes em 2002, v) não atendeu a intimação para apresentar os documentos que justificassem as informações de sua sócia de que sua atividade era a de intermediação de negócios no ramo de combustível (contrato de representação comercial, notas fiscais de prestação de serviços de intermediação comercial, etc), vi) que a contribuinte elaborou sua escrita e apurou resultados como se operasse com mercadorias de terceiros e, vii) que a contribuinte não comprovou que exercia atividades comerciais com combustíveis em nome de terceiros, concluindo-se que exerce comércio de combustíveis em nome próprio.

No mesmo Termo, intimou a fiscalizada a reconstituir e apresentar sua escrita, computando os custos e as receitas próprias e não de terceiros e a apresentar Livro Registro de Inventário e LALUR. Ainda na mesma peça, o Fisco cientificou a contribuinte sobre a possibilidade do arbitramento do lucro, em caso de escrituração eivada de erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real, assim como na hipótese da não apresentação dos livros obrigatórios e documentos relativos à escrituração.

Ciente da conclusão do procedimento fiscal e da lavratura dos autos de infração, a contribuinte, mediante impugnação manifesta-se, destacando os seguintes tópicos:

IMPOSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO DE VALORES - CONTRATO DE PARCERIA.

Discorre a impugnante:

> que, "a *Defendente firmou no ano de 2002 contrato de parceria e investimentos com a empresa Distribuidora Glória de Combustíveis Ltda., conforme contrato em anexo*";

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/05/2013 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 16/

05/2013 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 19/05/2013 por PLINIO RODRIGUES LI

MA

Impresso em 21/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> que, "a partir daí, os Contratados, sócios da empresa Defendente, passaram a realizar negócios variados, dentre os quais investir capital para a realização dos negócios contratados e, em virtude disso houve entrada e circulação de valores nas contas da Defendente";

> que "assim, muitos dos valores que constavam dos extratos bancários das contas movimentadas pela Defendente no ano de 2002, foram resultantes das atividades comerciais exercidas com a Distribuidora Glória de Combustíveis Ltda., onde certamente sofreram a devida tributação, especialmente pelo fato de que a maioria dos produtos comercializados pelas distribuidoras possuem todos os impostos retidos na fonte";

> que, "a Autuante fez um arbitramento do lucro (...) sob a alegação de que a escrituração mantida pela Defendente seria imprestável para a determinação do lucro real (...) porém o arbitramento não se refere aos reais acontecimentos, tornando ilíquido o presente Auto de Infração e, conseqüentemente tornando-o nulo";

> que, "o arbitramento do lucro não correspondeu à realidade e está causando à Defendente enormes prejuízos, e, se mantido, redundará em um enriquecimento indevido do Erário Público às expensas da Defendente, que está sendo prejudicada e ficará impossibilitada de arcar com as suas despesas".

Afirma que "o entendimento da doutrina dá conta de que o depósito bancário, por si só, não representa aquisição de disponibilidade jurídica e econômica de renda e proventos de qualquer natureza" (sublinhado no original), citando doutrina (sem identificar o autor do texto) e a transcrever jurisprudência do CARF a respeito.

DA ILIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO ICMS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

Adentrando neste tópico, a defesa discorre sobre o que chama de "*alguns esclarecimentos acerca do PIS/COFINS*".

Pontifica:

> que, "*sabemos que a base de cálculo das referidas contribuições é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, ou seja, o seu faturamento*";

> que, "*nos cálculos apurados pela Autuante estão incluindo em sua base de cálculo a parcela correspondente ao ICMS pago ao Estado, não tendo sido tal tributo excluído da base de cálculo da exação*";

> que, "*o Pis e a COFINS não podem incidir sobre eventual parcela devida aos estados a título de ICMS, tendo em vista que tal parcela não tem natureza de 'faturamento'*";

> que, "*o ICMS (...) transita provisoriamente pelo patrimônio do contribuinte, devendo ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições*";

> que, "*há entendimentos de que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo da COFINS porque (...) não é abrangido pelo conceito de faturamento*".

Transcreve decisão estampada no *site* do STF e conclui que *"da análise desse trecho do voto, percebemos que o Ministro Relator entende que o valor do ICMS não representa faturamento do contribuinte, mas sim do Estado, e por essa razão não poderia compreender a base de cálculo da COFINS (...)"*, e que, *"dessa forma, o montante apurado na ocasião da lavratura do presente Auto de Infração relativamente à PIS/COFINS denota-se ilíquido"*.

DA EXCLUSÃO DA MULTA E JUROS DE MORA

Prossegue em sua linha de defesa, afirmando:

> que *"não é de hoje que diversos contribuintes vêm suportando a cobrança de tributos supostamente não recolhidos no prazo legal, com os respectivos acréscimos de multa e juros de mora, exatamente como está ocorrendo no presente caso"*.

DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA

Em seu último item de defesa, disserta longamente sobre o tema referenciado, destacando-se, em síntese:

> que *"não podemos deixar de mencionar o caráter confiscatório, não razoável e desproporcional à capacidade contributiva da Defendente em que está sendo cobrada a multa nestes autos"*;

> que, *"não podemos negar a existência e a legalidade da aplicação das multas, mas também, não podemos deixar de aceitar que as mesmas devem, em caráter existencial, respeitar a diversos preceitos maiores para que possam obter a eficácia pretendida"* (transcreve o artigo 150, IV, da Constituição Federal - confisco);

> que, *"o princípio (não confisco), em comento serve de anteparo entre a res pública e o patrimônio do particular, visto que constitui remédio jurídico contra a arbitrariedade do representante estatal (...) sendo aplicável tanto aos tributos, quanto às penas fiscais (multa)"*.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

Constata-se do relatório e voto recorrido que os autos de infração foram lavrados por ter entendido a autoridade fiscal que a autuada, devidamente intimada, não comprovou a origem dos valores creditados em suas contas correntes mantidas em instituições financeiras (artigo 42, da Lei nº 9.430/1996), caracterizando omissão de receitas.

Por consequência, impôs-se a desclassificação da escrituração pela sua imprestabilidade, o abandono do regime do Lucro Real e a aplicação do artigo 530, II, do Regulamento do Imposto de Renda vigente - Decreto nº 3.000/1999 - com a adoção do Lucro Arbitrado para apuração da base de cálculo do IRPJ, CSLL e reflexos.

Conclui, finalmente, que em face da contribuinte *não ter atendido, no prazo marcado, às intimações para prestar esclarecimentos, ficou sujeito ao lançamento de ofício do crédito tributário apurado pela fiscalização com multa agravada*", na forma do artigo 959, I, do RIR/1999.

De sua parte, a autuada irressignou-se contra o arbitramento por alegar possuir contrato de parceria firmado com uma empresa distribuidora de combustíveis, que depósito bancário não se afigura como receita, que o valor do ICMS não pode compor a base de cálculo do PIS e da COFINS e que a multa e juros aplicados devem ser excluídos dos lançamentos, além do caráter confiscatório da primeira.

De início assinale que a autoridade julgadora de primeiro grau, manteve parcialmente os lançamentos, exonerando a exigência fiscal do IRPJ e CSLL relativos aos fatos geradores do 1º, 2º e 3º trimestres do ano calendário de 2002 e com relação ao PIS e COFINS relativos aos fatos geradores dos meses de janeiro a outubro de 2002, em virtude do instituto da decadência. Também reduziu as multas aplicadas do patamar de 112,50% para 75%.

Pelo que recorre de ofício.

Observa-se, que o valor do crédito exonerado supera o limite que sujeita a decisão à revisão necessária (Quadro Demonstrativo ao final do voto), pelo que conheço do recurso de ofício.

Constata-se dos autos que a ora recorrente foi cientificada por edital da decisão de primeira instância não tendo apresentado recurso voluntário.

Assim, a teor do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada, tornando-se preclusa. Decorre daí que, não tendo sido objeto de contestação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

RECURSO DE OFÍCIO

Por pertinente transcrevo os seguintes trechos do voto condutor:

DA DECADÊNCIA - MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA

Ainda que não suscitada pela autuada, não pode o Julgador Administrativo se furtar a analisar matéria de cunho eminentemente de ordem pública.

Nessa esteira de raciocínio e no caso concreto, embora a impugnante não tenha feito, em qualquer espaço de sua peça contestatória, a mínima alusão sobre o tema DECADÊNCIA, cabe, como dito, ao Julgador desta esfera administrativa, obediente aos princípios da moralidade administrativa, da segurança jurídica e por se tratar, reconhecidamente, de matéria de ordem pública, apreciar e analisar a possível ocorrência do fenômeno decadencial nos lançamentos sob discussão, pertinentes ao ano-calendário de 2002 e cuja ciência da autuada deu-se em 08/11/2007.

Como é do conhecimento dos que militam na área tributária, o instituto da decadência, a forma de contagem de seu lapso temporal, o início e o fim do interstício que delimita sua vigência, enfim, sua própria aplicação no mundo jurídico está longe da unanimidade, não faltando teses as mais diversas a albergar posicionamentos divergentes, sempre com supedâneo no artigo 150, § 4º ou no artigo 173, inciso I, ambos do CTN.

No entendimento desta Turma de Julgamento, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, não basta que a legislação ordinária tenha atribuído ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o imposto devido, antes de qualquer procedimento de verificação pelo Fisco. É necessário que o sujeito passivo tenha efetuado a apuração e o pagamento, ainda que parcial do tributo para que a norma de contagem do prazo decadencial possa ser antecipada da regra geral prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN para a regra especial prevista no art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal.

A legislação do IRPJ e também, subsidiariamente, a da CSLL, adotam, como regra geral para apuração do ganho ou prejuízo, o chamado período trimestral, quando o referido ciclo temporal se encerra a cada três meses do ano civil, a partir de janeiro, oportunidade em que os valores eventualmente devidos são levantados e devem ser recolhidos ao Erário.

Excepcionalmente, os contribuintes podem aderir ao regime de apuração anual, isto é, com encerramento, ao invés de quatro períodos de apuração, de apenas um, em 31 de dezembro de cada ano, sujeitando, nesse caso, a recolhimentos de valores estimados mensais.

Exprima-se, em um ou outro caso, os fatos geradores ocorrem no último dia do período assumido como regime de tributação: se trimestral, ao fim de intervalos de três meses (março, junho, setembro e dezembro); se anual, no dia derradeiro do ano civil.

Neste momento é que se exteriorizam os fatos geradores dos dois tributos, valendo dizer, é a partir daí que começa a fluir eventual lapso decadencial, restando definir-se a norma legal aplicável (artigo 150, § 4º, ou artigo 173, I, do Estatuto Tributário), sempre tendo em conta que o deslocamento para a regra especial prevista no art. 150, § 4º, exige que o sujeito passivo tenha efetuado a apuração e o pagamento, ainda que parcial, do tributo.

A opção da fiscalizada para o ano-calendário de 2002, como se vê nos autos, foi pelo regime trimestral de tributação, implicando dizer que a contagem do prazo decadencial para o IRPJ e CSLL, se realizados recolhimentos regulares de ambos os tributos, passou a fluir a cada encerramento dos respectivos trimestres, ou seja, 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12.

Somente com a conclusão do período de tempo que o legislador definiu (trimestral ou anual) é que se pode mensurar o ganho ou perda que nesse intervalo temporal tenha ocorrido, advindo daí a contagem do termo decadencial.

No caso presente, considerando que a infração detectada refere-se ao ano calendário de 2002, quando a contribuinte adotou o regime de tributação trimestral, e que a ciência dos autos lavrados deu-se em 08/11/2007, já se encontravam decaídos os fatos geradores relativos ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2002, cujos prazos fatais para a constituição do crédito tributário por parte do Fisco encerraram-se em 31/03, 30/06 e 30/09 do referido ano.

De outro lado, não há que se falar em ocorrência do instituto decadencial com referência ao 4º trimestre/2002, visto que, como exposto, o nascimento do fato gerador só se consubstanciou em 31/12/2002.

Lavrados e cientificados os Autos de Infração de IRPJ e CSLL em 08/11/2007, inexistiu a decadência em relação a este período (4º trimestre/2002).

Cite-se, como aditamento, que a autuada fez recolhimentos regulares dos mencionados tributos no ano-calendário de 2002, conforme documentos comprobatórios (SINAL.08) juntado por este Relator às fls. 650/657, o que desloca a contagem do prazo decadencial para a norma do artigo 150, § 4º, do Estatuto Tributário.

Já no que tange ao PIS e COFINS, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial tem outra visão legal.

Embora o PIS e a COFINS sujeitem-se às mesmas regras atrás expostas para aplicação do instituto decadencial (artigo 150, § 4º, ou artigo 173, inciso I, do CTN), de forma diversa ao IRPJ e CSLL - que têm fatos geradores que ocorrem trimestralmente ou anualmente -, mencionadas contribuições subsumem-se a regras de apuração mensal, por expressa determinação de suas legislações de regência.

Conseqüentemente, ao final de cada período mensal, vale dizer, no último dia de cada mês, surge o fato gerador das contribuições, fluindo, a partir daí, o intervalo temporal de cinco anos para operar-se a decadência, DESDE QUE, neste mesmo espaço de tempo, o sujeito passivo tenha efetuado, regularmente, recolhimentos dos valores apurados e declarados à Receita Federal.

Pois bem, consoante pesquisas efetuadas nos sistemas da Receita Federal do Brasil (SINAL.08), a contribuinte realizou, de forma regular, recolhimentos de PIS e COFINS nos meses de janeiro a outubro de 2002 (doc. juntado por este Relator às fls. 650/657), embora, obviamente, não os tenha feito em relação à matéria tratada nestes autos, ou seja, omissão de receitas.

Assim, ainda que se tenha inquestionavelmente apurado no presente procedimento "omissão de receitas" e sobre ela incidam as duas contribuições, ainda assim, no entender deste Relator, a norma aplicável é a do artigo 150, § 4º, do CTN.

Em síntese, pelo exposto e de plano, cancelam-se as exigências de IRPJ e CSLL para os fatos geradores do 1º, 2º e 3º trimestres de 2002, mantidos os lançamentos relativos ao 4º trimestre do mesmo ano-calendário.

Igualmente, cancelam-se os lançamentos pertinentes aos PIS e à COFINS para os fatos geradores de janeiro/2002 a outubro/2002, mantidas as exigências para os meses de novembro/2002 e dezembro/2002.

DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Sobre a majoração da multa de ofício praticada pelo Fisco, baseada no não atendimento integral, pela fiscalizada, das intimações lavradas durante a ação fiscal, impende ver sua aplicação.

No entender deste Relator, a imposição da multa de ofício com agravamento em 50% de seu percentual original (75% ou 150%), elevando-a a patamares de 112,50% e 225,00%, exige a ausência total de atendimento, por parte do sujeito passivo, das intimações emitidas pela fiscalização no curso do procedimento investigativo, o que não ocorreu nos autos presentes.

É bem verdade que a fiscalizada não atendeu integralmente aquilo que lhe exigiu a fiscalização, mas não é menos verdade que vários documentos e respostas foram trazidos pela autuada no curso do procedimento, conforme expressamente reconhecido pela autuante em diversos termos que lavrou.

Isto é, ainda que não tenha fornecido tudo que lhe foi imposto pela autoridade tributária, a autuada não deixou de cumprir vários dos pleitos formulados, tendo providenciada a entrega, dentre outros, dos Livros Diário e Razão, além de parte dos extratos bancários.

Se os Livros Diário e Razão estavam irregularmente escriturados (e isso acarretou o arbitramento) e se os extratos bancários entregues pela autuada, como expresso pela Fiscalização *"estavam fora de ordem cronológica e pouco legíveis por serem folhas de FAX"* (fls. 32 dos autos), tais fatos não descaracterizam o *animus* da contribuinte em proceder ao atendimento das intimações.

Mais ainda, a não apresentação integral dos documentos e livros imposta pela fiscalização e a irregular escrituração acabou por determinar o próprio arbitramento, ou seja, fossem cumpridas, *in totum*, as requisições fiscais, os autos de infração provavelmente seriam lavrados apoiados no regime de tributação do lucro real e não do lucro arbitrado.

Dizendo de forma diversa, a escrituração tida como imprestável e a não entrega integral dos livros e documentos levou a fiscalizada a ter seu lucro arbitrado e esse foi o ônus que teve que suportar pelo seu procedimento, descabendo a aplicação da multa majorada.

Em síntese, a aplicação da multa de ofício em percentuais acrescidos de 50% exigiria uma omissão completa da fiscalizada no atendimento àquilo que a fiscalização lhe impôs, o que não se viu nos autos.

Pelo exposto, dá-se provimento à impugnação neste aspecto, reduzindo-se as multas aplicadas de 112,50% para 75,00%, conforme descrição nos autos de infração lavrados.

Pelos fatos e argumentos acima relatados, tomo de empréstimos seus fundamentos, pois, no caso, não há reparos a fazer na decisão recorrida, dado que proferida com observância da lei e da jurisprudência desta Corte Administrativa.

Recurso de ofício que se nega provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator