



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10907.002493/2007-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.577 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente CAMBOA HOTEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

NULIDADE. AUSÊNCIA DE DISPOSITIVO LEGAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não incorre em nulidade o auto de infração no qual a infração é descrita em detalhes, possibilitando a perfeita compreensão da conduta imputada, dos elementos de prova colacionados e da apuração realizada pela autoridade lançadora.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CANCELAMENTO. DECADÊNCIA CONSTATADA. ART.150. CTN.

Se, de um total de doze fatos geradores mensais (Simples), onze deles são atingidos pela decadência, a **qualificação** da multa de ofício não pode subsistir para apenas um deles aproveitando-se de conclusão dada para todo o ano calendário.

Afastando-se a qualificação da multa de ofício, o lançamento **remanescente** deve ser cancelado nos termos do §4º do art.150 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade

Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada em razão da ausência do conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues).

Relatório

Inicialmente, adoto o relatório da Autoridade Julgadora de primeira instância elaborado no Acórdão nº 06-23.635 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba.

Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ - Simples; Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS - Simples; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins - Simples; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL- Simples e Contribuição para Seguridade Social -INSS - Simples, referentes ao ano calendário de 2001.

Por ocasião da mesma ação fiscal, o contribuinte foi excluído do Simples, objeto do processo nº 10907.002495/2007-36, ao qual foram juntados, por anexação, os processos de números 10907002965/2008-42 (autos de infração do IRPJ e reflexos dos anos calendário 2002, 2003 e 2004), 10907002966/2008-97 (auto de infração da Cofins dos anos calendário 2002, 2003 e 2004, em relação às receitas declaradas) e 10907.002967/2008-3] (auto de infração do PIS dos anos calendário 2002, 2003 e 2004, em relação às receitas declaradas).

2. O auto de infração de IRPJ - Simples (fls.224/234) exige o recolhimento de R\$ 8.305,59 de imposto e R\$ 11.155,16 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais.

3. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 294/301:

Omissão de Receitas - Receitas não Escrituradas: nos períodos de 02/2001, 05/2001, 06/2001, 08/2001 e 09/2001. Enquadramento legal nos arts. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 2º, §2º, 3º, §1º, “a”, 5º, 7º e 18 da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996; art. 3º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998; arts. 186, 188 e 199 do RIR/1999. Multa de 150%;

Omissão de Receitas - Saldo credor de caixa: no período de 01/2001 a 12/2001. Enquadramento legal nos arts. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 2º, §2º, 3º, §1º, “a”, 5º, 7º, § 1º, 18 da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996; art. 3º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998; arts. 186, 188 e 189 do RIR/1999. Multa de 150%;

Omissão de Receitas - Suprimento de numerário: no período de 01/2001, 02/2001, 07/2001, 08/2001 e 09/2001. Enquadramento legal nos arts. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 2º, §2º, 3º, §1º, “a”, 5º, 7º, § 1º, 18 da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996; art. 3º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998; arts. 186, 188 e 189 do RIR/1999. Multa de 75%;

Insuficiência de Recolhimento: nos períodos de 02/2001 a 12/2001. Enquadramento legal no art. 5º da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996; arts. 186 e 188 do RIR/1999. Multa de 75%;

4. Os demais autos de infração são decorrentes das mesmas infrações apuradas em relação ao IRPJ-Simples, sendo que resultaram na exigência dos seguintes valores, além dos encargos legais;

Imposto / contribuição	Principal	Multa
PIS – Simples	8.305,59	11.155,16
CSLL – Simples	14.383,42	19.414,07
Cofins – Simples	28.766,85	38.828,29
INSS – Simples	52.648,30	70.742,34

5. Cientificada em 12/11/2007, conforme AR de fl. 303, tempestivamente, em 11/12/2007, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 309/347, acompanhada dos documentos de fls. 348/371, que se resume a seguir:

Preliminar. Nulidade. Preterimento do direito de defesa. Art. 59, II do PAF.

a. Alega que recebeu os autos de infração, no dia 12/11/2007, e como a autoridade lançadora havia apreendido os livros comerciais do ano calendário de 2001, objeto da autuação, a empresa protocolou, em 23/11/2007, pedido para devolução dos referidos livros, a fim de obter dados para contraditar as autuações, assim como instruir a impugnação com os documentos referidos no art. 15 do decreto nº 70.235/72;

b. Explica que, pelo pedido, a empresa se comprometia a devolver os mencionados livros ao órgão preparador por ocasião da interposição das razões da impugnação, solicitando, ainda, devolução do prazo para defesa, visto que sem acesso aos documentos ficaria tolhida do pleno exercício de seus direitos de ampla defesa e contraditório;

c. Relata que, em 27/11/2007, 15 dias após a intimação dos lançamentos, foram entregues cópias dos mencionados livros que, não se sabe por má-fé ou mero descaso, muitas páginas apresentavam-se ilegíveis, conforme cópias anexas, sobretudo na margem esquerda, outras mal deixavam entrever seus históricos, consumindo-lhe valioso tempo para analisa-las, prejudicando a defesa;

d. Acrescenta que mais de 50% do prazo que a lei confere foram perdidos com idas e vindas à repartição fiscal, espera na CAC, filas, mau humor dos funcionários, procura de gabinetes etc, o que prejudicou o direito a ampla defesa, já que contou apenas com 15 dias, inviabilizando o refazimento da conta caixa, sobre a qual incidiu a maior parcela da autuação;

e. Reclama que os autos de infração apensados a outros documentos foram enviados pelo correio, que lhes consumiu tempo valiosíssimo só para entendê-los, como por exemplo, o demonstrativo de apuração do imposto, às fls. 232/234, no qual a mesma base de cálculo é repetida mais de uma vez, fato que a induziu a imaginar tratar-se dupla incidência; e caso o fisco tivesse observado o art. 904, §1º do RIR/99, comparecendo ao domicílio fiscal do contribuinte para explicações, o que não foi feito um dia sequer, teria poupado a empresa de todo o dissabor e dificuldade para entender o trabalho da fiscalização;

f. Assinala que a fiscalização consumiu quase um ano para encerrar a ação fiscal, certamente por encontrar dificuldades para concluir a auditoria, não sendo razoável que se defira apenas 15 dias para a empresa se defender das graves, ambíguas e sobretudo infundadas acusações;

g. Pede a nulidade do processo, ab initio, evidenciado o cerceamento do direito de defesa, por ato exclusivamente atribuído à autoridade lançadora;

Preliminar. Nulidade. Cerceamento de defesa. Art. 10, IV do PAF

h. Afirma que os autos de infração são todos nulos por ofensa ao art. 10, IV e 59, II do decreto 70.232/72, por terem sido lavrados com absoluta preterição do direito de defesa, visto que o auto de infração do IRPJ deixa de mencionar os dispositivo legal infringido, pressuposto essencial de validade do procedimento fiscal;

i. Cita o art. 10, IV do PAF, e alega haver contradição na qualificação das infrações nele descritas, pois embora a empresa seja acusada da prática de 3 infrações diferentes, todas estão capituladas sob a mesma disposição legal tida como infringida, qual seja, o art. 282 do RIR/99; justifica que o auto de infração/IRPJ não indica o enquadramento legal da suposta infração, aliás, capitula-a em dispositivo legal que trata de suprimento de caixa por sócio;

j. Recorre ao TVF, e assevera que a infração descrita no item 1 foi enquadrada no art. 282 do RIR/99, dispositivo que não retrata, a conduta imputada à empresa, qual seja, a de não ter contabilizado receita da atividade comercial; ao contrário, tal dispositivo legal refere-se hipoteticamente a um dos motivos ensejadores de presunção de receita, jamais à norma definidora da prática de omissão de receita operacional que a fiscalização entendera violada, e portanto, sujeita à sanção cominada, o que cerceia o direito de defesa;

k. Reclama que idêntica fundamentação foi atribuída aos fatos descritos no item 2, definida como saldo credor de caixa, cujo enquadramento não encontra respaldo no dispositivo dado como infringido, qual seja, o art. 282 do RIR/99;

l. Frisa que, das exigências do art. 10, IV do PAF, com exceção dos fatos descritos no item 3 do TVF, o auto de infração/IRPJ contém apenas a sanção, ou seja, a multa relativa a lançamento de ofício, prevista no art. 44, §2º, “b” da lei 9.430/96, para os fatos definidos nos itens 1 e 2, sem contudo, indicar a correspondente capitulação legal do fato a que a dita sanção está vinculada;

m. Indaga qual seria o fato configurador da infração tributária que se haveria de fazer para os efeitos de enquadramento legal das infrações à espécie dos autos, se omissão de receitas ou falta de escrituração, o ainda a omissão de depósitos bancários, já que o auto de infração enumera inúmeros fatos;

n. Assinala que o RIR contempla várias hipóteses de presunção de omissão de receitas, dentre elas a do art. 282, mas que valores creditados em extratos bancários não configuram receitas operacionais, sobretudo na qualidade de receita de prestação de serviços; e assim, por não se enquadrarem no conceito de renda do art. 43 do CTN, deixou o auto de infração de indicar o necessário suporte legal que a legitime como fato gerador do imposto de renda, de modo que, como inexistente renda tributável, deixou-se de apontar a norma supostamente violada, decorrendo daí a nulidade do lançamento;

o. Argumenta que o lançamento fiscal deve ter a exposição por escrito, clara, objetiva, de fato subsumível em tipo de infração prevista na lei em abstrato, que suporte a penalidade aplicável, levando em conta que o ato administrativo do lançamento fiscal é ato vinculado, nos termos do art. 142 do CTN, devendo ter todos os elementos essenciais para seu perfeito entendimento;

p. Invoca jurisprudência do Conselho de Contribuintes, e o art. 5º, III da IN SRF nº 94/97, que exige que do auto de infração conste o dispositivo legal que serve de base para a constituição do crédito tributário;

Nulidade. Decadência.

q. Entende que a contagem do prazo decadencial inicia-se na data de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN; e tendo sido notificada

somente em 12/11./2007 do lançamento do ano calendário 2001, ou seja, mais de 5 anos do fato gerador, a obrigação tributária estava atingida pela decadência desde 31/12/2006, tratando-se pois de lançamento nulo, porquanto extinto o respectivo crédito;

r. Contesta o entendimento da fiscalização, que aplicou o prazo do art. 173, I do CTN, que se aplica somente aos lançamentos por declaração;

s. Alega que está afastada a exceção do final do art. 150, §4º, vez que os fatos descritos nos autos estão fundados em mera presunção legal de omissão de receitas, já que capitulados no art. 282 do RIR/99; e que não há nos autos um documento sequer que revele a comprovada ocorrência de dolo, que não se presume;

t. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

Mérito. Omissão de receitas. Receitas não escrituradas.

u. Rejeita a presunção de receitas a título de receitas não escrituradas, porque baseada em meros indícios, ou seja, em valores creditados em contas correntes bancárias, que, por comporem o grupo do ativo circulante, não configuram receitas;

v. Contesta a exigência fiscal, baseada em presunção de omissão de receita, caracterizada por depósitos bancários efetuados por terceiros, não sócios da empresa, a pretexto de que os históricos dos extratos bancários indicarem pagamentos de cartões de crédito/débitos e de contas a receber liquidadas com cartões de crédito;

w. Entende que tais presunções carecem de fundamentação legal;

x. Cita decisão do Conselho de Contribuintes;

y. Sustenta que a legislação tributária contempla apenas cinco hipóteses de presunção de receitas, a saber: saldo credor de caixa, suprimimento de caixa, passivo fictício, depósitos bancários de origem não comprovada, e falta de escrituração de pagamentos; e que não inclui o caso de receita não escriturada por créditos bancários registrados em contrapartida da conta “Empréstimos de Sócios”,

z. Lembra que, como corolário do princípio da legalidade, é vedado o emprego da analogia para exigir tributo cujos fatos geradores não se enquadrem na lei, conforme estipula o art. 108 do CTN;

aa. Prossegue afirmando que, sem a demonstração de que as contrapartidas dos valores constantes dos extratos bancários não tiveram sua origem comprovada, cujo ônus compete a quem o alega, não há previsão legal de presumi-los como receita não escriturada com base nos dispositivos legais antes transcritos; e que tal fato poderia configurar mero indício de omissão de receita, demandando investigação mais profunda do fisco para poder afirmar que os mesmos foram ou não escriturados;

bb. Acrescenta que os próprios depósitos que serviram de base à autuação não provieram de suprimimento de sócios, ou seja, não se tratam de aportes de capital efetuados pelos sócios ao caixa da empresa, mas de depósitos via administradoras de cartões para liquidação de recebíveis, o que afasta a hipótese de presunção de omissão de receitas do art. 282 do RIR/99;

cc. Anota que a empresa franqueou toda a contabilidade, mantida de acordo com as leis comerciais e fiscais, lastreada por forte documentação fiscal e

contábil que dão suporte aos assentamentos contábeis neles registrados; e que entregou espontaneamente todos os extratos bancários que alimentam os fluxos financeiros registrados na contabilidade, sendo que a escrituração não sofreu uma objeção sequer do fisco durante a ação fiscal;

dd. Lamenta a atitude do fisco, que se limitou a analisar apenas uma das dezenas de contas que compõem seu vasto e minucioso plano de contas, resultando o equívoco em que incorreu a fiscalização, ao concluir pela imputação de infração cuja ocorrência não encontra amparo legal, sobretudo na ausência de provas materiais de sua constatação; e que bastaria que se examinasse a contabilidade da empresa para se constatar não ser verossímil a ocorrência de omissão de receita a esse título, visto que sua receita é reconhecida no momento de sua realização, não no da contabilização do pagamento, como equivocadamente supôs o fisco; e que os pagamentos com cartões de crédito, na maioria das vezes, ocorrem em mês diferente da contabilização da receita, porque as administradoras os liberam até 30 dias depois de ocorrida a respectiva venda;

ee. Cita acórdãos e súmula 14 do Conselho de Contribuintes;

ff. Aduz ser incabível a alegação de fraude se a própria legislação reconhece como presunção de omissão de receitas, não de fraude, os fatos que o auto de infração capitulou no 282 do RIR/99, já que, para a ocorrência de fraude o pressuposto para sua configuração é o dolo, ou seja, a intenção de praticar o ilícito;

gg. Contesta a infração, alegando apuração incorreta por ignorar no período posterior os recursos tributados no período anterior, presumindo, assim, equivocadamente, como maior saldo credor a soma deles, e não o de maior valor nominal do período;

hh. Cita julgado do Conselho de Contribuintes;

ii. Observa que a “Recomposição do Caixa” está eivado de irregularidades, tais como: falta de notas explicativas ou de rodapé de como se chegou ao absurdo saldo final credor, denominado de “saldo ajustado”, de quase um milhão de reais; critério ambíguo não uniforme, arbitrário de apuração em que até o mês de julho as exclusões dos suprimentos foram efetuados na data do menor saldo de caixa, enquanto que nos meses seguintes a exclusão foi feita na data dos suprimentos; desconsideração dos saldos anteriormente tributados, presumindo-os consumidos nos respectivos períodos; critério misto de cálculo; levantamento mensal e não diário etc;

jj. Reclama que, na recomposição feita pela fiscalização, nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho e julho, os suprimentos não foram excluídos nas datas dos respectivos débitos, segundo jurisprudência do Conselho de Contribuintes; e que nesses períodos, as exclusões foram efetuadas nos dias em que os saldos contábeis eram os menores dos respectivos meses; já para os demais meses, as exclusões foram efetuadas nas datas em que foram registrados os débitos de suprimento, configurando “dois pesos e duas medidas”, repugnado tanto pela técnica contábil quanto pelos princípios constitucionais;

kk. Explica que, na recomposição da conta caixa, há que se excluir o suprimento de caixa em que o mesmo fora debitado àquela conta, não no final do mês, quando o saldo de caixa é menor, em face das saídas nele creditadas ao longo do período analisado; e que como o estorno não foi efetuado na data correta, é irreal o saldo credor apurado em 31/01/2001, no importe de R\$ 96.987,15; e que

o lançamento de estorno se reporta ao lançamento estornado, e sua escrituração é tida como se tivesse sido efetuada naquela data, anulando-o completamente;

ll. Cita a Resolução CFC nº 596, de 14/06/1985;

mm. Acrescenta que, depois de apurado o novo saldo credor de caixa, com a exclusão do suprimimento, deve este ser considerado na apuração do saldo do mês seguinte, porque como a parcela excluída está sendo tributada, não é certo que o seja novamente na apuração do saldo do próximo mês, sob pena de estar-se tributando o saldo credor em cascata;

nn. Entende que basta excluir da conta caixa os débitos que nas respectivas datas foram efetuados os correspondentes suprimentos, e só; daí a inutilidade dos cálculos denominado “Recomposição do Caixa 2001”, que, além de complexos, estão incorretos;

oo. Cita doutrina, para concluir que, nas hipóteses de apuração de saldo credor em determinado ano calendário, a tributação deve recair sobre o maior deles, e não sobre a soma em cascata dos mesmos;

pp. Repete que, a exemplo do ocorrido no item 01 do TVF, a presente infração também está incorretamente capitulada no art. 282 do RIR/99, que não trata de saldo credor de caixa;

qq. Contesta a aplicação da multa qualificada porque, além de não demonstrado o evidente intuito de fraude, que requer a necessária prova pré-constituída, a suposta infração, por decorrer de mera presunção legal de omissão de receitas, não constitui fraude;

Omissão de receita. Suprimento de numerário

rr. Alega ser incontroverso que os sócios da empresa efetivamente arcaram com o pagamento de algumas despesas inerentes às atividades da pessoa jurídica, registrando-as, porém, sem tomar a necessária cautela de contabilizar a entrega dos respectivos recursos no caixa;

ss. Justifica que alguns dos pagamentos foram contabilizados, dentre os quais três figuram no “Demonstrativo de Suprimentos de Numerários não Comprovados - 2001”, às fls. 301, mas que, na verdade, não são suprimentos de caixa; são eles: R\$ 750,00, R\$ 10.321,92, que se refere à fatura de luz atrasada, e R\$ 6.936,00, relativa à folha de salário dos funcionários, cujo atraso está sujeito a sanções trabalhistas; e que tais pagamentos ocorreram em 02/01, 10/02 e 07/08 de 2001, ou seja, como exceção da primeira, trata-se de obrigações cujo inadimplemento podem comprometer suas atividades operacionais, de forma que é verossímil que os sócios adimpliram mediante aporte de recursos próprios, providência que não configuram omissão de receita, em razão de mero lapso;

tt. Contesta que, no referido demonstrativo, foram indevidamente tratados como pagamentos feitos por sócios créditos de origem comprovadamente bancários que não constituem suprimento de numerário, visto que sua origem está plenamente demonstrada nos respectivos extratos bancários;

uu. Explica que, como o fiscal limitou-se a trabalhar apenas com a conta “202- O Empréstimo de Sócios”, conforme fls. 295, foi ele induzido a concluir equivocadamente, pelo histórico da referida ficha razão, que os créditos eram suprimentos de numerários dos sócios para pagamento de empréstimos bancários;

vv. Lembra que, não consta qualquer borderô de empréstimo bancário tampouco boleto de pagamento de empréstimo, seja ao Banestado, seja ao BNDES, e ademais, nas suas contas do passivo, não figuram obrigações por empréstimos bancários;

ww. Justifica que os créditos de RSE 17.661,86 (06/02/2001), R\$ 31.014,89 (31/07/2001), R\$ 10.463,45 (01/08/2001) e R\$ 9.874,65 (03/09/2001), referem-se a recursos de terceiros creditados a favor da empresa pelas instituições ali referidas, de origem conhecida, não abrangidos, portanto, pelo conceito de suprimento de numerários definido no art. 282 do RIR/99;

xx. Conclui que os valores que a fiscalização considerou como empréstimos no demonstrativo de fl. 301, não passam de recursos de terceiros, os quais não configuram suprimento de caixa por sócios para pagamentos de empréstimos contraídos pela sociedade;

yy. Registra que as cópias das fichas razão e diária estão ilegíveis, não por culpa da empresa, mas da repartição fiscal de Paranaguá, que procedeu à sua reprodução em razão da apreensão dos referidos livros;

Insuficiência de recolhimento

zz. Explica que, em face da inocorrência das infrações descritas nos itens 1, 2 e 3 do TVF, não prospera a exigência das diferenças de alíquotas sobre os recolhimentos espontâneos efetuados pela empresa ao longo de 2001, devendo ser cancelados os lançamentos do item 4;

Dedução de tributos da base de cálculo do IRPJ aaa. Pede que os tributos decorrentes do lançamento do IRPJ sejam deduzidos, para fins de apuração do crédito final, já que, sendo o regime de competência regra geral na apuração de tributos e não havendo restrição à dedutibilidade das despesas incorridas a eles relativas, as quais devem ser consideradas na apuração da base de cálculo do IRPJ, que sejam deduzidos da base de cálculo do IRPJ os lançamentos reflexos do PIS, CSLL, Cofins e INSS.

6. Foi lavrado processo de Representação Fiscal - IRPJ nº 10907002494/2007-47, anexado ao presente.

7. É o relatório.

A instância de piso acolheu em parte a alegação de decadência e considerou parcialmente procedente o lançamento. A ementa do acórdão vergastado restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. SOLICITAÇÃO DE CÓPIA DE LIVROS APREENDIDOS. DEVOLUÇÃO DO PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO NÃO NEGADA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Não configura cerceamento do direito de defesa quando o contribuinte, mediante pedido feito onze dias após a ciência do lançamento, obtém cópia de livros apreendidos pela fiscalização, cuja prorrogação não foi negada pela DRF, e opta por apresentar toda a sua defesa dentro do prazo original, com desenvoltura suficiente para contradizer o alegado prejuízo em sua defesa.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE ENQUADRAMENTO LEGAL. SUFICIENTE DESCRIÇÃO DOS FATOS.

A mera ausência de expresse enquadramento não autoriza a nulidade do lançamento, uma vez que o contribuinte defende-se dos fatos apurados e narrados pela fiscalização, e a ele imputados, com sustentação comprobatória suficiente, cabendo à autoridade julgadora atribuir aos fatos o correto fundamento legal.

SIMPLES. DECADÊNCIA. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

No regime do Simples, os tributos referentes a períodos de janeiro a novembro podem ser lançados no mesmo ano calendário, o que faz com que o prazo decadencial, em caso de dolo, fraude ou simulação, seja contado a partir do primeiro dia do ano seguinte, devendo ser canceladas as exigências, caso a ciência do lançamento tenha ocorrido após cinco anos contados do termo inicial.

DECADÊNCIA. PERDA DO DIREITO DE LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE ÔBICE PARA RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

Reconhece-se as receitas apuradas pela autoridade fiscal, ainda que parte delas tenha-se sujeitado à decadência, já que esta tem aplicação sobre o direito de constituição do crédito tributário, inexistindo prazo decadencial para o fisco produzir prova de auferimento de receita, fato este que apresenta relevância para fins de exclusão do Simples por excesso de receita bruta.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Correta a aplicação da multa de ofício e da multa qualificada, esta quanto aos fatos em que se evidencia o intuito de fraude, sendo que seus percentuais são os determinados expressamente em lei.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL. COMPATIBILIDADE.

A presunção de receitas somente tem o efeito de inverter o ônus da prova em desfavor do contribuinte, além de conferir ao fisco uma autorização para quantificar a receita omitida, com base em determinados critérios estipulados em lei, não sendo incompatível com a multa qualificada, que incide quando a empresa introduz em sua contabilidade artifícios para esconder receitas, caracterizando o dolo de sonegar tributos, ainda que a quantificação da autuação tenha derivado de presunção legal.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA. EMPRÉSTIMO DE SÓCIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Correto o lançamento baseado em omissão de receitas por suprimento de caixa quando o contribuinte deixa de comprovar, por documentação hábil e idônea, a origem e o efetivo ingresso dos correspondentes valores, lançados a débito de contas do ativo circulante ou de despesas.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS.

Correto o lançamento, a título de omissão de receitas por saldo credor de caixa, constatado após recomposição da conta caixa, mediante exclusão de valores

indevidamente contabilizados a débito de caixa e a crédito de conta representativa de empréstimos de Sócios.

OMISSÃO DE RECEITAS. MUDANÇAS DE ALÍQUOTA.

Em virtude das alterações de alíquotas, causadas por mudanças de faixas de receita bruta acumulada por constatação de omissão de receitas, impõe-se a exigência de ofício das insuficiências de recolhimento.

SIMPLES. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS DA BASE DE CÁLCULO AUSÊNCIA DE PREVISÃO.

No regime do Simples, os valores devidos são calculados mediante simples aplicação de percentuais sobre a receita bruta, inexistindo qualquer ressalva quanto a dedutibilidade de custos ou despesas.

Inconformado, o contribuinte manejou o recurso voluntário, por meio do qual, em síntese, reeditou as alegações lançadas na impugnação.

É o que havia a relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos legais. Dele, tomo conhecimento.

Preambularmente, é oportuno delinear a matéria que foi devolvida para apreciação da segunda instância administrativa, uma vez que a instância de piso acolheu parcialmente a alegação de decadência inserta na impugnação. Considerando que não houve recurso de ofício sobre a parcela procedente da impugnação, esta matéria é definitiva na esfera administrativa.

Conforme relatado, a autoridade lançadora identificou quatro infrações relativas à apuração do SIMPLES FEDERAL no ano-calendário 2001, a saber:

- Omissão de receitas – receitas não escrituradas, nos períodos 02, 05, 06, 08 e 09/2001;
- Omissão de receitas – saldo credor de caixa, nos períodos de 01 a 12/2001;
- Omissão de receitas – suprimimento de numerário, nos períodos 01, 02, 07, 08 e 09/2001.
- Insuficiência de recolhimento, nos períodos 02 a 12/2001.

As duas primeiras infrações foram lançadas com multa qualificada de 150%. Em relação a essas, a DRJ aplicou o disposto no artigo 173, I, do CTN, ou seja, o prazo decadencial deveria ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Considerando que os períodos do SIMPLES NACIONAL eram mensais e que a ciência dos autos de infração ocorreu em 12/11/2007, a DRJ considerou que somente o lançamento relativo à omissão de receitas – saldo credor de caixa do período 12/2001 não havia sido alcançado pela decadência.

Diferentemente, as duas últimas infrações foram lançadas com a multa de ofício de 75%. Nesses casos, a DRJ aplicou o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, ou seja, o prazo quinquenal deveria fluir a partir da data de ocorrência do fato jurídico tributário. Assim, a DRJ considerou que todos os períodos já haviam sido alcançados pela norma decadencial.

Em síntese, portanto, foi devolvida para apreciação desta segunda instância administrativa apenas a infração relativa ao saldo credor de caixa apurado em 12/2001.

É oportuno destacar que o contribuinte traz algumas alegações acerca da validade de se considerar as receitas omitidas nos períodos de 01 a 11/2001 para a determinação da receita bruta auferida para fins de exclusão do SIMPLES FEDERAL a partir de 2002.

Embora a autoridade julgadora tenha-se manifestado sobre o assunto, tenho que se trata de matéria estranha à presente lide, pois a referida exclusão do sistema simplificado constitui o objeto do processo nº 10907.002495/2007-36.

Retomando o fio da meada da matéria sob análise neste julgamento, considero que andou bem a instância de piso na decisão acerca das alegações de nulidade e na apreciação do mérito da infração.

No que diz respeito à decadência, penso que incorreu em equívoco a DRJ ao considerar decadente a infração de insuficiência de recolhimento do período de 12/2001. A norma decadencial não se refere a cada infração. A norma decadencial refere-se ao direito da Fazenda de apreciar o fato jurídico tributário. As infrações apuradas tratam tão somente de fatores positivos que deveriam ter sido somados à base de cálculo dos tributos no SIMPLES FEDERAL. Não se deve contar o prazo decadencial para cada fator positivo ou negativo que componha a base de cálculo do tributo. O prazo decadencial é para a apreciação do fato jurídico tributário, que redundará em uma única base de cálculo, com todos os fatores positivos e negativos. Portanto, se houve uma infração no período de 12/2001 cometida com dolo, fraude ou simulação, o prazo para apurar o fato jurídico tributário, com todos os seus fatores, ou seja, com a insuficiência de recolhimento, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Entretanto, esta matéria não foi devolvida para apreciação, pois não há recurso de ofício.

Assim, na parte que está sob exame deste Conselho, considero que a decisão da DRJ apreciou de forma detalhada e adequada as alegações da impugnação, cujas razões foram reprimadas no recurso voluntário.

Uso da faculdade do artigo 57, § 3º, do RICARF para propor a adoção e confirmação da decisão recorrida:

8. Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ - Simples; Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS - Simples; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins - Simples; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - Simples e Contribuição para Seguridade Social - INSS - Simples, referentes ao ano calendário de 2001. Por ocasião da mesma ação fiscal, o contribuinte foi excluído do Simples, com efeitos a partir de 01/01/2002, objeto do processo nº 10907002495/2007-36, ao qual foram juntados, por anexação, os processos de números 10907002965/2008-42 (autos de infração do IRPJ e reflexos dos anos calendário 2002, 2003 e 2004), 10907002966/2008-97 (auto de infração da Cofins dos anos calendário 2002, 2003 e 2004, em relação às receitas declaradas) e 10907002967/2008-31 (auto de infração do PIS dos anos calendário 2002, 2003 e 2004, em relação às receitas declaradas).

Preliminar. Nulidade. Preterimento do direito de defesa. Art. 59, II do PAF.

9. Preliminarmente, a impugnante pede a nulidade do lançamento, por preterimento ao direito de defesa, através do seguinte arrazoado: i) recebeu os autos de infração, no dia 12/11/2007, e como a autoridade lançadora havia

apreendido os livros comerciais do ano calendário de 2001, objeto da autuação, a empresa protocolou, em 23/11/2007, pedido para devolução dos referidos livros, a fim de obter dados para contraditar as autuações, assim como instruir a impugnação com os documentos referidos no art. 15 do decreto nº 70.235/72; ii) a empresa se comprometia a devolver os mencionados livros ao órgão preparador por ocasião da interposição das razões da impugnação, solicitando, ainda, devolução do prazo para defesa, visto que sem acesso aos documentos ficaria tolhida do pleno exercício de seus direitos de ampla defesa e contraditório; iii) em 27/11/2007, 15 dias após a intimação dos lançamentos, foram entregues cópias dos mencionados livros que, não se sabe por má-fé ou mero descaso, muitas páginas apresentavam-se ilegíveis, conforme cópias anexas, sobretudo na margem esquerda, outras mal deixavam entrever seus históricos, consumindo-lhe valioso tempo para analisá-las, prejudicando a defesa; iv) mais de 50% do prazo que a lei confere foram perdidos com idas e vindas à repartição fiscal, espera na CAC, filas, mau humor dos funcionários, procura de gabinetes etc, o que prejudicou o direito à ampla defesa, já que contou apenas com 15 dias, inviabilizando o refazimento da conta caixa, sobre a qual incidiu a maior parcela da autuação; v) os autos de infração apensados a outros documentos foram enviados pelo correio, que lhes consumiu tempo valiosíssimo só para entendê-los, como por exemplo, o demonstrativo de apuração do imposto, às fls. 232/234, no qual a mesma base de cálculo é repetida mais de uma vez, fato que a induziu a imaginar tratar-se dupla incidência; e caso o fisco tivesse observado o art. 904, §1º do RIR/99, comparecendo ao domicílio fiscal do contribuinte para explicações, o que não foi feito um dia sequer, teria poupado a empresa de todo o dissabor e dificuldade para entender o trabalho da fiscalização; vi) a fiscalização consumiu quase um ano para encerrar a ação fiscal, certamente por encontrar dificuldades para concluir a auditoria, não sendo razoável que se defira apenas 15 dias para a empresa se defender das graves, ambíguas e sobretudo infundadas acusações.

10. A arguição de nulidade pleiteada pela impugnante não merece prevalecer.

11. Inicialmente, cabe esclarecer que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são taxativamente previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

“Art 59. São nulos:

1 - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ari. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (Grifou-se).

12. Nesses termos, o cerceamento do direito de defesa somente pode ser cogitado em face de despachos e decisões. Sendo o auto de infração um ato administrativo, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

1.3. No caso em tela, não restou configurado o cerceamento do direito de defesa. A ciência do auto de infração deu-se em 12/11/2007, conforme AR de fl. 303. Em 23/11/2007, o contribuinte peticionou, as fls. 304/305, requerendo a entrega dos livros comerciais do ano calendário 2001 e a devolução do prazo para defesa. Na data de 27/11/2007, foram fornecidas cópias integrais do presente processo, incluindo dos Anexos I e II, que se constituem de cópias dos livros Diário e Razão de 2001, conforme termo de fl. 308. Em 11/12/2007, o contribuinte interpôs a presente impugnação, às fls. 309/347.

14. Observa-se que não consta negativa, por parte da DRF de origem, da devolução de prazo de impugnação. O cerceamento estaria configurado caso a interessada tivesse tentado entregar ou complementar a impugnação e o fisco negasse a juntada da peça impugnatória, o que não ocorreu. A impugnante optou por apresentar todas as suas razões na data de vencimento do prazo original, sem qualquer ressalva quanto a eventual complementação futura, o que demonstra que foi capaz de finalizar a impugnação dentro do período de trinta dias contados da ciência do auto de infração, já que dispensou o requerido prazo adicional, que, repita-se, não lhe foi negado. O próprio conteúdo da defesa apresentada desmente o alegado cerceamento de defesa, já que foi produzido um extenso arrazoado, em que atacou todos os pontos dos lançamentos, o que permite concluir que, na realidade, a interessada absteve-se de utilizar o prazo adicional requerido, por ter esgotado suas razões.

15. Deve ser também levado em conta o fato de a impugnante ter tomado a iniciativa de pedir cópias dos livros somente no dia 23/11/2007, ou seja, onze dias após ter tomado ciência do auto de infração, o que demonstra que a vista aos livros não era assim tão urgente para a construção de sua defesa, ao contrário do que afirma a interessada.

16. Acrescente-se ainda que, nas autuações dos anos calendário de 2002, 2003 e 2004, objeto do processo administrativo 11º 10907002495/2007-36, em que foram apuradas as mesmas três infrações descritas nos presentes autos, o contribuinte construiu sua impugnação com teor semelhante ao apresentado aqui. Considerando que aqueles autos de infração foram cientificados em 06/11/2008, com impugnação interposta em 05/12/2008, isto é, praticamente um ano após a presente defesa, e sem que a impugnante tenha trazido novos argumentos para defender-se daquela autuação, a qual, repita-se, foi fundada em idênticos fatos apurados nestes autos, é de se concluir que não houve cerceamento de defesa.

17. Tampouco merece acolhimento a reclamação de suposta má-fé ou descaso por parte da DRF de origem, quanto à confecção das cópias dos livros, contendo páginas ilegíveis na margem esquerda. Verifica-se que a dificuldade na leitura da margem resulta da forma como as impressões foram feitas nas folhas, muito próximas da margem, aliada à forma como os livros foram encadernados, consumindo espaço nas margens. Ou seja, a dificuldade na leitura de certas páginas dos livros Diário e Razão não pode ser atribuída ao fisco, até porque o problema persiste mesmo no original, conforme se verifica nos livros, que compõem os Anexos I e II do processo Representação Fiscal nº 10907002494/2007-47, anexado ao presente.

18. E ademais, segundo a melhor doutrina processualística, em atenção ao princípio da instrumentalidade das formas, não cabe declarar nulidade sem que parte demonstre o efetivo prejuízo sofrido (pas de nullité sans grief). Verifica-se que a peça impugnatória foi realizada com grande desenvoltura, atacando todos os aspectos do lançamento, o que acaba por contrariar a própria tese da

reclamante, que alega não saber do que se defender. Assim como todas as informações relevantes, contidas nas cópias dos livros com eventuais dificuldades de ilegibilidade, foram obtidas pela impugnante, conforme denuncia a própria peça impugnatória, que faz menção a datas, valores, históricos etc, retirados das cópias.

Preliminar. Nulidade. Cerceamento de defesa. Art. 10, IV do PAF 19.

Ainda em preliminares, a litigante pede a nulidade do auto de infração também pelos seguintes motivos: i) os autos de infração são todos nulos por ofensa ao art. 10, IV e 59, II do decreto 70.232/72, por terem sido lavrados com absoluta preterição do direito de defesa, visto que o auto de infração do IRPJ deixa de mencionar os dispositivo legal infringido, pressuposto essencial de validade do procedimento fiscal; ii) há contradição na qualificação das infrações descritas no auto de infração, pois embora a empresa seja acusada da prática de 3 infrações diferentes, todas estão capituladas sob a mesma disposição legal tida como infringida, qual seja, o art. 282 do RIR/99, ou seja, o auto de infração/IRPJ não indica o enquadramento legal da suposta infração, aliás, capitula-a em dispositivo legal que trata de suprimento de caixa por sócio; iii) a infração descrita no item 1 do TVF foi enquadrada no art. 282 do RIR/99, dispositivo que não retrata a conduta imputada à empresa, qual seja, a de não ter contabilizado receita da atividade comercial; ao contrário, tal dispositivo legal refere-se hipoteticamente a um dos motivos ensejadores de presunção de receita, jamais à norma definidora da prática de omissão de receita operacional que a fiscalização entendera violada, e portanto, sujeita à sanção cominada, o que cerceia o direito de defesa; iv) idêntica fundamentação foi atribuída aos fatos descritos no item 2, definida como saldo credor de caixa, cujo enquadramento não encontra respaldo no dispositivo dado como infringido, qual seja, o art. 282 do RIR/99; v) das exigências do art. 10, IV do PAF, com exceção dos fatos descritos no item 3 do TVF, o auto de infração/IRPJ contém apenas a sanção, ou seja, a multa relativa a lançamento de ofício, prevista no art. 44, §2º, “b” da lei 9.430/96, para os fatos definidos nos itens 1 e 2, sem contudo, indicar a correspondente capitulação legal do fato a que a dita sanção está vinculada;

vi) não sabe qual seria o fato configurador da infração tributária que se haveria de fazer para os efeitos de enquadramento legal das infrações à espécie dos autos, se omissão de receitas ou falta de escrituração, ou ainda a omissão de depósitos bancários, já que o auto de infração enumera inúmeros fatos; vii) o RIR contempla várias hipóteses de presunção de omissão de receitas, dentre elas a do art. 282, mas que valores creditados em extratos bancários não configuram receitas operacionais, sobretudo na qualidade de receita de prestação de serviços; e assim, por não se enquadrarem no conceito de renda do art. 43 do CTN, deixou o auto de infração de indicar o necessário suporte legal que a legitime como fato gerador do imposto de renda, de modo que, como inexistente renda tributável, deixou-se de apontar a norma supostamente violada, decorrendo daí a nulidade do lançamento; viii) o lançamento fiscal deve ter a exposição por escrito, clara, objetiva, de fato subsumível em tipo de infração prevista na lei em abstrato, que suporte a penalidade aplicável, levando em conta que o ato administrativo do lançamento fiscal é ato vinculado, nos termos do art. 142 do CTN, devendo ter todos os elementos essenciais para seu perfeito entendimento.

20. Novamente, não há como prevalecer a arguição de nulidade postulada.

21. A aventada irregularidade diz respeito a capitulação legal das infrações apuradas. Conforme se verificará com mais profundidade na apreciação do mérito, a fiscalização identificou três infrações, todas elas decorrentes de auditoria levada a efeito na conta do passivo circulante “Empréstimos de Sócios”. Regularmente intimada a comprovar, mediante documentação idônea, a efetividade da entrega dos recursos supostamente tomados de empréstimo frente a sócios, o contribuinte limitou-se a declarar que não fazia uso de comprovantes documentais, e somente efetuava o lançamento contábil correspondente.

22. A autoridade fiscal apurou que os diversos lançamentos a crédito da mencionada conta do passivo, que movimentaram a soma de R\$ 1.156.043,82 ao longo de 2001, tinham como contrapartidas três grupos de contas: i) contas do ativo circulante (bancos e clientes); ii) conta de despesas ou do passivo circulante (empréstimos); iii) conta caixa. As três infrações apuradas correspondem a cada um desses grupos de contas. Os lançamentos efetuados a débito de contas do primeiro e segundo grupos tipificaram a figura do “Suprimento de Caixa” de que trata o art. 282 do RIR/99, e foram expressamente assim enquadrados pelo autuante no “Termo de Verificação de Infração” de fls. 294/301, que são parte integrante do auto de infração, conforme advertência em seu próprio corpo, às fls. 228, 239, 250, 261 e 272.

As alegações quanto a suposto equívoco de enquadramento legal constituem matéria de mérito, a serem enfrentadas na seqüência.

23. Relativamente a infração intitulada “Saldo Credor de Caixa”, que corresponde ao terceiro grupo de contas, verifica-se que, de fato, a fiscalização deixou de indicar expressamente o art. 281 do RIR/99, que prescreve a referida infração. No entanto, a descrição dos fatos, narrada no “Termo de Verificação de Infração”, à fl. 296, não deixa dúvidas de que a autoridade fiscal apurou saldo credor de caixa, até mesmo em função da planilha “Recomposição do Caixa - 2001”, à fl. 300, que também faz parte do auto de infração.

A mera ausência de expresse enquadramento não autoriza a nulidade do lançamento, uma vez que o contribuinte defende-se dos fatos apurados e narrados pela fiscalização, e a ele imputados, com sustentação comprobatória suficiente.

24. Esse tema remete ao instituto da emendatio libellí, do direito processual penal, expressado no art. 383 do Código de Processo Penal, transcrito a seguir. Segundo esse dispositivo, caso o Ministério Público tenha narrado os fatos na peça acusatória, acusando o indiciado da prática de determinado delito, mas com enquadramento legal diverso, pode o juiz aceitar a denúncia, levando em conta a correta tipificação legal, ainda que resulte em pena mais grave. Tudo isso, sem necessidade de aditamento da denúncia, nem de abertura de novo prazo para a defesa, pois entende-se que o réu defende-se dos fatos a ele imputados, e não do enquadramento legal indicado pela acusação.

Art. 383. O juiz, sem modificar a descrição do fato contida na denúncia ou queixa, poderá atribuir-lhe definição jurídica diversa, ainda que, em consequência, tenha de aplicar pena mais grave. (Redação dada pela Lei n 11.719, de 2008).

25. Ora, se no processo penal, em que o contraditório deve ser exercido em toda sua plenitude, já que está em jogo a liberdade do indivíduo, o erro no enquadramento é tido como mera irregularidade, corrigido de ofício pelo juiz,

com muito mais razão, assim o será no processo administrativo fiscal, em que o litígio versa sobre obrigações patrimoniais.

Aceitar a nulidade por simples equívoco ou omissão de enquadramento, quando a infração está claramente descrita e as provas estão presentes, seria retirar a característica de instrumentalidade do processo, em detrimento do direito material, o que é insustentável.

26. Cita-se a seguir doutrina de Eugênio PACELLI DE OLIVEIRA, em sua obra “Curso de Processo Penal”, Belo Horizonte: Del Rey, 2007, 7ª edição, p. 508/509, em que o autor tece comentários sobre a emendatio libelli, na mesma linha de raciocínio:

A emendatio não é outra coisa senão a correção da inicial (libelo, nessa acepção), para o fim de adequar o fato narrado e efetivamente provado (ou não provado, se a sentença não for condenatória, caso em que seria dispensável a emendatio) ao tipo penal previsto na lei.

Na redação da lei, deve-se entender por definição jurídica precisamente a capitulação ou classificação feita pelo autor na inicial, em cumprimento da exigência prevista no art. 41 do CPP. Assim, dar definição jurídica diversa é alterar a capitulação, isto é, a consequência jurídica do fato imputado na denúncia ou queixa. O fato, evidentemente, permanece o mesmo.

Não se exige, então, a adoção de quaisquer outras providências, bastando a prolação da sentença com a capitulação jurídica (do fato) que parecer mais adequada ao juiz. Nem mais nem menos, sobretudo porque o réu não se defende da capitulação, mas da imputação da prática de conduta criminosa. Por isso, ainda que da nova definição jurídica resulte pena mais grave, não haverá qualquer prejuízo à defesa (pelo menos em face do Direito)

27 A mesma inteligência é adotada no Conselho de Contribuintes, que já se manifestou a respeito, conforme se denota pelos seguintes julgados:

Número do Recurso: 141895

Câmara: PR1ME1RA CÂMARA

Número do Processo: 10855004123/2002-92

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: PIS

Recorrida/Interessado: DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP

Data da Sessão: 10/04/2008 14:00:00

Relator: Maurício Taveiro e Silva

Decisão: ACÓRDÃO 201-81078

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.

Os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça acompanharam o Relator pelas conclusões. Ausente o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.

Inteiro Teor do Acórdão

Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/1997 a 30/04/2002

PIS NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL.

Não ocorre nulidade do auto de infração por deficiência de enquadramento legal quando descritos com precisão os fatos referentes ao lançamento. não havendo prejuízo à defesa. uma vez que a interessada deve se defender dos fatos que lhe foram imputados. Tal falha pode ser saneada, até pela autoridade julgadora. não constituindo agravamento ou aperfeiçoamento do lançamento.

(Grifou-se)

Número do Recurso: 131090

Câmara: SÉTIMA CÂMARA

Número do Processo: 11030. 001221/97-98

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrida/Interessado: DRJ-SANTA MARIA/RS

Data da Sessão: 27/02/2003 00.' 00.' 00

Relator: Luiz Martins Valera

Decisão: Acórdão 107-06998

Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso nos termos do voto do relator.

Ementa: IRPJ » CSLL - ERRO NA MENÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INOCORRÊNCIA - A simples ocorrência de erro no enquadramento legal da infração não é bastante por si só para acarretar a nulidade do Auto de infração. quando a descrição dos fatos que dele é parte integrante, e os cálculos efetuados pelo fisco para encontrar a matéria tributável permitem ao autuado o conhecimento por inteiro do ilícito que lhe é imputado. (Grifou-se)

Prejudicial de mérito. Decadência.

28. A interessada argüi o transcurso da decadência. Entende que a contagem do prazo decadencial inicia-se na data de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN; e tendo sido notificada somente em 12/11/2007 do lançamento do ano calendário 2001, ou seja, mais de 5 anos do fato gerador, a obrigação tributária estava atingida pela decadência desde 31/12/2006, tratando-se pois de lançamento nulo, porquanto extinto o respectivo crédito. Contesta o entendimento da fiscalização, que aplicou o prazo do art. 173, 1 do CTN, que se aplica somente aos lançamentos por declaração. Alega que está afastada a exceção do final do art. 150, §4º, vez que os fatos descritos nos autos estão fundados em mera presunção legal de omissão de receitas, já que capitulados no art. 282 do RIR/99; e que não há nos autos um documento sequer que revele a comprovada ocorrência de dolo, que não se presume.

29. Nessa questão, tem parcial razão o contribuinte.

30. A modalidade de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade de pagamento exercida pelo sujeito passivo, expressamente a homologa. Se a autoridade administrativa não homologar o

lançamento antes de decorrido o quinquênio, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a decadência opera-se em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, segundo disposição do § 4º do mesmo artigo, nos seguintes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

31. Por conseguinte, efetuado o pagamento antecipado do imposto pelo sujeito passivo, sem dolo, fraude ou simulação, e a Fazenda Pública não vier, dentro do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, expressamente homologar o lançamento, este será considerado tacitamente homologado, e definitivo e bom o pagamento antecipado.

Porém, estando comprovado dolo, fraude ou simulação, não cabe a contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, em face da ressalva contida ao final do texto do transcrito § 4º do art. 150 do CTN retro-transcrito. Resta, então, a aplicação da regra geral da decadência, prevista no art. 173, I, do CTN, cujo termo inicial da contagem é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

32. No caso presente, conforme demonstrado mais adiante no item “Multas Aplicadas”, está demonstrado o evidente intuito de fraude para as infrações intituladas “Receitas não Escrituradas” e “Saldo Credor de Caixa”, em que a multa aplicada foi de 150%, enquanto que, para as infrações descritas como “Suprimento de Caixa” e “Insuficiência de recolhimento”, a multa de ofício foi de 75%. A tabela abaixo resume as receitas apuradas pela fiscalização:

PERÍODO	RECEITAS NÃO ESCRITURADAS	SALDO CREDOR DE CAIXA	SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO	TOTAL OMISSÃO	RECEITA DECLARADA	RECEITA ACUMULADA
jan/01		96.987,15	750,00	97.737,15	44.855,72	142.592,87
fev/01	37.878,86	67.053,73	27.983,78	132.916,37	151.242,46	426.751,70
mar/01		100.899,59		100.899,59	50.253,83	577.905,12
abr/01		61.545,06		61.545,06	103.672,86	743.123,04
mai/01	15.800,00	80.941,31		96.741,31	66.654,22	906.518,57
jun/01	25.400,00	86.695,34		112.095,34	23.143,80	1.041.757,71
jul/01		88.934,87	31.014,89	119.949,76	21.398,11	1.183.105,58
ago/01	1.516,74	45.877,38	17.399,45	64.793,57	26.707,87	1.274.607,02
set/01	39.850,45	55.561,02	9.874,65	105.286,12	66.232,70	1.446.125,84
out/01		64.253,42		64.253,42	61.864,74	1.572.244,00
nov/01		53.594,06		53.594,06	94.676,84	1.720.514,90
dez/01		146.079,28		146.079,28	73.870,42	1.940.464,60
TOTAL	120.446,05	948.422,21	87.022,77	1.155.891,03	784.573,57	1.940.464,60

33. Assim, para as exigências cuja multa aplicada foi de 150%, em relação ao período de dezembro de 2001, o lançamento somente poderia ter sido efetuado a partir de 2002, de forma que a contagem do prazo decadencial iniciou no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, em 01/01/2003, e findou em 31/12/2007. Como o lançamento foi cientificado em 12/11/2007, não foi ele atingido pela decadência. Note-se que não houve lançamento do período 12/2001 para a infração “Receitas não Escrituradas”. Por outro lado, o lançamento relativo aos períodos compreendidos entre janeiro e novembro de 2001 poderia ter sido efetuado naquele mesmo ano-calendário; assim, o prazo decadencial é contado a partir de 01/01/2002, terminando em 31/12/2006, antes, portanto, da ciência do auto de infração, o que implica reconhecer a perda da possibilidade de constituir o crédito tributário.

34. De outro lado, no que concerne aos lançamentos fundados em infrações cuja multa aplicado foi de 75%, a contagem do prazo decadencial inicia-se a partir da data do fato gerador, desde que o contribuinte tenha realizado pagamentos, que é o caso em tela, já que consta recolhimentos pelo Simples. Assim, os lançamentos relativos à infração “Insuficiência de recolhimento”, inclusive do período de dezembro de 2001, devem ser cancelados, já que o fisco decaiu de seu direito de constituir os respectivos créditos desde 31/12/2006. Com respeito à infração “Suprimento de Caixa”, não houve lançamento para o período dezembro/2001.

35. Esse raciocínio, que se aplica diretamente ao IRPJ -Simples, estende-se a CSLL-Simples, PIS-Simples e Cofins-Simples, tendo em vista a recente declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, dos artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, objeto da Súmula Vinculante nº 8, que estabeleciam regras de prescrição e decadência para as contribuições sociais para a Seguridade Social. Após a decisão pela Suprema Corte, as referidas contribuições passam a submeter-se às regras gerais ditadas pelo CTN.

SÚMULA VINCULANTE N.º 8 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.

36. Em conclusão, para fins de exigência do crédito tributário constituído nos presentes autos, prevalecem somente os referentes ao período dezembro/2001, da infração “Saldo Credor de Caixa”. Apesar do reconhecimento parcial da decadência, o mérito do lançamento será apreciado em sua totalidade, tendo em vista a repercussão da presente decisão na apreciação do Ato Declaratório de Exclusão do Simples, objeto do processo administrativo nº 10907002495/2007-36, que foi motivado por excesso de receitas auferidas no ano calendário de 2001, no total de R\$ 1.940.464,6(), conforme demonstrativo de fl. 279.

37. Vale ressaltar que o instituto da decadência está correlacionado ao prazo de que dispõe a Administração Fazendária para constituir o crédito tributário. Nenhum óbice existe, portanto, quanto à possibilidade de se produzir prova de receitas omitidas, ainda que se refiram a períodos já atingidos pela decadência, com vistas a analisar-se o direito de o contribuinte permanecer no regime simplificado.

38. Feita a ressalva, passo ao julgamento do mérito.

[...]

Omissão de receita. Saldo credor de caixa

58. Na infração intitulada “Saldo credor de caixa”, a peticionante, em resumo, aduz que: i) a apuração está incorreta, por ignorar no período posterior os recursos tributados no período anterior, presumindo, assim, equivocadamente, como maior saldo credor a soma deles, e não o de maior valor nominal do período; ii) a “Recomposição do Caixa” está eivado de irregularidades, tais como: falta de notas explicativas ou de rodapé de como se chegou ao absurdo saldo final credor, denominado de “saldo ajustado”, de quase um milhão de reais; iii) o critério é ambíguo, não uniforme, arbitrário de apuração em que até o mês de julho as exclusões dos suprimentos foram efetuados na data do menor saldo de caixa, enquanto que nos meses seguintes a exclusão foi feita na data dos suprimentos; desconsideração dos saldos anteriormente tributados, presumindo-os consumidos nos respectivos períodos; critério misto de cálculo; levantamento mensal e não diário etc; iv) na recomposição de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho e julho, os suprimentos não foram excluídos nas datas dos respectivos débitos, mas nos dias em que os saldos contábeis eram os menores dos respectivos meses, enquanto que para os demais meses, exclusões foram efetuadas nas datas em que foram registrados os débitos de suprimento, configurando “dois pesos e duas medidas”, repugnado tanto pela técnica contábil quanto pelos princípios constitucionais; v) na recomposição da conta caixa, há que se excluir o suprimento de caixa em que o mesmo fora debitado àquela conta, não no final do mês, quando o saldo de caixa é menor, em face das saídas nele creditadas ao longo do período analisado; vi) é irreal o saldo credor apurado em 31/01/2001, no importe de R\$ 96.987,15, e o lançamento de estorno se reporta ao lançamento estornado, e sua escrituração é tida como se tivesse sido efetuada naquela data, anulando-o completamente; vii) depois de apurado o novo saldo credor de caixa, com a exclusão do suprimento, deve este ser considerado na apuração do saldo do mês seguinte, porque como a parcela excluída está sendo tributada, não é certo que o seja novamente na apuração do saldo do próximo mês, sob pena de estar-se tributando o saldo credor em cascata; viii) basta excluir da conta caixa os débitos que nas respectivas datas foram efetuados os correspondentes suprimentos, daí a inutilidade dos cálculos denominado “Recomposição do Caixa 2001”, que, além de complexos, estão incorretos; ix) a exemplo do ocorrido no item 01 do TVF, a presente infração também está incorretamente capitulada no art. 282 do RIR/99, que não trata de saldo credor de caixa; x) a multa qualificada não pode ser aplicada, porque, além de não demonstrado o evidente intuito de fraude, que requer a necessária prova pré-constituída, a suposta infração, por decorrer de mera presunção legal de omissão de receitas, não constitui fraude.

59. O exame dos fatos indica que a presente infração foi corretamente apurada pela fiscalização.

60. Conforme já mencionado nos itens anteriores, também esta infração decorreu da irregular escrituração na conta do passivo “Empréstimos de Sócios”, sendo que agora trata-se dos lançamentos efetuados a crédito daquela conta e a débito da conta caixa. Não tendo o contribuinte comprovado a efetiva transferência dos empréstimos, cabe a exclusão desses lançamentos contábeis, o que provoca o estouro de caixa, ou seja, o saldo credor dessa conta, que é equiparado a omissão de receitas, conforme disposto no art. 281 do RIR/99.

Omissão de Receita Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40).

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II ~ a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

61. Oportuno ressaltar o que já foi explanado em preliminares, com respeito à falta de expressa menção do dispositivo legal infringido no auto de infração. Repito que não cabe suscitar qualquer irregularidade, tendo em conta que o contribuinte se defende dos fatos que lhe são imputados, e não da capitulação legal da infração. Tendo sido os fatos claramente narrados no Termo de Verificação de Infração, a fl. 296, incluindo o demonstrativo “Recomposição do Caixa - 2001” de fl. 300, reputo tipificada a infração, sem qualquer prejuízo à defesa, que inclusive se defendeu com bastante desenvoltura em sua peça impugnatória, embora seja ela improcedente.

62. Colaciona-se, a seguir, jurisprudência do Conselho de Contribuintes, acolhendo o entendimento de que configura omissão de receita por saldo credor de caixa, os empréstimos não comprovados de sócios, após a recomposição do caixa:

Número do Recurso: 136207

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10.909. 002385/2001-70

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Materia: IRPJ E OUTROS

Recorrida/Interessado: 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Data da Sessão: 18/05/2005 00:00:00

Relator: Victor Luis de Salles Freire

Decisão: Acórdão 103-21950

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos. NEGAR provimento ao recurso.

Inteiro Teor do Acórdão – ac1()3-21.950-136207.pdf '

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO NÃO COMPROVADO - SALDO CREDOR DE CAIXA - Não restada prova efetiva da entrega do numerário do sócio supridor à suprida, e assim recomposto o caixa acusando saldo credor, a presunção de omissão, se materializa e indica manutenção de valores à margem da escrituração. (Grifou-se)

Número do Recurso: 126926

Câmara: OITAVA CÂMARA

Número do Processo: 10215. 000434/99-05

Tfpú do Recurso: VOLUNTÁRIO10

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrente: CAIBA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A..

Recorrida/Interessado: DRJ-BELÉM/PA

Data da Sessão: 17/10/2001 00:00:00

Relator: Tânia Koetz Moreira

Decisão: Acórdão 108-06 720

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos. NEGAR provimento ao recurso.

Ementa: IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA - SUPRIMENTO DE RECURSOS POR ACIONISTA PESSOA JURIDICA - Não comprovado o efetivo ingresso dos recursos que teriam sido aportados pelo acionista majoritário. pessoa jurídica, justifica-se seu expurgo do saldo da conta Caixa. e o saldo credor assim apurado autoriza a presunção de omissão de (Grifou-se)

CSL - PIS - IRFON - COFINS - Sendo a matéria tributada a mesma, aos lançamentos decorrentes aplica-se o decidido no principal.

Recurso negado.

Número do Recurso: I33 122

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10855. 003079/98-29

Tipo de recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrida/Interessado: 3ª. TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

Data da Sessão: 04/12/2003 01: 00: 00

Relator: Nilton Pess

Decisão: Acórdão 103-21463

Resultado: RPM ~ REJEITAR PRELIMINAR POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos. REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos. NEGAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Aloysio Jose' Percinio da Silva que o provia parcialmente para excluir da tributação a importância de

Ementa: IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS SALDO CREDOR DE CAIXA - Os suprimentos de numerários atribuídos a sócios da pessoa jurídica cujos requisitos cumulativos e indissociáveis da efetividade da entrega e origem dos recursos, não foram devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, devem ser tributados como receitas omitidas da própria empresa. A demonstração da capacidade econômica ou financeira do sócio em arcar com os suprimentos, mesmo escriturados na empresa suprida, em absoluto suprem a necessidade da comprovação da origem e efetiva entrega dos valores, não ilidindo a presunção de omissão de receita. (Grifou-se)

63. Tem-se a seguir a recomposição da conta caixa, elaborado pelo auditor fiscal, ao excluir os registros lançados a débito de caixa ao longo de 2001:

DATA	SALDO FINAL NO DIÁRIO	SUPRIMENTOS	SALDO AJUSTADO	SALDO CREDOR DE CAIXA LANÇADO
02/01/2001	72.910,08	97.000,00	-24.089,92	
31/01/2001	12,85		-96.987,15	96.987,15
01/02/2001	67.302,46	68.000,00	-97.697,54	
28/02/2001	959,12		-164.040,88	67.053,73
01/03/2001	93.340,42	100.000,00	-171.659,58	
30/03/2001	59,53		-264.940,47	100.899,59
01/04/2001	61.007,26	60.000,00	-263.992,74	
27/04/2001	-1.485,53		-326.485,53	61.545,06
01/05/2001	83.408,31	83.000,00	-324.591,69	
31/05/2001	573,16		-407.426,84	80.941,31
01/06/2001	77.643,17	86.500,00	-416.856,83	
29/06/2001	377,82		-494.122,18	86.695,34
01/07/2001	149.034,26	144.000,00	-489.465,74	
31/07/2001	55.442,95		-583.057,05	88.934,87
31/08/2001	9.565,57		-628.934,43	45.877,38
03/09/2001	9.963,12	5.000,00	-633.536,88	
05/09/2001	2.332,05	1.300,00	-642.467,95	
19/09/2001	8.362,18	2.715,00	-639.152,82	
23/09/2001	6.234,32	5.000,00	-646.280,68	
24/09/2001	32.532,96	31.500,00	-651.482,04	
26/09/2001	526,40	50,00	-683.538,60	
27/09/2001	1.052,35	500,00	-683.512,65	
28/09/2001	69,55		-684.495,45	55.561,02
01/10/2001	113,90	25,00	-684.476,10	
03/10/2001	4.681,62	4.610,00	-684.518,38	
14/10/2001	13.757,34	10.845,00	-686.287,66	
15/10/2001	2.832,87	2.830,00	-700.042,13	
16/10/2001	7.301,25	7.300,00	-702.873,75	
17/10/2001	132,85	100,00	-710.142,15	
19/10/2001	2.181,37	2.100,00	-710.193,63	
20/10/2001	6.071,37	6.000,00	-712.303,63	

22/10/2001	453,39	400,00	-718.321,61	
25/10/2001	5.743,60	5.500,00	-718.531,40	
28/10/2001	729,33	500,00	-724.045,67	
29/10/2001	19.332,10	19.300,00	-724.742,90	
30/10/2001	4.732,12	4.700,00	-744.042,88	
31/10/2001	30.026,13	30.000,00	-748.748,87	64.253,42
01/11/2001	67.718,37	1.000,00	-712.056,63	
04/11/2001	69.898,17	2.000,00	-711.876,83	
05/11/2001	69.851,06	2.600,00	-714.523,94	
06/11/2001	69.791,79	2.600,00	-717.183,21	
08/11/2001	77.182,99	10.000,00	-719.792,01	
11/11/2001	70.318,23	2.600,00	-729.256,77	
13/11/2001	77.256,79	12.000,00	-734.318,21	
18/11/2001	83.691,68	10.000,00	-737.883,32	
22/11/2001	59.970,78	15.000,00	-776.604,22	
25/11/2001	47.006,44	7.000,00	-796.568,56	
30/11/2001	41.232,07		-802.342,93	53.594,06
06/12/2001	37.095,64	30.000,00	-836.479,36	
13/12/2001	23.028,04	30.000,00	-880.546,96	
20/12/2001	48.845,46		-854.729,54	
28/12/2001	152,79	45.000,00	-948.422,21	146.079,28
TOTAL		948.575,00		948.422,21

64. A partir desse demonstrativo, verifica-se que não procede a reclamação da interessada, que entende que a fiscalização teria efetuado uma recomposição “em cascata” do saldo credor, ou seja, ignorando no período posterior os recursos tributados no período anterior. Não é isso que mostra o demonstrativo. Toma-se como exemplo o cômputo do saldo credor de fevereiro de 2001. O saldo acumulado credor, considerando os meses de janeiro e fevereiro, até a data de 28/02/2001, era de R\$ 164.040,88. No entanto, o saldo credor considerado para efeito de tributação foi de R\$ 67.053,73, que corresponde àquele saldo acumulado subtraído do maior saldo credor de janeiro, que foi de R\$ 96.987,15. Essa forma de cálculo repete-se para os demais períodos, ou seja, a omissão de receitas sempre foi calculada considerando o saldo credor acumulado diminuído da soma dos saldos credores lançados em períodos anteriores, o que demonstra a exatidão da recomposição, sem qualquer efeito cascata, como quer a impugnante.

65. Tampouco subsiste o argumento de que o autuante teria se valido de critério arbitrário, não uniforme, configurativo de “dois pesos e duas medidas”, uma para os primeiro sete meses, e outra para os demais. Não. Uma análise cuidadosa permite concluir que a apuração do saldo credor de caixa sempre foi efetuada na data de ocorrência do maior saldo credor. Assim, nos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, agosto, outubro e novembro, tal data coincidiu com o último dia do mês. E isso se explica pelo fato de que, nesses períodos, a partir da data do suprimento de caixa, em todos os dias até o final do mês, a soma de lançamentos a crédito sempre superava a soma de lançamentos a débito, de forma que o saldo acumulado credor aumentava dia após dia até o final do mês. Assim sendo, necessariamente, o último dia do mês, nos períodos citados, coincidia com o maior saldo credor.

66. Para o mês de março, o maior saldo credor foi apurado em 30/03/2001. Isso porque, em 31/03/2001, houve somente um lançamento na conta caixa, a débito, no valor de R\$ 947,73, de forma que nesse dia, o saldo credor era menor que o do dia anterior. Similarmente, em abril o menor saldo credor foi o do dia 27, já

que, posteriormente, somente houve lançamentos no dia 30, quando o total de lançamentos a créditos foi inferior ao lançamento a débito de R\$ 7.246,28, resultando num saldo credor inferior ao do dia 27. O mesmo tipo de raciocínio pode ser empregado, para atestar que os demais saldos credores ocorreram nas datas de 29/06, 28/09 e 28/12.

67. Em suma, ao contrário do que alega a interessada, o critério de apuração de saldo credor não é ambíguo ou confuso, tendo sido corretamente adotado pela fiscalização. A rigor, a recomposição do caixa deveria demonstrar a evolução do saldo credor, para cada dia de cada mês. No entanto, a forma como o contribuinte escriturou sua conta caixa permitiu que a apuração fosse demonstrada de forma mais simplificada, conforme a tabela acima copiada. Verifica-se que a quantidade de lançamentos a crédito da conta caixa eram sempre superiores ao a débito, sendo que estes se traduziam em poucos lançamentos, com valores elevados, geralmente no início de cada mês, e que, em sua maioria, acabaram sendo excluídos por terem configurado suprimimento de caixa. Dessa forma, uma vez excluídos os valores lançados a débito de caixa, o saldo credor acumulado aumentava até o último dia do mês, data que coincidia, portanto, com o maior saldo credor. E nos meses em que, no último dia, havia lançamentos a débito em valores superiores aos créditos, o maior saldo credor ocorria no dia anterior.

68. Por todo o exposto, considero que a omissão de receitas, relativa à infração intitulada “Saldo Credor de Caixa”, foi corretamente apurada pelo auditor fiscal. Outrossim, conforme explanado em prejudicial de mérito, há que se reconhecer a decadência dos lançamentos dos tributos dos períodos entre janeiro e novembro de 2001. No entanto, reputo válida a receita assim auferida, como forma de comprovação do excesso de receitas durante o ano calendário de 2001, para efeito da exclusão do contribuinte do regime do Simples.

69. As alegação concernentes à multa qualificada serão apreciadas em item próprio.

[...]

Multas aplicadas

76. A interessada contesta a aplicação da multa qualificada na infração intitulada “Receitas não Escrituradas”, aduzindo ser incabível a alegação de fraude se a própria legislação reconhece como presunção de omissão de receitas, não de fraude, os fatos que o auto de infração capitulou no 282 do RIR/99, já que, para a ocorrência de fraude 0 pressuposto para sua configuração é o dolo, ou seja, a intenção de praticar o ilícito.

77. Rejeita também a qualificação da multa aplicada no lançamento a título de “Saldo Credor de Caixa”, afirmando que, além de não demonstrado o evidente intuito de fraude, que requer a necessária prova pré-constituída, a suposta infração, por decorrer de mera presunção legal de omissão de receitas, não constitui fraude.

78. Não assiste razão à impugnante.

79. A autoridade fiscal, corretamente, aplicou a multa qualificada de 150% para as infrações intituladas no TVF como “Receitas não Escrituradas” e “Saldo Credor de Caixa”, e a multa de ofício de 75% para as infrações descritas como “Suprimimento de Caixa” e “Insuficiência de recolhimento”.

80. A multa de ofício de 75% encontra previsão no art. 44, 1 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, enquanto que a previsão legal da multa qualificada de

150% encontra-se no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, e Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a seguir transcritos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

1 - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte."

11 - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4. 502, de 30 de novembro de 1964.

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Art 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

Í - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

11 - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. .

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

73. Conluio é a ajuste doloso entre ditas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

81. Em relação a multa qualificada, os fatos explanados caracterizam a figura da sonegação. As circunstâncias narradas nos autos evidenciam, de forma inequívoca, o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes a seu faturamento. A prática de escrituração da conta do passivo "Empréstimos de Sócios", que se revelou fraudulenta, na medida em que inquestionavelmente visava a camuflar receitas auferidas pela empresa, durante todo o ano calendário de 2001, de forma reiterada, por si só evidenciam o elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

82. A circunstância de a omissão ter sido apurada mediante dispositivos que prescrevem presunção de receitas, não retira a possibilidade de exigência da multa qualificada.

É que a presunção tem o efeito de inverter o ônus da prova em desfavor do contribuinte, além de conferir ao fisco uma autorização para quantificar a receita emitida, com base em determinados critérios estipulados na lei que prevê a presunção legal. Nesses termos, a presunção não exclui nem é incompatível com a existência de dolo, fraude ou simulação. Se a empresa introduz em sua contabilidade artifício para esconder receitas, caracterizado está o dolo de sonegar tributos, ainda que a quantificação da autuação tenha derivado de presunção legal.

Valores mantidos

83. Conforme explicado no item relativo à decadência, prevalecem somente os créditos tributários referentes ao período dezembro/2001, da infração “Saldo Credor de Caixa”. É relevante consignar que, apesar do reconhecimento parcial da decadência, todas as receitas, decorrentes das três infrações constatadas, foram corretamente apuradas pela autoridades fiscal. Essa circunstância ganha relevo diante do Ato Declaratório de Exclusão do Simples, objeto do processo administrativo nº 10907002495/2007-36, que foi motivado por excesso de receitas auferidas no ano calendário de 2001, no total de R\$ 1.940.464,60, conforme demonstrativo de fl. 279. Em suma, as receitas apuradas foram todas elas reconhecidas no presente acórdão, muito embora os valores remanescentes a serem cobrados no presente processo sejam apenas os demonstrados a seguir:

PERÍODO	IRPJ	PIS	CSLL	COFINS	INSS
dez/01	1.139,42/	1.139,42/	1.752,95/	3.505,90/	7.537,69/

Conclusão.

84. À vista do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade, acolher parcialmente a prejudicial de decadência, para reconhecer como não-decaídos somente os tributos da infração “Saldo Credor de Caixa” do período dezembro/2001, e, no mérito, julgar procedente em parte o lançamento, para reduzir as exigências de IRPJ-Simples para R\$ 1.139,42, PIS-Simples para R\$ 1.139,42, CSLL-Simples para R\$ 1.752,95, Cofins- Simples para R\$ 3.505,90, e INSS-Simples para R\$ 7.537,69, além de respectivas multas de 150% e juros legais.

Vale adicionar, no que tange à questão do enquadramento legal da infração de omissão de receitas, que a autoridade administrativa fez menção expressa ao artigo 18 da Lei nº 9.317/96, aplicável ao regime do Simples Federal *verbis*:

Art. 18. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições de que trata esta Lei, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas.

Ora, o que a fiscalização fez foi apurar a omissão de receitas com base na contabilidade da contribuinte, excluindo do saldo da conta Caixa – à qual a contribuinte está obrigada mesmo que opte pela escrituração simplificada – os valores indevidamente lançados a débito oriundos dos suprimentos dos sócios que não foram comprovados.

Conclusão.

Voto por afastar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se incólume a decisão de primeira instância por seus próprios fundamentos.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira

Voto Vencedor

Conforme relatoriado, o nobre Relator acatou o decisório da primeira instância, que representou a manutenção apenas do lançamento de ofício relativo ao fato gerador de IRPJ – Simples – mensal ocorrido em **31/12/2001**, e demais contribuições deste período daí apuradas pelo Simples, sendo que os demais períodos anteriores haviam sido atingidos pela decadência.

A manutenção do lançamento apenas deste período de apuração foi mantida acompanhada da multa de ofício **qualificada**, conforme originalmente constituído no Auto de Infração e aí reside, *data vênia*, a minha divergência com a posição da decisão de piso e adotada pelo Relator.

O lançamento do Auto de Infração foi efetivado sob as regras do Simples, de fato gerador mensal, sendo cancelados os lançamentos relativos aos fatos geradores mensais de 31 de janeiro a 30 de novembro de 2001 por força da **decadência**, o que deve-se concluir, por certo, que tem-se de analisar apenas um período de apuração, ou seja, é como se fosse lançado apenas um período de apuração.

Assim que entendo, contrariamente ao considerado na decisão de piso, que manteve a qualificação da multa de ofício apenas deste fato gerador remanescente, sob a alegação de que tal período faria parte de um conjunto de fatos geradores provenientes de receita sonegadas (daí a aplicação de multa de 150%) ao Fisco.

A **qualificação** da multa de ofício deveu-se às situações apontadas nas peças fiscais a título de “Receitas Não Escrituradas” e “Saldo Credor de Caixa” que, agora, por força da decadência, restou de pé apenas um mês de receita não escriturada e um mês de saldo credor de caixa, o que me parece não pode dar azo à manutenção da qualificação da multa de ofício.

Pergunto: analisou-se o **mérito** das situações apontadas a título de “Receitas Não Escrituradas” e “Saldo Credor de Caixa” dos períodos de apuração compreendidos entre 31 de janeiro a 30 de novembro de 2001?

A resposta é **não** e não se analisou por uma questão prejudicial, a **decadência**, então, me soa adequado e razoável concluir que não se pode estender à um período de apuração apenas, aquela conclusão dada aos demais fatos geradores, a qual sequer pode ser objeto de análise, até porque se não há mais os lançamentos, de que vale a decisão de piso afirmar que houve sonegação em onze fatos geradores? Afinal, como o contribuinte poderia se defender de tal afirmação se não lhe exigem mais os lançamentos atingidos pela decadência, os quais nem mesmo poderiam ser constituídos!

Estas são as razões pelas quais me impulsionam a cancelar a qualificação da multa de ofício aplicada sobre o lançamento pertinente ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2001 e, em assim sendo, a decadência relativa a este período deve ser analisada sob a ótica da contagem estipulada no art.150 do CTN.

Contados, portanto, cinco anos após o fato gerador, o prazo para a constituição de crédito tributário do lançamento mantido findaria em 31 de dezembro de 2006, atingido, então, pela decadência o lançamento (IRPJ e contribuições), uma vez que a ciência do Auto de Infração deu-se em 12/11/2007.

É o voto, em dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado