



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

Processo nº 10980.001682/2005-58
Recurso nº 155.963 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.030 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2009
Matéria IRPJ, CSL, PIS, COFINS
Recorrente J W W SERVIÇOS DE CONCRETO LTDA.
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ/CURITIBA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE

Inexiste ofensa aos arts. 145 e 149, VIII ou IX, do CTN, e tampouco aos preceitos do diploma processual administrativo fiscal. A determinação da verificação, mediante conversão em diligência, foi consignada pelo órgão julgador *a quo*, que igualmente determinou a reabertura de prazo para impugnação, mediante prévia intimação. E a verificação foi realizada pela autoridade da chamada administração ativa (e não judicante), que detém competência exclusiva para o lançamento, resultando da verificação lançamento complementar.

PRELIMINAR DE NULIDADE – OMISSÃO DE RECEITAS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM INCOMPROVADA

A presunção legal de omissão de receitas, para ser empregada, reclama a análise individualizada dos créditos, com expurgo de créditos que deliberadamente não indicam receitas, e o contribuinte deve ser prévia e regularmente intimado à comprovação da origem dos recursos creditados, mediante documentação hábil e idônea. Requisitos ou pressupostos presentes para a aplicação da hipótese legal presuntiva de omissão de receitas, com expurgo de créditos de descontos de duplicatas, de estornos, de redução de saldo devedor CPMF, que não representam receitas. Nulidade inexistente.

PRELIMINAR DE MÉRITO – DECADÊNCIA

Aperfeiçoou-se a decadência do lançamento de créditos tributários de IRPJ e CSL sobre receitas declaradas, referentes aos 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 1999, e dos créditos tributários de PIS e COFINS sobre receitas declaradas, relativos aos fatos geradores de julho de 1999 a janeiro de 2000, conforme o art. 150, § 4º, do CTN, cuja aplicação independe de ter-se dado

1

1

algum pagamento, conforme orientação dominante da jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

ARBITRAMENTO DO LUCRO – ARGAMASSA, PREPARADO EM BETONEIRAS - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

O fornecimento de argamassa, preparado em betoneiras no trajeto até a obra, constitui atividade de construção civil por empreitada: é prestação de serviços. O ADN COSIT 6/97 considera tal atividade sujeita à alíquota geral de 8% para a presunção de lucro. O ato concreto do lançamento pautou-se nessa alíquota para arbitrar o lucro ao coeficiente de 9,6%. O lançamento complementar utilizou a alíquota de 32%, prevista para prestação de serviços, para arbitrar o lucro ao coeficiente de 38,4%. Houve mudança de critério jurídico, interdita pelo art. 146 do CTN. Por outro lado, aceitar o lançamento original, ao argumento de ser o arbitramento menos gravoso ao contribuinte, é endossar interpretação que fere o princípio da legalidade, pois o lançamento original não se sustenta.

Fulminado o lançamento de IRPJ e de CSL por vício material, de modo que resultam prejudicadas, em relação a esses tributos, as questões da multa qualificada e da decadência quanto às receitas omitidas.

PIS E COFINS – PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS POR DEPÓSITOS DE ORIGEM INCOMPROVADA

Não houve insuficiência ou deficiência do suporte fático da presunção legal de omissão de receitas. De outra parte, a contribuinte não apresentara nenhuma prova a derruir a presunção de omissão de receitas. Também, na ausência de escrituração contábil, caberia à recorrente carrear elementos para indicação de que as receitas declaradas estariam contidas nas receitas omitidas. Nenhuma contraprova trouxe a contribuinte aos autos. Manutenção da exigência.

PIS E COFINS – MULTA QUALIFICADA - DECADÊNCIA

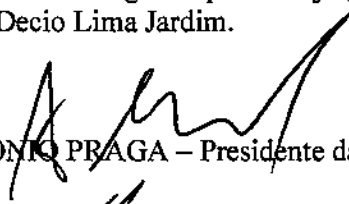
Em geral, a omissão de receitas constatada com uso da presunção legal é insuficiente para se evidenciar o concurso de dolo na conduta infracional. Mas o geral deve ter acomodação à especificidade de cada caso concreto. A prática reiterada por anos a fio da conduta presuntiva de omissão de receitas, associada ao fato de a contribuinte não carrear sequer um documento, hábil ou indiciário, a fulminar ou ao menos a pôr em dúvida alguma das receitas omitidas, militam contra a insuficiência de dados para evidenciar o concurso de dolo na conduta infracional. Ou seja, há dados de fato suficientes para se concluir pela presença de dolo na conduta adversa.

Como consequência, não há decadência do lançamento lastreado na omissão de receitas, sobre créditos tributários de PIS e COFINS.

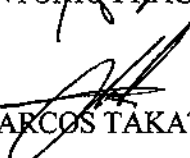
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir as exigências de IRPJ e de CSL, inclusive multa qualificada a eles relativos e, por unanimidade de votos, para reconhecer a decadência dos lançamentos dos créditos tributários de PIS e de COFINS sobre as receitas declaradas, referentes aos fatos geradores ocorridos entre julho de 1999 a janeiro de 2000, nos termos do

relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima e Decio Lima Jardim.



ANTONIO PRAGA – Presidente da Câmara



MARCOS TAKATA – Relator

Editado em: 12 MAR 2010

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima (Presidente), Albertina Silva Santos de Lima, Marcos Shigueo Takata (Relator), Decio Lima Jardim, Eric Moraes de Castro e Silva. Ausente justificadamente o Conselheiro Hugo Correia Sotero.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a recorrente identificada, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSL, os quais relatam-se a seguir.

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

O Auto de Infração do IRPJ (fls. 472 a 485) exige o recolhimento de R\$ 302.287,85 de imposto, R\$ 453.431,73 de multa de ofício prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos encargos legais.

A exigência resulta do arbitramento do lucro que se faz em virtude de que a recorrente, estando autorizado a optar pela tributação com base no Lucro Presumido, deixou de cumprir as obrigações acessórias relativas a sua determinação, em relação aos seguintes fatos: Inexistência de escrituração contábil ou Livro Caixa, tendo como base legal o art. 47, III, da Lei 8.981/95 e art. 530, III, do RIR/1999 – Decreto 3.000/1999, e a base de cálculo foi apurada pela omissão de receita caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada – enquadramento legal: arts. 27, I e 42, da Lei 9.430/1996 e arts. 532 e 537, do RIR/1999.

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS

O Auto de Infração do PIS (fls. 486 a 496) exige o recolhimento de R\$ 95.765,09 de contribuição, R\$ 143.647,53 de multa de ofício prevista no art. 86, § 1º, da Lei 7.450/85; art. 2º da Lei 7.683/1988; e art. 44, II, da Lei 9.430/1996, além dos encargos legais.

A exigência resulta da omissão de receita - apuração reflexa - caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada - enquadramento legal: arts. 1º e 3º, da Lei Complementar 7/70, art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95, arts. 2º, I, 8º, I e 9º, da Lei 9.715/98, e arts. 2º e 3º, da Lei 9.718/98.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins

O Auto de Infração da Cofins (fls. 497 a 507) exige o recolhimento de R\$ 441.993,33 de contribuição, R\$ 662.989,89 de multa de ofício prevista no art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar 70/91; e art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos encargos legais.

A exigência resulta da omissão de receita - apuração reflexa - caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada - enquadramento legal: art. 1º, da Lei Complementar 70/91; art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95; arts. 2º, 3º e 8º, a Lei 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória 1.858/99 e suas reedições.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSL

O Auto de Infração da CSL (fls. 508 a 519) exige o recolhimento de R\$ 167.992,59 de contribuição, R\$ 251.988,86 de multa de ofício prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos encargos legais.

A exigência resulta da omissão de receita - apuração reflexa - caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada - enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei 7.689/88, arts. 19 e 24, da Lei 9.249/1995, art. 29, da Lei 9.430/96, art. 6º da Medida Provisória 1.807/99 e reedições, com alterações do art. 6º da Medida Provisória 1.858/99 e reedições.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada em 28/02/2005, a interessada apresentou tempestivamente, em 30/03/2005, a impugnação de fls. 524 a 533, trazendo as alegações a seguir, em síntese.

Inicialmente levanta a preliminar de decadência do crédito constituído, para os fatos geradores do ano de 1.999, já que o imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como as contribuições do PIS, Cofins e CSL, comportam lançamento por homologação, e que o prazo expira passados 05 anos da ocorrência do fato gerador, conforme art. 150, § 4º, do CTN.

Complementa, que a tributação dos seus resultados baseava no lucro presumido, com fatos geradores trimestrais, o que não altera com a imposição feita pela fiscalização do lucro arbitrado, que segue a mesma regra. Que os fatos geradores se encerram em março, junho, setembro e outubro de cada ano, e que relativamente ao IRPJ e CSL não mais poderiam ser revisados os ocorridos no ano-calendário de 1999. Quanto ao PIS e a Cofins, por ter fato gerador mensal já ocorreu a homologação tácita relativo aos meses de janeiro de 1999 a janeiro de 2000.

Argúi a nulidade do lançamento pela indevida opção pelo lucro arbitrado feita pela fiscalização sem obediência a opção da empresa pelo lucro presumido, em razão de que pela legislação de regência preenchia todos os requisitos por tal tributação. Assim, se eventualmente fosse apurado omissão de receita, não poderia ter sido alterado a modalidade de tributação.

Aduz, a fiscalização não afirmou com precisão o motivo do arbitramento, mas, pelo que se depreende do que consta da folha de continuação do auto de infração o motivo foi *"inexistência de escrituração contábil ou Livro Caixa"*. Que a alegação tem a ver com a afirmativa contida no Termo de Verificação Fiscal, do boletim de ocorrência nº 00095/2002444 – Comunicação Não Delituosa do Departamento da Polícia Civil – Divisão Policial da Capital, da Cidade de Curitiba - PR, no qual é comunicado a perda de documentos contábeis e fiscais em função de chuva uma vez que os mesmos estavam em um container.

Complementa, que a destruição dos livros e documentos fiscais dos anos de 1999 a 2001 ocorreu depois de terem sido apresentadas as declarações de rendimentos ou de ajuste do imposto de renda, o que torna definitiva a opção, sendo de se acolher como válida a opção pela forma de tributação com base no lucro presumido.

Alega que o lançamento é nulo em razão da adoção pela fiscalização de sistemática inadequada, considerando como omissão de receitas a totalidade dos valores

levados a crédito das contas bancárias, por ofensa ao art. 42 da Lei nº 9.430/1996, sem considerar o seu § 3º que determina que os créditos devem ser analisados individualizadamente, e que não serão considerados os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica. Que não houve o expurgo necessário, nem sequer foram considerados os valores relativos a créditos de descontos de duplicatas, de cheques devolvidos e outros assemelhados que não podem representar qualquer forma de receita.

Reclama de cerceamento ao direito de defesa pela retenção, pela fiscalização, dos extratos bancários sem deixar cópia com a empresa, que necessita delas para sua defesa. Que está solicitando cópia integral do processo para que possa obter os documentos que não possui para elaborar com eficiência sua defesa, bem como para suprir as indicações feitas nas peças fiscais que menciona simplesmente fls., sem indicar qual folha corresponde, visando uma conexão entre os fatos mencionados na exigência fiscal e os documentos constantes do processo.

Argumenta que a fiscalização equivocou ao entender que seria aplicável a multa qualificada de 150%. A descrição dos fatos que levaram o agente fiscal a tal conclusão é descaracterizada para tal, tanto que ao fazer a qualificação adotou três artigos diferentes da Lei nº 4.502/1964, citando os artigos 71, 72 e 73. Que houve declaração inexata, caracterizada pela diferença entre os valores das operações e os valores informados na DIRPJ.

Diz, que a jurisprudência administrativa e judicial tem afastado a multa qualificada nos casos de lançamentos em que a omissão de receita decorre de presunção, seja ela presunção legal ou presunção simples.

Conforme Despacho de fl. 537 retornou o processo a delegacia de origem para as providências a seguir discriminadas:

a) que o arbitramento do lucro foi efetuado no percentual de 9,6% referente à venda de mercadorias, tendo por base exclusivamente às receitas omitidas resultantes dos depósitos bancários e ainda compensando os valores apurados com base nas receitas declaradas, que não foram tributadas pelo lucro arbitrado;

b) que as receitas informadas pela interessada são exclusivamente de prestação de serviços, devendo o arbitramento do lucro ser efetuado no percentual a elas correspondentes;

c) que a mesma sorte deve ter a receita omitida, salvo prova da execução preponderante de atividade comercial e d) o disposto no art. 18, § 3º do Decreto nº 70.235/1972, com a redação do art. 1º da Lei nº 8.748/1993, retorne ao Sefis da DRF em Curitiba – PR, para a correta apuração do lucro arbitrado, inclusive especificando e tributando separadamente a receita bruta conhecida – informada pela interessada – e a receita omitida, reintimando a interessada e reabrindo-lhe o prazo de impugnação.

Consta às fls. 543 a 546 Termo de Verificação Fiscal Complementar, em que descreve a Segregação da Receita da Recorrente.

A

DO LANÇAMENTO COMPLEMENTAR

Em decorrência foi lavrado o Auto de Infração Complementar de fls. 547 a 562 para o IRPJ que exige o montante de R\$ 1.142.133,62 de imposto, R\$ 1.713.200,41 de multa de ofício prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996.

A exigência resulta do arbitramento do lucro que se faz em virtude de que a recorrente, sujeito a tributação com base no Lucro Presumido, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, fato este, por ele declarado conforme docs. Fls. 160 e 161, tendo como enquadramento legal o art. 47, I, da Lei nº 8.981/1995 e art. 530, I, do RIR/1999 – Decreto nº 3.000/1999, e a base de cálculo foi apurada pela omissão de receita caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada – enquadramento legal: arts. 27, I e 42 da Lei nº 9.430/1996 e arts. 532 e 537 do RIR/1999, e pela Receitas Operacionais – Prestação de Serviços Gerais, valor apurado conforme declarado na planilha de fls. 423 a 438, com infração ao art. 532 do RIR/1999.

DA IMPUGNAÇÃO COMPLEMENTAR

Por não ter sido encontrada em seu domicílio fiscal, constante do cadastro da Secretaria da Receita Federal, quando procurada para ciência pessoal, conforme relatado à fl. 564, a recorrente foi cientificada do lançamento pelo edital nº 53/2005 (fls. 566), afixado em 06/09/2005 na Portaria da Delegacia da Receita Federal em Curitiba, e apresentou a impugnação de fls. 573 a 596, instruída com os documentos de fls. 597/1225.

Em síntese, são as razões alegadas pela autuada na impugnação apresentada.

Que a fiscalização, sob o argumento de que no primeiro auto de infração não foram segregadas as receitas declaradas pela recorrente e receitas omitidas, adotou bases de cálculos distintas entre o primeiro e o segundo lançamento, capitulando a infração em dispositivos legais distintos, não se tratando de lançamento complementar, mas sim um novo lançamento sobre o mesmo fato gerador relacionado com omissão de receita caracterizado por depósitos bancários sem comprovação de origem.

Transcrevendo o art. 145 e incisos do CTN, alega, que o primeiro lançamento foi regularmente cientificado ao sujeito passivo e, tendo sido impugnado o lançamento este não poderia ter sido alterado antes do julgamento da impugnação interposta. Que a presente exigência só pode estar estribada no art. 145, inc. III, do CTN, que trata da autorização para alteração do primeiro lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, com o amparo no art. 149, IX, do mesmo dispositivo legal.

Aduz que a fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%, nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, por entender que estaria caracterizado o intuito de fraude em virtude de existência de depósitos bancários sem comprovação de origem e apresentação de declaração com valor zero.

Sustenta que a apresentação da DIPJ não tem qualquer implicação com o fato gerador da obrigação principal e, tendo em vista que os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, dizem respeito à ocorrência do fato gerador, o simples descumprimento de obrigação acessória não pode ser conceituado como evidente intuito de fraude. Que a alegada

apresentação da declaração de rendimentos ou DIPJ com valor menor ou até sem valor não é motivo suficiente para presumir a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, porquanto, para que a reincidência possa ser caracterizada como agravante ou intenção de esconder o fato gerador, há necessidade de disposição expressa em lei.

Complementa que adoção de qualquer outro entendimento diferente do exposto, representa uma presunção sobre presunção, posto que os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, não deixa qualquer margem a dúvida de que a sonegação, fraude ou conluio está vinculado, única e exclusivamente, à ocorrência do fato gerador da obrigação principal e não tem qualquer relação com descumprimento de obrigações acessórias. Que a jurisprudência tem sido trilhada no sentido de que, nos casos de exigência de tributos e contribuições fundadas em presunções, não comporta a aplicação de multa qualificada.

Levanta preliminar de decadência de constituição do crédito tributário relativo aos tributos e contribuições, com fato gerador trimestral, correspondente aos 1º e 2º trimestre do ano-calendário de 1999 e, nos casos de contribuições com fato gerador mensal, os fatos geradores ocorridos até dia 31 de agosto de 1999, aduzindo tratar de modalidade de lançamento por homologação porque cabe ao sujeito passivo calcular o imposto e recolher nos prazos legais, independentemente de qualquer intimação da autoridade administrativa e de que não tenha efetuado qualquer recolhimento.

No mérito reitera, inicialmente, os argumentos expendidos na impugnação apresentada para o primeiro lançamento.

Aduz que o arbitramento de lucro com base na receita bruta decorreu da inexistência de livro Caixa e de escrituração contábil, mas, que sempre escriturou o primeiro conforme devidamente informado nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica apresentadas nos respectivos anos-calendário, e que a hipótese dos autos é de falta de entrega e não a inexistência do livro Caixa.

Complementa que a fiscalização não poderia deixar de examinar as informações prestadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica onde está devidamente registrada a escrituração do livro Caixa. Que conforme relatado no Boletim de Ocorrência expedido pela Secretaria da Segurança Pública do Estado do Paraná, o livro Caixa foi inteiramente danificado, impossibilitando a sua entrega.

Reclama que a autoridade lançadora reconheceu que a destruição dos livros e documentos fiscais dos anos de 1999 a 2001 ocorreu depois de terem sido apresentadas as declarações de rendimentos, e que, portanto, a opção pelo lucro presumido foi definitiva e inexistindo prova da imprestabilidade das declarações apresentadas, não é lícito ao fisco desprezar a opção e impor a tributação com base no lucro arbitrado.

Argúi que o art. 24 da Lei nº 9.249/1995 é taxativa e não comporta outra interpretação quando determina que verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida à pessoa jurídica no período a que corresponder a omissão.

Alega, a interessada, que a atividade desenvolvida pela empresa é a de fornecimento de argamassa para concreto nas obras de construção civil, adquirindo no mercado as matérias primas, que são colocadas em caminhões próprios chamados de betoneira que vai misturando os ingredientes no trajeto até o local da obra. Que as notas fiscais anexadas

comprovam as compras de matéria prima e a DIPJ regularmente apresentadas nos anos-calendário de 2000 e 2001 registram as aquisições daquelas mercadorias. Que esses dados não permitem a suspeita levantada pela autoridade fiscal no sentido de que a autuada seja uma empresa prestadora exclusiva de serviços gerais.

Argumenta que o preenchimento do formulário anexado as fls. 425 a 442 deu em virtude do cumprimento de normas que regem a tributação pelo ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, entretanto, para fins de opção pelo lucro presumido, a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica determina que se o empreiteiro ou sub empreiteiro de construção civil entrar com qualquer mercadoria, não está obrigada à tributação com base no lucro real e, por exclusão, pode optar pela tributação com base no lucro presumido. Que em se tratando de uma pessoa jurídica que presta serviços com o fornecimento de materiais a sua atividade enquadra na hipótese previsto no Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 06/1997, não podendo subsistir dúvida de que tinha direito à opção pelo lucro presumido com a aplicação do coeficiente de 8%.

Questiona o levantamento feito pela fiscalização que teria cometido inúmeros erros na apuração da base de cálculo, indicando valores que tem origem em transferências entre agências bancárias, créditos de títulos, liquidação de cobrança. Que foram somados todos os créditos, inclusive de valores inferiores a R\$ 12.000,00, individualmente, descumprindo o disposto no art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996, representando dupla tributação de uma mesma parcela.

Diz, que os créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa jurídica sequer deveria ser objeto de intimação para comprovação posto que a lei de regência já manda que não sejam considerados. Que os créditos de títulos e liquidação de cobrança têm origem nas duplicatas vinculada as Notas Fiscais de Prestação de Serviços, correspondentes as vendas não realizadas no período ou na data do crédito de cobrança. Que, salvo prova em contrário, as duplicatas cobradas não podem ser consideradas como receitas omitidas ou não comprovadas.

Aduz que devem ser expurgados os valores que a própria fiscalização identificou as respectivas origens (elabora demonstrativo), e que o montante de depósitos bancários não comprovados devem ser reduzidos de R\$ 15.734.614,32 para R\$ 2.858.854,29, bem como as bases de cálculos das parcelas declaradas na DIPJ que já foram regularmente tributadas e que estão devidamente atestados pela autoridade fiscalizadora nos Demonstrativos de Apuração de Crédito Tributário anexos aos Autos de Infração, totalizando R\$ 495.083,35.

DA DECISÃO DA DRJ e DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 24/08/2006, acordou a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares argüidas, sendo a primeira do lançamento complementar e a segunda da decadência. No tocante ao mérito em discussão julgou o lançamento parcialmente procedente, reduzindo a multa de 150% para 75% para as receitas declaradas e determinou os valores de IRPJ, PIS, Cofins e de CSL, definindo o percentual de multa para os respectivos valores, conforme segue:

a) Em referência ao lançamento complementar, se constatadas incorreções e inexatidões em exames posteriores ao lançamento principal, é legítimo ao fisco efetuar o novo lançamento em complemento ao principal desde que o procedimento tenha sido realizado dentro do prazo decadencial;

b) No tocante à preliminar de decadência, inexistindo pagamento, tem o fisco, o direito de constituir o crédito tributário, que poderá ser exercido no lapso de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado;

c) Quanto à decadência da contribuições, rege-se por lei específica (Lei nº 8.212/1991) em obediência ao disposto no parágrafo 4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional. O prazo decadencial das é de 10 anos;

d) No que tange o arbitramento do lucro, esta sujeito o contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro caixa, quando optante pela apuração do lucro presumido;

e) Omissas as receitas, é autorizado ao fisco, com fulcro na Lei 9.430/1996, em seu art. 42, presumir a omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;

f) Por fim, a multa qualificada caracterizar-se-á ao momento da comprovação do contribuinte que, intencionalmente, deixar de recolher os tributos;

g) Portanto, resta decidido que será mantido os valores de R\$ 544.702,70 e R\$ 899.718,76, de IRPJ, R\$ 34.436,73 e R\$ 61.328,36, de PIS, R\$ 158.938,74 e R\$ 283.054,59, de Cofins, R\$ 61.585,58 e R\$ 106.407,11 de CSL, bem como as multas de 75%, para o primeiro valor e 150%, para segundo valor de cada tributo, respectivamente.

Em 18/12/2006, a recorrente toma conhecimento da referida decisão supracitada. Em 10/01/2007, interpõe recurso em face da decisão da DRJ, em que fundamentalmente reitera as alegações expostas em sua impugnação complementar (fls. 573 a 596).

É o relatório.



Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Princípio com o exame da preliminar de nulidade do lançamento.

A recorrente invoca a nulidade do lançamento complementar, lançando supedâneo no art. 145 e no art. 149, IX, do CTN, combinada com a alegação de que, instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal, não há espaço jurídico para o lançamento ser alterado antes do julgamento da impugnação desafiada.

Dispõem o parágrafo único do art. 15 e o § 3º do art. 18 do Decreto 70.235/72, com as alterações processadas pela Lei 8.748/93:

Art. 15.(...)

Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação, começará a fluir a partir da ciência dessa decisão.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

§ 3º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

A mesma Lei 8.748/93 inaugurou a discriminação de competência para as chamadas atividade administrativa ativa e para a atividade administrativa judicante, com a criação das delegacias especializadas de julgamento.

A partir disso, sem dúvida, com a apresentação da impugnação e conseqüente instauração do processo administrativo em sentido estrito, inicia-se a competência privativa da autoridade administrativa judicante. Por seu turno, esta não ostenta competência para inovar o

lançamento, i.e., para prática de atos de atividade administrativa ativa, no caso, lançamento complementar.

Segue daí que o art. 15, parágrafo único e o art. 18, § 3º, do PAF merecem ser interpretados no seguinte sentido: inaugurada a fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal, principia-se a competência privativa da autoridade administrativa judicante, a qual pode determinar a verificação de incorreções, omissões ou inexatidões. Tal verificação, por sua vez, deve ser feita pela autoridade administrativa ativa, que detém competência privativa para o lançamento complementar, que pode resultar de tal verificação.

Esse sentido que merece ser compatibilizado com o art. 145 e o art. 149, do CTN, que dispõe:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

No caso vertente, não vejo ofensa aos arts. 145 e 149, VIII ou IX, do CTN combinados com o art. 15, parágrafo único e o art. 18, § 3º, do Decreto 70.235/72, alterados pela Lei 8.748/93. A verificação, mediante conversão em diligência, foi determinada pelo órgão julgador *a quo*, a qual igualmente determinou a reabertura do prazo de 30 dias para impugnação, mediante prévia intimação, após o aperfeiçoamento da verificação imposta. E a verificação foi realizada pela autoridade fiscal que detém competência exclusiva para o lançamento, resultando da verificação lançamento complementar.

Se o propósito do lançamento posterior fosse, por ex., o de expurgar imposição de lançamento original fundada em ato ilegal, seria o caso de se reconhecer a nulidade do lançamento retificador, por carência de motivação, porquanto se estaria diante de novo lançamento, diante da nulidade do primeiro, e não de lançamento complementar.

Não é o que se dá na hipótese em dissídio. Se a reenquadramento da alíquota aplicável ao arbitramento efetuado no lançamento primitivo é acertado ou não, trata-se de questão *meritum causae*.

Outrossim, rejeito essa preliminar de nulidade do lançamento.

Há, ainda, outra preliminar de nulidade do lançamento articulada pela recorrente.

Em apertada síntese, a alegação se centra na adoção de sistmática adequada ao usar a hipótese legal de presunção de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96. A fiscalização não observou os requisitos necessários para aplicar a hipótese legal de presunção de receitas. No caso, o fisco não perpetrou a análise individualizada dos créditos em contas de depósito bancário, deixando de promover o expurgo necessário dos créditos correspondente a desconto de duplicatas, de cheques devolvidos, transferências entre contas de mesma titularidade.

A presunção legal de omissão de receitas, por ser poderoso instrumento que o legislador coloca à disposição da autoridade administrativa, reclama que ela demonstre adequada e cuidadosamente o suporte fático da hipótese legal presuntiva. Curial a análise individualizada dos créditos, com expurgo de créditos de descontos de duplicatas, de créditos de estornos, e outros que, deliberadamente, sequer indiciam omissão de receitas. Além disso, o contribuinte deve ser prévia e regularmente intimado à comprovação da origem dos recursos depositados, mediante documentação hábil e idônea.

Na ausência desses requisitos ou pressupostos que justificam a presunção legal, esta não pode ser validamente empregada, resultando fulminada.

Compulsando os autos, percebo o seguinte.

Conforme extrato de conta de depósito bancário do Bradesco, os lançamentos a crédito referentes à operação de desconto de duplicatas, no valor de R\$ 38.627,96, e de

redução de saldo devedor CPMF, no valor de R\$ 40.951,61, no dia 24/09/1999 (fl. 279), não foram considerados no Demonstrativo de Depósitos/Créditos anexado à intimação fiscal de fl. 358, como se constata entre os lançamentos a crédito da referida data incorporados no demonstrativo em questão (fl. 399).

Conforme extrato de conta de depósito bancário do Bradesco, os lançamentos a crédito referentes à operação de desconto de duplicatas, no valor de R\$ 26.747,21, e de redução de saldo devedor CPMF, no valor de R\$ 4.827,47, no dia 29/10/1999 (fl. 286), não foram considerados no Demonstrativo de Depósitos/Créditos anexado à intimação fiscal de fl. 358, como se constata entre os lançamentos a crédito da referida data incorporados no demonstrativo em questão (fl. 401).

Conforme extrato de conta de depósito bancário do Bradesco, os lançamentos a crédito referentes à operação de desconto de duplicatas, no valor de R\$ 29.099,57, e de redução de saldo devedor CPMF, no valor de R\$ 41.827,41, no dia 12/11/1999 (fl. 289), não foram consideradas no Demonstrativo de Depósitos/Créditos em causa, como se constata entre os lançamentos a crédito de mesma data incorporados nesse demonstrativo (fl. 402).

Conforme extrato de conta de depósito bancário do Bradesco, o lançamento a crédito referente a estorno de lançamento, no valor de R\$ 224,16, no dia 08/02/2001 (fl. 226), não foi considerado no Demonstrativo de Depósitos/Créditos em discussão, como se constata entre os lançamentos a crédito de mesma data incorporados nesse demonstrativo (fl. 381).

Conforme extrato de conta de depósito bancário do Bradesco, o lançamento a crédito referente a estorno de lançamento, no valor de R\$ 392,00, no dia 09/03/2001 (fl. 228), não foi considerado no Demonstrativo de Depósitos/Créditos em causa, como se constata entre os lançamentos a crédito de mesma data incorporados nesse demonstrativo (fl. 382).

Não vejo, portanto, que a fiscalização tenha ilidido a análise individualizada dos créditos bancários, como alega a recorrente. Noto que a fiscalização promoveu o expurgo de valores que deliberadamente não constituem receitas, como os créditos de descontos de duplicatas, de estornos, de redução de saldo devedor CPMF.

Por outro lado, previamente à presunção de omissão de receitas, a recorrente fora regularmente intimada (fls. 358 a 363) pela fiscalização a comprovar a origem dos depósitos ou créditos bancários feitos na conta de nºs 06.046379.0-8 na agência 0310.38 no Banco do Estado do Rio Grande do Sul S.A., e na conta de nº 64.100-6 na agência 0797-8 e na conta de nº 67.707-8 na agência 3153-4, ambas no Banco Bradesco S.A., conforme o Demonstrativo de Depósitos/Créditos já mencionado, anexo à intimação (fls. 364 a 424).

E à referida intimação, a recorrente não logrou comprovar a origem dos depósitos ou créditos bancários em questão.

Diante do quadro exposto, reputo que houve o cumprimento dos pressupostos ou requisitos necessários à aplicação da hipótese legal de presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96.

Nesses termos, rejeito também esta preliminar de nulidade do lançamento.

Precipito à apreciação da preliminar de mérito de decadência.

Na impugnação complementar, a recorrente levanta a consecução da decadência para o lançamento de créditos tributários de IRPJ e CSL relativos aos 1º e 2º trimestres do ano-calendário de 1999, e de lançamento de créditos tributários de PIS e COFINS, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/08/99.

Particularmente, minha intelecção é a de que o art. 150, § 4º, do CTN só tem aplicação quando haja algum pagamento, no chamado lançamento por homologação. O que se homologa tácita ou expressamente é o pagamento, o qual extingue o crédito tributário sob condição resolutiva.

Contudo, esta Câmara tem consagrado a interpretação de que o art. 150, § 4º, do CTN tem aplicação mesmo quando não haja pagamento algum. Diante disso, curvo-me ao entendimento desta Câmara, ou seja, de ser aplicável o preceito em comentário mesmo na ausência integral de pagamento.

Nesse passo, insta distinguir o lançamento fundado na omissão de receitas, do lastreado nas receitas declaradas. Isso porque o lançamento sob o primeiro fundamento reclama o exame do concurso ou não de dolo na conduta infracional a caracterizar a ocorrência ou não de sonegação, nos termos do art. 71 da Lei 4.502/62. Segue daí que ficará reservado para o momento próprio a apreciação da questão da decadência em relação ao lançamento sob o primeiro fundamento.

Posto isso, reconheço o aperfeiçoamento da decadência do lançamento dos créditos tributários de IRPJ e CSL sobre as receitas declaradas, referentes aos 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 1999, e dos créditos tributários de PIS e COFINS sobre receitas declaradas, relativos aos fatos geradores de julho de 1999 a janeiro de 2000.

Sucede que, em relação aos suportes fáticos em comentário, a decadência já se havia operado antes de se levar a termo o lançamento primitivo.

Sobre a aplicabilidade do prazo decadencial do CTN à CSL, ao PIS e à COFINS, no caso do art. 150, § 4º, do CTN, em detrimento do prazo estabelecido no art. 45 da Lei 8.212/91¹, esse entendimento foi pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, e foi objetivado na Súmula Vinculante nº 8 do STF:

Súmula Vinculante nº 8

São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Daí se impor o reconhecimento da concreção da decadência, como deduzi, mesmo quanto aos créditos tributários de CSL, de PIS e de COFINS, na conformidade da

¹ Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Súmula Vinculante nº 8 do STF, do art. 103-A da Constituição Federal² e do art. 2º, *caput* e § 1º, da Lei 11.417/06³.

Prossigo, com o exame de mérito sobre as questões de presunção de omissão de receitas e de arbitramento do lucro.

O suporte fático da autuação são depósitos ou créditos bancários de origem não comprovada na conta de nºs 06.046379.0-8 na agência 0310.38 no Banco do Estado do Rio Grande do Sul S.A., e na conta de nº 64.100-6 na agência 0797-8 e na conta de nº 67.707-8 na agência 3153-4, ambas no Banco Bradesco S.A., conforme o Demonstrativo de Depósitos/Créditos já mencionado, anexo à intimação (fls. 364 a 424).

Na presunção em comentário, o nexó lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada ou não levados à tributação) e o fato desconhecido (receitas auferidas) são estabelecidos pela lei. À autoridade fiscal compete demonstrar adequada e cuidadosamente o suporte fático da hipótese legal presuntiva (por ex., transferências entre contas de mesma titularidade, que não compõem aquele suporte fático), e intimar o contribuinte para que ele esclareça os depósitos bancários e comprove sua origem.

Dá-se cuidar de presunção legal de omissão de rendimentos, ilidível diante de contraprova do contribuinte (inversão do ônus da prova).

Já foi objeto de exame a questão dos pressupostos necessários para o emprego da hipótese legal de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada. Conforme apreciei a questão, não vislumbrei insuficiência ou deficiência do suporte fático da presunção legal de omissão de receitas. Constatei, inclusive, o expurgo de créditos de desconto de duplicatas, de redução de saldo devedor CPMF e de estornos, na aplicação da presunção legal em discussão.

Se, para além disso, há outros lançamentos que correspondam a transferência entre contas de mesma titularidade, isso não localizei, e tampouco indicou a recorrente, que se limita a lançar genericamente que não houve os expurgos já comentados e de tais transferências.

Na peça inaugural, para além de mera alegação, a recorrente não apresentara nenhuma prova referente aos depósitos ou créditos bancários de origem incomprovada, a derruir a presunção de omissão de receitas. No recurso, persiste a negativa de provas a afastar a presunção legal de omissão de receitas em discussão. Também, na ausência de escrituração

² Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

³ Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

contábil, caberia à recorrente carrear elementos conducentes à indicação de que as receitas declaradas estariam contidas nas receitas omitidas. Nenhuma contraprova trouxe a recorrente a denunciar ou ao menos a indiciar as receitas declaradas estarem contidas nas receitas omitidas. Não coligiu elementos que lançassem incerteza quanto à duplicidade de receitas.

Por conseguinte, sobre a questão da omissão de receitas presumida, nego provimento ao recurso.

Acusa a recorrente que o autuante deveria lançar a receita presumidamente omitida com base no lucro presumido, pois este é o regime a que se sujeita a recorrente. Nesse sentido, seria de rigor a aplicação do art. 24, *caput*, da Lei 9.249/95:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

Todavia, no caso vertente, não houve apresentação de escrituração contábil pela recorrente. Foi isso que motivou o lançamento de IRPJ e de CSL com base no lucro arbitrado sobre as receitas presumidamente omitidas, com suporte no art. 530, III, do RIR/99.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

(...)

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

Não há, pois, custos e despesas a se levarem em conta (em contraponto a receita conhecida) a afastar a aplicabilidade da hipótese de arbitramento do lucro. O que foi constatado foi a omissão de receitas presumida por depósitos bancários de origem incomprovada e com absoluta imprestabilidade, corrijo, ausência de escrituração contábil. O mesmo vale para o arbitramento do lucro fundado nas receitas declaradas.

Por outro lado, impende observar o que dispõe o art. 264, §§ 1º e 2º, do RIR/99:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º. Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

§ 2º. A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

Sobre a alegação da recorrente de que a escrituração contábil não fora apresentada por se ter danificado, como relatado em Boletim de Ocorrência expedido pela Secretaria da Segurança Pública do Estado do Paraná, recalitra o fato de a recorrente não ter adotado nenhuma das providências veiculadas no § 1º e tampouco comprovado o disposto no § 2º, ambos do art. 264 do RIR/99.

Ademais disso, ainda que assim não fosse, vê-se que se está diante de hipótese em que não se faz possível a reconstituição da escrituração pela fiscalização.

Não há como se acolher, pois, essa arguição da recorrente, a pretender afastar o arbitramento do lucro.

Nesse contexto, entendo ser irretorquível o arbitramento do lucro com base em receita conhecida – no caso as receitas presumidas e as receitas declaradas – levado a efeito pelo autuante. Aplicou ele, pois, o art. 532 do RIR/99 (art. 27, I, da Lei 9.430/96 c/c o art. 16, caput, da Lei 9.249/95).

Questão que se coloca é quanto à alíquota aplicável sobre as receitas conhecidas, para o arbitramento do lucro.

O Ato Declaratório Normativo COSIT 06/97 declarou:

O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3º da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

I - Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:

a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;

b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.

II - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso I, letra "a", deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.

PAULO BALTAZAR CARNEIRO

Evidentemente, o inciso II do ADN COSIT 06/97 se encontra prejudicado, diante do art. 14 da Lei 9.718/98. Note-se, contudo, que esse ADN COSIT não se encontra revogado (derogado está é seu inciso II, conforme dito).

O fornecimento de argamassa por empreitada, para a construção civil, insere-se na moldura de construção por empreitada. Isso se dá na conformidade da legislação regulatória das atividades de engenharia – o Conselho Federal de Engenharia e Arquitetura (CONFEA) relaciona as atividades consideradas obras ou trabalhos de engenharia, como adverte José Eduardo Soares de Melo⁴.

A argamassa constitui mistura, em proporções adequadas, para o caso de um ligante (cimento, cal, etc.), e de alguns agregados (areia, pedra), adicionando-se água aplicada de acordo com recomendações técnica – Normas para Execução e Cálculo de Concreto Armado (Decreto-lei 2.773/40)⁵. Nas betoneiras é que se processa a mistura dos componentes sólidos, que são moídos, e se submetem a movimento circular constante, para compor o concreto (argamassa) fresco.

⁴ Cf. seu ISS - Aspectos Teóricos e Práticos, 5ª ed., Dialética, 2008, pp. 80 a 82.

⁵ Estudo de Ary F. Torres e Carlos Eduardo Rosman, apud José Eduardo Soares de Melo, ICMS - Teoria e Prática, 11ª ed., Dialética, 2009, p. 104.

Não resulta dúvida, pois, que o fornecimento de argamassa, preparado em betoneiras no trajeto até a obra, constitui atividade de construção por empreitada. Que se trata de atividade de construção, é assente o entendimento da boa doutrina (v.g., Hely Lopes Meirelles⁶, Bernardo Ribeiro de Moraes⁷, José Eduardo Soares de Melo⁸), assim como o é o firmado pela jurisprudência (v.g., REsp 11.979-0-SP, 1ª Turma, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros – DJU de 24/05/93).

Isso significa dizer, também, que o fornecimento de argamassa, preparado em betoneiras, constitui prestação de serviços, consoante a Súmula 167 do STJ:

STJ Súmula nº 167 - 11/09/1996

Betoneiras Acopladas a Caminhões - ISS

O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se à incidência do ISS.

O acórdão de origem lança arrimo, inclusive, na Súmula 167 do STJ, para concluir que a alíquota ou coeficiente aplicável para o arbitramento do lucro, no caso, é a de 38,4%, i.e., alíquota de 32%, que é prevista para prestação de serviços em geral, majorada em 20%, nos termos do art. 532 do RIR/99.

Vê-se, também, que o lançamento original arbitrou o lucro com a aplicação da alíquota ou coeficiente de 9,6%, i.e., aplicou a alíquota geral de 8%, acrescida de 20%. Foi no lançamento complementar, resultante da diligência determinada pelo órgão julgador de origem, que o lançamento se processou com arbitramento ao coeficiente de 38,4%.

A atividade da recorrente, ainda que à guisa de receita presumida, é de prestação de serviços? Não tenho dúvida de que sim. Tal conclusão tem apoio na exegese extraída pela doutrina, bem como na exegese consagrada jurisprudencialmente.

Mas, diante do ADN COSIT 06/97, é possível se aplicar o entendimento sufragado no lançamento complementar de que a atividade da recorrente é de prestação de serviço e, pois, o arbitramento se deve dar à alíquota de 38,4%?

Mais. Diante do ato concreto de lançamento pelo qual se arbitrou o lucro com a alíquota ou coeficiente de 9,6% (8% majorado em 20%), é possível se agasalhar o entendimento consagrado no lançamento complementar, com o arbitramento do lucro à alíquota de 38,4% (32% majorado em 20%)?

O art. 146 do CTN tem a seguinte dicção:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um

⁶ Cf. Imposto Devido por Serviços de Concretagem in Revista dos Tribunais nº 453, p. 45.

⁷ Cf. Doutrina e Prática do ISS, Revista dos Tribunais, 1984, pp. 248 e 249.

⁸ Cf. seu ICMS..., pp. 103 a 105.

mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Entendo que o art. 146 do CTN *veda* a aplicação do entendimento exarado no lançamento complementar de arbitramento à alíquota de 38,4%.

Sucede o entendimento materializado no lançamento complementar tipifica o art. 146 do CTN, de modo que o novo entendimento ou o entendimento “corrigido” só se pode dar sobre fato gerador posterior à introdução da mudança de entendimento. Tenho para mim que o caso vertente caracteriza indisfarçável mudança de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN. E, ao seu teor, a mudança não é aplicável a qualquer lançamento posterior à introdução dessa mudança, mas a fato gerador ocorrido posteriormente à introdução da mudança de critério jurídico.

Quer nos parecer que o art. 146 do CTN não cuida, ou melhor, não se limita à distinção entre erro de fato e erro de direito, a interditar a “mudança de critério jurídico” com base no último, embora, no caso vertente, possa até se falar em erro de direito versado no ADN COSIT 06/97 – o que leva também à aplicação do art. 146 do CTN, na lição de Paulo de Barros Carvalho, que doutrina pela incidência do discutido art. 146 diante de erro de direito cometido pela administração pública⁹.

Ricardo Lobo Torres proclama que o art. 146 impede que o fisco invoque a modificação jurisprudencial para adotar novo critério nos lançamentos, exceto quanto a fatos geradores posteriores à introdução do novo critério¹⁰. Mas a jurisprudência administrativa ou judicial não implica automática introdução do novo critério pelo fisco – como adverte Luciano Amaro¹¹.

Como ensina Luciano Amaro¹², o art. 146 carrega enormes dificuldades. Entre outras, traz a problemática do ato introdutor do novo critério jurídico (que não diz como introduzi-lo, e que, por certo, não por “automática” introdução de certo entendimento jurisprudencial), o choque com o art. 100, parágrafo único. Este prevê ao contribuinte que aja conforme norma complementar a alforria de multa e juros, caso aquela seja alterada, mas não exime o contribuinte do tributo que deixou de ser pago em razão da norma complementar alterada.

Parece-nos que o art. 146 do CTN alcança tanto a mudança de um critério legalmente válido para outro, como também a revisão por erro de direito.

Quer dizer, o art. 146 compreende a mudança de critério jurídico em seu sentido mais amplo (afasta-se, pois, a interpretação literal), de forma a agasalhar não só a mudança de critério jurídico propriamente dita (sentido estrito), como a correção de erro de direito.

⁹ Cf. seu Curso de Direito Tributário, 14ª ed., Saraiva, 2002, pp. 419 e 420.

¹⁰ Cf. seu Curso de Direito Financeiro e Tributário, 11ª ed., Renovar, 2004, pp. 277 e 278.

¹¹ Cf. seu Direito Tributário Brasileiro, 15ª ed., Saraiva, 2009, p. 352.

¹² Cf. Direito Tributário..., pp. 351 a 356.

Daí porque entendo *não se poder aplicar* o coeficiente de 38,4% para o arbitramento do lucro no caso vertente, quer diante do ADN COSIT 6/97 (pelo qual a alíquota ordinária é de 8%), quer em face do ato concreto identificado no lançamento original que se pautara na alíquota de 8% (que majorada em 20%, totaliza 9,6%).

De se anotar que o art. 1º da Instrução Normativa SRF 539, de 25/04/05 (publicada no DOU de 27/04/05), alterou o art. 32, II, da Instrução Normativa SRF 480/04. Com a nova redação dada pela IN 539/05, o art. 32, II da Instrução Normativa SRF 480/04 passou a dizer que o regramento dessa IN não altera a aplicação dos percentuais de presunção para a apuração da base de cálculo do IRPJ estabelecidos no art. 15 da Lei 9.249/95, exceto quanto aos serviços de construção civil por empreitada, com emprego de materiais, de que trata o art. 1º, II, da IN 480/04 (a bem ver, o art. 1º, § 7º, II)¹³, e aos serviços hospitalares. Eis a nova dicção do art. 32 da IN 480/04:

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e 34 da Lei nº 10.833, de 2003;

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art. 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. (NR)

Mas, a Instrução Normativa SRF 480/04 versa sobre a retenção na fonte de IR, CSL, PIS e COFINS, pelos órgãos da administração pública direta, autarquias, fundações públicas, empresas públicas, todas federais, e por sociedades de economia mista, cujo controle seja da União, no pagamento por eles feito a outras pessoas jurídicas de direito privado, pelo fornecimento de bens e pela prestação de serviços em geral, inclusive obras. Veja-se o regramento do art. 2º da Instrução Normativa SRF 480/04:

¹³ Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

(...)

§ 7º Para os fins desta Instrução Normativa considera-se:

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços contratados com previsão de fornecimento de material, cujo fornecimento de material esteja segregado da prestação de serviço no contrato, e desde que discriminados separadamente no documento fiscal de prestação de serviços;

II - construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Art. 2º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 da Tabela de Retenção (Anexo I), que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do imposto de renda, determinada mediante a aplicação de quinze por cento sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

§ 1º. O percentual a ser aplicado sobre o valor a ser pago corresponderá à espécie do bem fornecido ou de serviço prestado, conforme estabelecido em contrato.

(...)

§ 2º. Sem prejuízo do estabelecido no § 7º do art. 1º, caso o pagamento se refira a contratos distintos celebrados com a mesma pessoa jurídica pelo fornecimento de bens ou de serviços prestados com percentuais diferenciados, aplicar-se-á o percentual correspondente a cada fornecimento contratado.

(...)

De todo modo, impõe-se registrar que a Instrução Normativa SRF 539/05 foi publicada *após* o lançamento original.

Por outro lado, sob o manto de todas as considerações que deduzi anteriormente, não tenho dúvida de que o fornecimento de argamassa, preparado em betoneiras do trajeto até a obra, constitui *atividade de construção civil*, por *empreitada*, e, pois, *prestação de serviços*.

Se a atividade da recorrente é incontestavelmente de prestação de serviços, o lucro dela não poderia ser arbitrado com base na alíquota de 8% (a totalizar 9,6%, com a majoração de 20%); teria de ser arbitrado, pautado na alíquota de 32%, prevista para prestação de serviços (a totalizar 38,4%, com a majoração de 20%).

Mas, como já deduzi, o lançamento complementar não pode prosperar, por ser interdita pelo art. 146 do CTN. Isso, por caracterizar o lançamento nítida mudança de critério jurídico, quer se entenda como erro de direito, que se a repete como mudança de um critério válido para outro igualmente válido.

Quid juris?

Considerando-se que o art. 146 do CTN é norma de proteção ao contribuinte, não vejo outra solução pelo princípio da legalidade que não seja a de *chancelar a vulnerabilidade do lançamento*.

Dito de forma clara, não vejo solução diversa à do reconhecimento de que o lançamento original - pois o complementar já resulta derruído - se encontra fulminado por carência de supedâneo de direito material.

Aceitar o lançamento original, ao argumento de que o arbitramento do lucro por ele efetivado é *menos gravoso* ao contribuinte, é *endossar interpretação que fere o princípio da legalidade*, é coonestar com o que não tem sustentação.

Sob o manto dessas razões, reconheço estar fulminado o lançamento de IRPJ e de CSL por vício material. Outrossim, resultam prejudicadas, em relação a esses tributos, as questões da multa qualificada e da decadência quanto às receitas omitidas.

Passo ao exame das questões atinentes ao PIS e à COFINS, bem como a seus consectários aplicados.

O lançamento de PIS e da COFINS não se deu por arbitramento. O que houve foi o lançamento sobre receitas presumidamente omitidas.

Pelas razões já deduzidas alhures, nego provimento ao recurso quanto à questão da exigência de PIS e COFINS sobre as referidas receitas.

No que toca às questões da multa qualificada e da decadência pertinentes ao PIS e à COFINS relativas à omissão de receitas, observo o seguinte.

O tipo estatuído no art. 71 da Lei 4.502/62 contém, além de um elemento normativo, qual seja, obrigação tributária, o chamado elemento subjetivo do tipo, o dolo, sem o que não se conforma a sonegação.

Em geral, a omissão de receitas constatada com uso da presunção legal daquela é insuficiente para se evidenciar o concurso de dolo na conduta infracional perpetrada. Mas o geral deve ter acomodação à especificidade de cada caso concreto.

Isso significa que presunção não conduz necessariamente a juízo antitético ou que repele a existência de dolo.

No caso vertente, a prática reiterada por anos a fio da conduta presuntiva de omissão de receitas, associada ao fato de a recorrente não carrear sequer um documento, hábil ou indiciário, a fulminar ou ao menos a pôr em dúvida alguma das receitas omitidas, militam no sentido de robustecer de tal forma a presunção, que afasta dessa juízo antitético a existência de dolo.

Em via reversa ou noutro ângulo, do concurso ou encadeamento desses elementos constantes no feito em dissídio, reputo haver dados de fato suficientes para concluir pela presença de dolo na conduta infracional.

Nessa ordem de juízo, nego provimento ao recurso, com a manutenção da multa qualificada para o lançamento de PIS e da COFINS.

Como consequência, nego provimento ao recurso sobre a questão da decadência do lançamento lastreado na omissão de receitas, sobre créditos tributários de PIS e da COFINS.

Em resumo, sob a ordem das considerações e juízos deduzidos, dou provimento parcial para:

- a) reconhecer a concreção da decadência do lançamento dos créditos tributários dos créditos tributários de PIS e COFINS sobre as receitas declaradas, relativos aos fatos geradores ocorridos entre julho de 1999 a janeiro de 2000;

- b) excluir as exigências de IRPJ e de CSL e seus consectários, o que inclui a multa qualificada.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 2009


MARCOS TAKATA

