



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10880.066605/93-86
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.590 – 1ª Turma
Sessão de 8 de maio de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDIÇÃO GREGORI LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1988

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.

A presunção legal de omissão de receitas com base em suprimento de numerário somente tem lugar quando a Fiscalização logra comprovar que houve efetivo ingresso de numerário cuja origem veio de sócios, acionistas ou administradores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1988

PIS. ADEQUAÇÃO DOS VALORES LANÇADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível reconhecer a adequação, no seu aspecto apenas quantitativo, de lançamento reflexo de uma omissão de receitas quando se aplica a "tese da semestralidade do PIS" a que alude a Súmula CARF nº 15.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luís Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Daniele

Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL, recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de fls 241 e ss do volume 3 digitalizado, contra o Acórdão nº 1803-00.354 (fls. 233 e ss do volume 3 digitalizado) que, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado por FUNDIÇÃO GREGORI LTDA., em face do acórdão da turma julgadora de 1ª instância, para excluir do montante lançado a parcela de CZ\$ 25.622.436,44 relativa à infração "omissão de receitas - suprimento de numerário", e cancelar a exigência de PIS/FATURAMENTO. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1988 a 31/12/1988

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE.

Não há nulidade do lançamento de ofício revestido dos requisitos legais, cujas infrações estão corretamente descritas e sustentadas em documentos hábeis e idôneos não infirmados pela contribuinte.

OMISSÃO DE RECEITAS. CRITÉRIO JURÍDICO.

A adoção de critério jurídico equivocado e falta de subsunção da infração descrita à hipótese legal prevista para a matéria, implica na exclusão da matéria tributável apurada no procedimento de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1988 a 31/12/1988

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTARIA.

Por força do disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

AUDITOR FISCAL DA RECEITA FERAL. COMPETÊNCIA.

A teor da Súmula nº 08 do CARF, o Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1988 a 31/12/1988

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTANCIA. NULIDADE.

Não há nulidade na apreciação conjunta do lançamento principal ou matriz -IRPJ - e dos demais lançamentos reflexos ou decorrentes, em uma só peça decisória de primeira instância.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO ALEGADA NA PRIMEIRA INSTANCIA.

Incide em preclusão, a matéria não arguida na impugnação ofertada na primeira instância, exceto nos casos contemplados no regulamento que rege o processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1988

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Consoante determina a Súmula nº 37 do CARF (semestralidade do PIS) e reconhecida a inconstitucionalidade dos Decretos-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88, impende cancelar a exigência relativa ao Programa de Integração Social.

PROCESSOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplicam-se aos lançamentos reflexos ou decorrentes de IR FONTE e FINSOCIAL, a decisão relativa ao lançamento principal de IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir o montante de CZ\$ 25.622.436,44 da matéria tributável, e cancelar a exigência de PIS/FATURAMENTO, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente, justificadamente o Conselheiro Benedicto Celso Benicio Júnior.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação a:

1ª divergência - os suprimentos de terceiros não podem ser considerados como o suprimento de numerário de que trata o art. 181, do RIR/80;

2ª divergência - equívoco na eleição do critério jurídico do lançamento - a situação não ensejaria o cancelamento da exigência, mas a sua retificação;

3ª divergência - cancelamento da exigência fiscal relativa ao PIS sob o fundamento da semestralidade - uma vez reconhecida a semestralidade, deve-se "proceder ao ajuste da base de cálculo da exigência fiscal para adequá-la aos parâmetros corretos de quantificação do tributo"

Em suma, a PFN discorda do entendimento manifestado no acórdão recorrido no sentido de que houve erro no critério jurídico adotado no lançamento que enquadrado como

omissão de receitas os valores oriundos da conta "clientes", tidos por não comprovados, levando ao cancelamento da exigência denominada "omissão de receitas - suprimento de numerário". Discorda que os suprimentos de terceiros não possam ser considerados como o suprimento de numerário de que trata o art. 181, do RIR/80 e que, caso tenha havido equívoco no critério jurídico, a situação não ensejaria o cancelamento da exigência, mas a sua retificação. Da mesma forma, entende que ainda que se reconheça a semestralidade da base de cálculo do PIS, deve-se recalcular o valor da exigência, segundo o critério da semestralidade, sem que seja cancelado o lançamento.

Ao final, requer a PFN seja conhecido e provido o presente Recurso Especial para reformar o acórdão recorrido no sentido de se manter as exigências fiscais relativas aos PIS e ao suprimento de caixa, mediante os ajustes necessários ao correspondente lançamento na constituição do crédito tributário.

Pelo Despacho de fls. 287289 do volume 3 digitalizado, e despacho complementar de e-fls. 354/361, a Presidência da Quarta Câmara deu seguimento parcial ao Recurso Especial, admitindo a rediscussão das matérias atinentes à primeira divergência - os suprimentos de terceiros não podem ser considerados como o suprimento de numerário de que trata o art. 181, do RIR/80 - e à terceira divergência - uma vez reconhecida a semestralidade do PIS, deve-se "proceder ao ajuste da base de cálculo da exigência fiscal. Foi negado seguimento ao recurso no que respeita à segunda divergência - equívoco na eleição do critério jurídico do lançamento - a situação não ensejaria o cancelamento da exigência, mas a sua retificação.

Cientificada do Recurso Especial da PFN e dos despachos de admissibilidade, a interessada apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da PFN (e-fls. 336/340). Em sucinto arrazoado, pede pelo não provimento do apelo especial da PFN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo e, por atender aos demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço nos termos do despacho de admissibilidade.

Como visto, apenas dois temas divergentes voltaram para reapreciação deste colegiado superior.

O primeiro relaciona-se à infração antes prevista no art. 181 do Decreto nº 85.450, de 1980, o RIR/80, denominada "suprimento de numerário", cuja base legal é o art. 12, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1997:

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrariamente a base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual,

ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

A conduta do sujeito passivo foi assim descrita no Termo de Verificação nº 4 às fls. 133 e ss do volume 1 digitalizado:

Examinando a contabilidade, constatamos que os lançamentos a debito na conta "caixa" se faz basicamente através dos bancos e raramente através da conta clientes, sem a interferência bancaria.

Intimada a relacionar todas as duplicatas recebidas diretamente pelo CAIXA (a debito da conta caixa e a credito de Duplicatas a receber-clientes) (Termo de Intimacao datado de 19.04.93), no ano base em questão foi apresentada relação anexa que passa a fazer parte integrante deste, na qual se constata que no mês de maio de 1988 houve o recebimento de Cz\$ 113.824,95, e no mês de novembro de 1988 houve -o recebimento de Cz\$ 4.829.793,61.

Em confronto com a contabilização verifica-se que nos meses mencionados acima, os lançamentos foram:

DEBITO-CAIXA	CREDITO-DUPL RECEBER-CLIENTES
05.88 -	Cz\$ 12.847.580,00
11.88 -	Cz\$ 17.718.475,00

Esses dois lançamentos mencionam o recebimento de diversas duplicatas sem constar o numero das mesmas, dificultando assim a sua identificação.

Como foram relacionadas duplicatas recebidas em valor mais baixo que o lançado, considera-se a diferença como suprimento de caixa sem a devida comprovação coincidentes em datas e valores.

SUPRIMENTO DE CAIXA	
05.88 -	Cz\$ 12.773.755,05
11.88 -	Cz\$ 12.888.681,39
TOTAL -	Cz\$ 25.622.436,44

O colegiado *a quo* considerou que a conduta do sujeito passivo não se enquadraria na previsão do art. 181, por entender que a dicção do comando legal dirige-se unicamente aos suprimentos realizados pelos sócios e administradores da pessoa jurídica.

Eis a dicção do art. 181 do RIRJ80:

Art 181 — Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrál-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa **por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem devidamente demonstradas.** (Destacou-se)

Correta a decisão *a quo*.

A análise do dispositivo legal não pode levar à interpretação no sentido de que, uma vez constatada, em procedimento de auditoria fiscal, a ocorrência de ingressos de numerário em caixa, em relação aos quais o sujeito passivo não comprove a origem e a efetividade da entrega, a autoridade tributária poderia considerar que esse numerário teria origem em suprimentos realizados pelos sócios ou administradores.

Como se sabe, o art. 12, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1997, base legal do art. 181, do RIR/80, trata de presunção de omissão de receitas, mas não por ingresso de numerário de origem não comprovada. Esse tipo de presunção legal só veio a existir por meio do art. 42 da Lei nº 9.430/96, e apenas para os depósitos bancários de origens não comprovadas.

Assim, se o suprimento de caixa em questão é aquele efetuado apenas por meio de uma das pessoas mencionadas no dispositivo, sócios e administradores da pessoa jurídica, e em que as duas condições ocorram de forma cumulativas: a comprovação concomitante da origem dos recursos e a efetividade da entrega.

Esse é o sentido do comando legal. Como tais condições não ocorreram, pois não se identificou o suprimento de numerário ou mesmo um aporte de capital por meio dessas pessoas mencionadas pela Lei, não se pode, portanto, utilizar tal presunção legal para o caso que se cuida.

Veja-se que no paradigma apresentado, há vários itens que se relacionam e que, em conjunto, formaram a convicção do relator. Isso porque ao lado de situações de suprimento de numerário não comprovado perante outras pessoas, há também suprimento de numerário não comprovado pelos sócios, o que levou a relatora Sandra Faroni a entender que naquele caso, estaria correto admitir a subsunção a tal dispositivo.

Contudo, para o caso em análise, existe outro dispositivo mais apropriado:

Art. 180. 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 jurídica (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º).

Aliás, a autoridade autuante (TVF, fls. 135, vol.01) se vale de um julgado que vai de encontro ao seu posicionamento:

Acórdão n.º. 101-81.503/91:

SALDO CREDOR DE CAIXA:O registro de recebimento por . caixa e que comprovadamente sequer transitaram por ela justifica a recomposição do saldo dessa conta no período correspondente a esses lançamentos e sem considerar tais débitos de Caixa, tributam-se o valor do maior saldo credor assim apurado Decreto-lei nº 1.598/77,art.12,parágrafo 2.).

No presente caso, os suprimentos na conta caixa não comprovados em que se creditava a conta clientes a receber pela suposta quitação de duplicatas, deveriam ter sido desconsiderados do saldo da conta caixa, recompondo esta conta, para daí apurar eventual

saldo credor remanescente, este sim, agora passível de tributação por esta outra presunção legal de omissão de receitas: art. 180 do RIR/80.

Portanto, perfeita a conclusão chegada pelo acórdão recorrido nesse mesmo sentido:

Outrossim, não encontra respaldo legal o critério jurídico adotado de somar simplesmente os valores dos suprimentos oriundos da conta "clientes" tidos como não comprovados e considerá-los por si só como omissão de receitas, no mês do lançamento contábil, sem efetuar o cotejo com a conta caixa para apurar o efetivo saldo credor..

Dessa forma, nega-se provimento ao recurso especial da PFN nesta matéria (infração omissão de receitas - suprimento de numerário - a que se refere o Termo de Verificação nº 4).

PIS - REFLEXO - SEMESTRALIDADE DO PIS

Apesar de ter sido cancelado neste voto a omissão de receitas **por suprimento de numerário** não comprovado (TV nº 4), 2 (duas) outras infrações de omissão de receita (Saldo credor de caixa (TV nº 3) e Passivo Fictício (TVF nº 1)) remanescem, pois foram mantidas pela instância *a quo* e não contestadas em sede de Recurso Especial. Permanece então a necessidade de enfrentar esta matéria (PIS Faturamento) porque é reflexo dessas omissões de receitas que remanesceram.

No tocante a este tema divergente, a Súmula nº 15, do CARF, dispõe que a base de cálculo do PIS, quando recolhido pela Lei Complementar nº 7/70, é o faturamento do sexto mês anterior:

“Súmula CARF nº 15: A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária”.

De fato, o lançamento para ser amoldado aos termos da Súmula Carf nº 15, como se demonstrará mais adiante, padece de grave vício que implicaria em mudança do critério jurídico, visto que, pelas implicações que esse entendimento da súmula traz, não se trata de uma mera adequação do critério quantitativo em relação aos valores exigidos, mesmo que esses sejam menores.

É que o PIS, como lançamento reflexo, sempre vai ser lançado no período de apuração da infração principal, o que conflita com a aplicação da súmula em apreço.

Na verdade, soa muito mais razoável concordar com o Parecer PGFN/Nº 437/98, ao conceber que o artigo 6º da lei complementar nº 7/70, ao afirmar que a base de cálculo deve ser buscada seis meses atrás, é no sentido de que lá é que ocorreria o **fato gerador, juntamente com a apuração da base de cálculo (base imponible)** e que o imposto devido daquele período só haveria de ser recolhido 6(seis) meses depois, e daí o entendimento de que o referido preceptivo legal que foi restaurado com a inconstitucionalidade dos indigitados decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88, tratar-se-ia apenas de prazo de pagamento (6 meses adiante).

Por oportuno, transcreve-se trecho relevante do referido Parecer PGFN/N' 437/98, a fim de melhor esclarecer a matéria:

"Segundo afirma a requerente, o art. 6º, parágrafo único da LC nº 07/70, determina que a base de cálculo do PIS, para as empresas que operam com venda de mercadorias, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador. Entende que foram confundidos base de cálculo com prazo de recolhimento.

Na verdade, o período de seis meses previstos no art. 6º da LC nº 07/70, **refere-se ao prazo de recolhimento do PIS**. Aceitar a tese da autuada significa considerar ocorrido o fato gerador do PIS seis meses após o respectivo faturamento, interpretação contrária ao disposto no art. 114 do CTN, segundo o qual o 'o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.'

Resta claro no caso do PIS, que o fato gerador ocorre no último dia do mês, onde se conhece o valor do faturamento mensal da empresa, A partir daí, começa a fluir o prazo de recolhimento da contribuição.

Não obstante, o prazo de recolhimento de seis meses estabelecidos pela LC nº 07/70 foi sucessivamente alterado. Com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 31.10.93, alcançados na presente autuação, o prazo de vencimento foi estabelecido pelo art. 52 da Lei nº 8.383/91 (dia 20 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador), art. 2º da MP nº 368/93, convertida na Lei nº 8.850/94 (quinto dia útil do mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador) e art. 57 da MP 596/94 (último dia útil do primeiro decêndio seguinte ao mês de ocorrência do fato gerador)."

Porém, esse não é o entendimento do poder judiciários, nem muito menos da referida Súmula e dos acórdãos que lhe serviram de embasamento.

Na dicção desses, com efeito, o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70 trata mesmo de base de cálculo do PIS, não dispondo, portanto, de forma alguma de prazo para recolhimento. É que, segundo os mesmos, o PIS devido no mês é calculado com base no faturamento do sexto mês anterior. E o fato gerador do PIS é o faturamento do mês, a sua base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás.

Por conseguinte, não se pode deslocar o reflexo da omissão de receita de um mês, para dizer que este ocorreu seis meses antes.

Para não dizer que seria impossível um tal "ajuste"; no mínimo se fosse possível, mudar-se-ia absolutamente tudo, ou melhor os critérios mais importantes, remanescendo apenas os critérios pessoal e espacial, mudando-se assim: o critério material (pois tratar-se-ia de omissão de faturamento não do período autuado, mas deveria buscar sua base de cálculo em período passado - e aferir como essa dimensão quantitativa se o fato jurídico está no momento x e não momento (x-6) meses?; critério temporal, pois este na prática acompanha o critério material e o critério quantitativo, pois a base de cálculo que acompanha essa nova materialidade captada de forma retroativa é completamente distinta, e se houver.

Ou seja, diferentemente dos casos paradigmáticos, em que o enfoque é outro, não pontual como no presente caso (originado de uma omissão de receitas), naqueles se tratava de uma aparente adequação do que foi lançado num período relativamente mais abrangente e

ser substituído pelas bases calculadas em outro período passado, mesmo que estas últimas por sua vez não estivessem vinculadas a estes mesmos fatos geradores.

Em resumo, o lançamento reflexo de uma omissão de receita deve ser totalmente cancelado, por ser incabível reconhecer a adequação, no seu aspecto apenas quantitativo, quando se aplica a "tese da semestralidade do PIS" a que alude a Súmula CARF nº 15, pois pela lógica da mesma, a base de cálculo a que se busca no passado não encontrará o mesmo suporte fático que deu origem ao fato jurídico do presente, inviabilizando completamente a feitura de novo lançamento com pretensa mudança apenas no critério quantitativo da regra-matriz de incidência.

Em face do exposto, NEGOU provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional em ambas as matérias.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo