



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

Processo nº 11618.005013/2005-56
Recurso nº 156.823 Voluntário
Acórdão nº 1102-00242 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de julho de 2010
Matéria OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA
Recorrente PANATY INDÚSTRIA E COMERCIO DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida DRJ-RECIFE/PE

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO. As autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei regularmente editada, tarefa privativa do Poder Judiciário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

LUCRO PRESUMIDO. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A ocorrência de saldo credor de caixa, demonstrada por meio de recomposição do saldo desta conta, que revela a insuficiência de recursos para fazer frente aos dispêndios da pessoa jurídica, caracteriza presunção legal de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido e com atividades diversificadas, 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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

Tratando-se de lançamentos decorrentes ou reflexos efetuados em razão dos mesmos fatos que deram origem ao lançamento principal – IRPJ, aplica-se àqueles a mesma decisão adotada quanto à exigência deste, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos submetidos ao denominado lançamento por homologação, expirado o prazo previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN sem que a Administração Tributária se tenha pronunciado, independente de ter havido ou não pagamento prévio, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

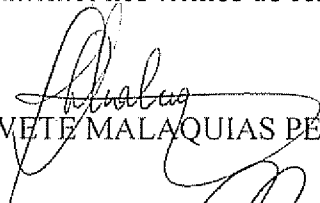
Declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo Supremo Tribunal Federal (Súmula Vinculante nº 8 — DOU de 20.06.2008), cancela-se o lançamento que não observou o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional.

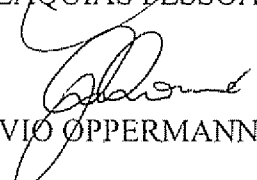
JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DA TAXA SELIC.

Sobre os débitos tributários para com a União, não pagos nos prazos previstos em lei, aplicam-se juros de mora calculados, a partir de abril de 1995, com base na taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, CANCELAR as parcelas do IRPJ e da CSLL de competência até o terceiro trimestre de 2000, inclusive, e do PIS/PASEP e da Cofins, até o mês de novembro de 2000, inclusive, frente à decadência de ofício reconhecida. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Silvana Rescigno Guerra Barreto e João Carlos de Lima Júnior que cancelavam o lançamento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente.


JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Relator.

EDITADO EM: 01 SET 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente), João Carlos de Lima Júnior (Vice-Presidente), João Otávio Opperman Thomé (Relator), Silvana Rescigno Guerra Barreto, José Sérgio Gomes (Suplente Convocado), e Manoel Mota Fonseca (Suplente Convocado).



Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício efetivado por meio dos Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, fls. 03 a 07, e seus reflexos: Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, fls. 17 a 21, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, fls. 30 a 34, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, fls. 43 a 48.

A ação fiscal está devidamente amparada pelo respectivo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 04.3.02.00-2004-00117-5, fls. 01, e suas prorrogações, e foi instaurada após procedimentos de busca e apreensão realizados em 26/11/2003 em decorrência de decisão proferida nos autos de Ação Cautelar de Busca e Apreensão nº 2003.82.01.006468-0, da Justiça Federal de Primeira Instância, Seção Judiciária da Paraíba, requerida pelo Ministério Público Federal.

A partir da análise da documentação apreendida, bem como dos registros contábeis e dos esclarecimentos prestados pela fiscalizada, e ainda, especialmente, das coletas de informações junto a terceiros com os quais a fiscalizada travou transações comerciais ou financeiras, procedeu a fiscalização à elaboração de um demonstrativo de recomposição do caixa da empresa, fls. 673, no qual restou evidenciada a insuficiência de recursos (saldo credor), caracterizando a omissão de receita, objeto da autuação fiscal.

Inconformada com o lançamento, a interessada apresentou impugnações a todos os autos de infração, as fls. 716 a 731, 737 a 752 e 755 a 769, alegando, em síntese, que:

- a) quanto ao IRPJ e a CSLL, para a apuração da receita bruta omitida, que a fiscalização teria se valido de “*meios heterodoxos, incompatíveis com a legislação de regência*”. A referida receita, no seu entender, não serviria para compor sua receita bruta como base para o arbitramento, uma vez que “o art. 51 da Lei nº 8.981/1995 enumera exaustivamente, sem admitir ampliações, as possibilidades de determinação do lucro arbitrado quando a receita bruta da empresa não é conhecida.”
- b) Quanto ao PIS/Pasep e à Cofins, que a Lei nº 9.718/98, não poderia ter modificado o conceito de faturamento, para fins de incidência dessas contribuições, e que esta alteração é inconstitucional, cita doutrina e jurisprudência. Sendo base de cálculo nova, somente poderia ter sido implementada por meio de Lei Complementar. Além disto, o aumento da alíquota da Cofins, de 2% para 3%, também feriu o princípio da isonomia.
- c) Quanto a multa de ofício aplicada, de 75%, que é inconstitucional e confiscatória.
- d) Quanto aos juros de mora calculados com base na taxa SELIC, que são inconstitucionais.

A 3ª Turma da DRJ/Recife manteve integralmente o lançamento. Observou que a interessada em nenhum momento se contrapôs diretamente à infração constatada pelo autuante, qual seja a indicação de saldo credor de caixa em sua escrituração. Observou, também, que não houve o alegado arbitramento do lucro, tendo sido a base de cálculo do imposto apurada com base no lucro presumido, *“vez que a interessada, ao longo dos anos, optou pela apuração do lucro presumido, nada obstante ter apresentado declarações de inatividade para os anos-calendário de 2001 e 2002”* Por fim, observou que não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ciente desta decisão em 13/11/2006, conforme fls. 787, a interessada apresentou recurso voluntário a este Conselho, fls. 791, em 11/12/2006, alegando, em síntese, que:

- a) a decisão ora recorrida tenta, por diversas vezes, justificar a determinação por arbitramento do lucro da Recorrente, muito embora as DCTF e DIPJ apresentados pela Recorrente, além de outros documentos fiscais de que dispunha, fossem suficientes à verificação da idoneidade dos cálculos e recolhimentos tributários relativos ao regime de apuração seguido pela Recorrente.
- b) a decisão do fisco de arbitrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, invocando, para tanto, o artigo 47 da Lei nº 8.981/95, não pode ser aceita, pois nenhuma das hipóteses ali previstas nos incisos deste artigo aplicam-se ao seu caso.
- c) repete os argumentos quanto à inadequação dos *“meios heterodoxos”* utilizados pelo fisco para apurar a sua receita bruta como base para o arbitramento, que esta apuração somente poderia ser feita nos moldes do art. 51 da Lei nº 8.981/95, que trata do arbitramento do lucro das pessoas jurídicas quando não conhecida a receita bruta.
- d) repete também os argumentos quanto à ampliação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, feita pela Lei nº 9.718/98, e quanto ao caráter confiscatório da multa de ofício aplicada, e à sua inconstitucionalidade, assim como também dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC.
- e) entende que é possível aos órgãos julgadores administrativos apreciarem a constitucionalidade das leis, cita doutrina a respeito.

É o relatório.



Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, a recorrente, desde o início, insiste no argumento da impossibilidade de o fisco utilizar o arbitramento como forma de apuração dos seus lucros. Contudo, tal argumento é completamente desprovido de sentido, uma vez que a fiscalização utilizou o lucro presumido como forma de tributação para as receitas omitidas que apurou no procedimento fiscal. Tendo em vista que a recorrente havia apresentado declarações de inatividade nos anos calendário 2001 e 2002, conforme fls. 144 a 149, a fiscalização perquiriu a recorrente, conforme intimação de fls. 315, nos seguintes termos:

"Pergunta-se também qual a forma de tributação adotada pela empresa para os anos de 2001, 2002, 2003 e 2004? Lucro Presumido, Real trimestral, real anual ou arbitrado?"

Ao que a recorrente respondeu, *verbis*:

"A empresa optou pelo Lucro Presumido nos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004, mesma forma de tributação dos anos de 1999 e 2000."

Quanto à sua escrituração, é de se observar que a empresa apresentou à fiscalização, entre outros, os livros Diário, Razão e Balancetes Analíticos Mensais, referentes aos anos-calendários de 2000 a 2003, autenticados pela Junta Comercial do Estado da Paraíba (JUCEP), escritório regional de Patos, muito embora deva-se observar que, com relação a este período, somente no ano calendário de 2003 há algum registro de receita auferida, sendo que, nos demais anos, encontram-se lançamentos tão somente de despesas com depreciação e outros custos gerais de produção. Por este motivo, seus demonstrativos de resultado anuais acusam sempre valores negativos, conforme se pode verificar às fls. 16 e 123 do Anexo VI, Volume I, e fls. 246 e 366 do Anexo VI, Volume II, respectivamente, para os anos calendário de 2000, 2001, 2002, e 2003.

A partir destes livros e documentos, bem como da documentação apreendida, o fisco conduziu uma extensa investigação. Foram feitas diversas circularizações junto a terceiros, com os quais a fiscalizada travou transações comerciais ou financeiras, para confirmar as datas e os valores dessas transações. De forma sintética, estes procedimentos abrangeram as seguintes operações:

- aquisição ou venda de equipamentos, produtos ou mercadorias, encontrando-se a documentação no Anexo I, Volume Único;
- aquisição, venda ou leasing de veículos automotores (documentação no Anexo II, Volumes I e II);

- aquisição de querosene de aviação e manutenção de aeronave (documentação no Anexo III, Volumes I e II);
- operações imobiliárias praticadas pela recorrente (documentação no Anexo IV, Volume Único).

Os resultados de todas estas circularizações estão sintetizados nos demonstrativos elaborados pela autoridade fiscal de fls. 674 a 713, nos quais constam a data do pagamento ou recebimento, o seu valor, e os demais dados que permitem a sua verificação documental junto aos anexos citados. Além disto, foram também computados nestes demonstrativos os valores dos pagamentos efetuados relativos aos empregados da recorrente, conforme os relatórios da folha de pagamento mensal (Volume 3 do processo principal) e os demonstrativos individuais de pagamento de salários (Anexo V, Volumes I e II), os quais haviam sido apreendidos na Busca e Apreensão realizada. Por fim, também foram computados nestes demonstrativos os pagamentos e recebimentos registrados na contabilidade da empresa, os quais, conforme antes referido, eram muito poucos (como exemplo, o pagamento de fornecedores registrado em 11/05/2000, no valor de R\$ 5.697,03, registrado no Diário, fls. 06, do Anexo VI, Vol. 1, incorporado ao demonstrativo elaborado pela fiscalização, às fls. 677).

Desta forma, o procedimento fiscal consistiu em recompor o caixa da empresa a partir do saldo inicial contabilizado em 01/01/2000, de modo que restou evidenciado o saldo credor de caixa, conforme demonstrativo elaborado pelo fisco às fls. 673, que o denominou de “Demonstrativo de Insuficiência de Recursos por Mês.” Os valores assim apurados foram objeto da autuação fiscal por caracterizarem omissão de receita, por presunção legal.

Este procedimento nada tem de heterodoxo, pelo contrário, é expressamente previsto como uma das formas de apuração de omissão de receitas, aplicável, no meu entender, a todas as formas de tributação previstas, quer lucro real, quer presumido, quer arbitrado, desde que existentes os elementos que permitam a sua apuração. E, conforme relatado, a fiscalização observou o regime do lucro presumido, respeitando a manifesta opção da recorrente.

A presunção legal de omissão de receitas por saldo credor de caixa, como é cediço, é presunção relativa, podendo ser elidida caso a parte produza prova em contrário.

A recorrente, contudo, em nenhum momento apresentou qualquer contestação quanto aos fatos concretos, quais sejam, os efetivos pagamentos e recebimentos apontados pelo fisco, os quais de resto encontram-se comprovados pelos documentos acostados aos autos, mas apenas limitou-se a proclamar a inadequação da via eleita pelo fisco para quantificar a sua receita, no que não lhe assiste razão, conforme demonstrado. Ou seja, a recorrente nada fez para constituir prova em contrário quanto à presunção legal de omissão de receitas.

Quanto ao percentual de presunção utilizado pelo fisco, observo que este encontra amparo no art. 24, § 1º, da Lei nº 9.429/95, que assim dispõe:

“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.

É certo que o procedimento de apuração de saldo credor de caixa não permite identificar a qual atividade se refere a receita omitida, assim como é certo que uma das atividades da recorrente é a prestação de serviços, como o comprovam não apenas o seu contrato social e alterações (v. 7ª Alteração Contratual, de 27/01/1999, fls. 182, 9ª Alteração Contratual, de 05/09/02, fls. 192, 11ª Alteração Contratual, de 15/07/03, fls. 205), mas também algumas notas fiscais de sua emissão, as quais encontram-se anexas aos autos, às fls. 311 e 312, relativas a serviços de engarrafamento de bebidas. Desta forma, correta a imputação do percentual de presunção de 32%.

Quanto os argumentos da recorrente no sentido da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, feita pela Lei nº 9.718/98, observo que a receita omitida em questão é receita da atividade, no caso, da prestação de serviços, portanto não há nenhuma pertinência na argumentação suscitada.

Quanto às alegações de caráter confiscatório da multa de ofício aplicada, bem como à sua inconstitucionalidade, observo que a sua aplicação no caso concreto decorre exclusivamente da lei tributária, e que falece a este Colegiado competência para afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do que dispõe a Súmula CARF nº 2.

Quanto às alegações de suposta inconstitucionalidade dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC, valem as mesmas observações acima feitas, devendo-se acrescentar, ainda, o teor da Súmula CARF nº 4, atestando a legitimidade de sua incidência.

Por fim, quanto aos lançamentos decorrentes ou reflexos, tendo em vista que foram efetuados em razão dos mesmos fatos que deram origem ao lançamento do principal – Imposto sobre a Renda – e que não há quaisquer fatos que possam ensejar solução distinta, devem ser estendidas a eles as conclusões aqui expostas, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Contudo, observo que uma parcela dos lançamentos fiscais deve ser exonerada, posto que constituída após o prazo decadencial, em que pese esta alegação não ter sido arguida pela recorrente.

De fato, o lançamento fiscal foi cientificado à recorrente em 30/12/2005, e abrange infrações detectadas entre os meses de maio de 2000 e dezembro de 2003.

Ocorre que, nos tributos submetidos ao denominado lançamento por homologação, expirado o prazo previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, sem que a Administração Tributária se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Com a declaração da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo Supremo Tribunal Federal (Súmula Vinculante nº 8, publicada no DOU de 20 de junho de 2008), o mesmo prazo deve ser observado também para as contribuições sociais. Considerando que a acusação fiscal não contempla o dolo, a fraude ou a simulação, vez que os lançamentos foram constituídos com aplicação de multa de ofício de 75%, deve-se exonerar a parcela do crédito tributário relativa aos fatos geradores ocorridos antes de 30 de dezembro de 2000, em razão da decadência do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Observo que, para chegar a tal conclusão, irrelevante é a circunstância de que, no caso concreto, não houve qualquer pagamento efetuado com relação aos fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2000. Isto porque entendo que, nos termos do art. 150 do CTN, o que se homologa é o lançamento, e não o pagamento.

No lançamento por homologação, a lei tributária atribui ao sujeito passivo a tarefa de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, e efetuar o seu pagamento, tudo "*sem prévio exame da autoridade administrativa*". É justamente nesta característica que reside a diferença entre esta modalidade e o lançamento com base em declaração, no qual, antes que ocorra a notificação do lançamento ao sujeito passivo, este nada deve ao fisco. Ou seja, no lançamento por declaração, ao contrário do lançamento por homologação, o dever do sujeito passivo de adimplir a obrigação tributária só se dá *após* um prévio exame da autoridade administrativa nas informações prestadas pelos próprios sujeitos passivos em suas declarações.

Portanto, não é a existência ou ausência de pagamento antecipado que determina se um tributo é sujeito ao lançamento por declaração ou por homologação, mas sim é a lei que institui o próprio tributo que o define. Quanto ao pagamento antecipado, ressalte-se mesmo que há circunstâncias em que sequer este seria devido, como por exemplo, tomando-se o IRPJ como referência, a apuração de resultado nulo ou negativo.

Inegável, neste sentido, que todos os tributos aqui tratados são regidos pela sistemática do lançamento por homologação. Nesta sistemática, a decadência não segue a regra geral disposta no art. 173, I, do CTN, mas sim aquela contida no § 4º do art. 150, da qual somente se afastaria, conforme antes referido, se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, circunstância esta que não foi imputada à recorrente.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso do contribuinte, para cancelar as parcelas do IRPJ e da CSLL de competência até o terceiro trimestre de 2000, inclusive, e do PIS/Pasep e da Cofins, até o mês de novembro de 2000, inclusive, mantendo o lançamento fiscal nos demais períodos.

É como voto.

João Otávio Oppermann Thomé