



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

Processo nº 13726.000433/2004-63
Recurso nº 172.159 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.307 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de setembro de 2010
Matéria IRPJ e outros
Recorrente Terraplenagem Igarapava Ltda.
Recorrida 1ª Turma de Julgamento da DRJ-I no Rio de Janeiro/RJ

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SISTEMÁTICA. DECADÊNCIA.

O que determina a natureza do lançamento, se por homologação ou declaração, é a legislação específica do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não sendo caso de dolo, fraude, ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador. (Ac. 101-96.636, j. 16/04/2008)

DEPÓSITO BANCÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA.

Por presunção legal contida no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, os depósitos efetuados em conta bancária cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pela contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita. Subsistindo, em parte, o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe os lançamentos que tenham sido formalizados em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele (CSLL) ou que define o evento comum, no caso a apuração de receita auferida pela pessoa jurídica, como fato gerador das contribuições incidentes sobre o faturamento (COFINS e PIS).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

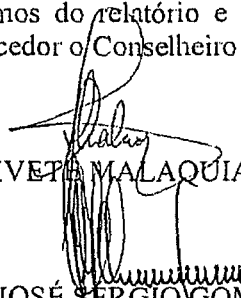
OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO VALOR DO IRPJ E CSLL. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

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. O arbitramento do lucro é um procedimento expressamente previsto pela legislação tributária (art. 44 do CTN) para a determinação da base tributável quando restar comprovada a falta, extravio ou descrédito da escrituração contábil e dos documentos que a embasaram, idealizada pelo legislador como medida de salvaguarda da Fazenda Pública

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

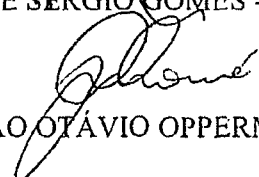
Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência do IRPJ e CSLL, PIS e COFINS dos três primeiros trimestres de 1999, bem assim, por maioria de votos reduzir os valores das exigências do PIS e COFINS incidente sobre a base de cálculo para R\$ 735.246,80, vencidos o Conselheiro José Sergio de Moura (Relator) que reconhecia a decadência das contribuições até outubro e Frederico de Moura Theophilo que cancelava o lançamento dessas contribuições por nulidade, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé.



IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente.



JOSÉ SÉRGIO GOMES - Relator.



JOÃO OTÁVIO OPPERMAN THOMÉ - Redator designado

EDITADO EM: 08/09/2010

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

Relatório

Em foco recurso voluntário visando a reforma da decisão da 1ª Turma de Julgamento da DRJ-I no Rio de Janeiro/RJ que julgou procedentes os lançamentos efetuados em 10/11/2004 pela Delegacia da Receita Federal em Volta Redonda/RJ com vistas a exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), acrescidos de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

A ação fiscal consistiu na tributação, a título de omissão de receitas, dos valores depositados em contas-correntes que, a par de não integrarem a escrituração comercial, não tiveram a origem justificada pela contribuinte. Para fins do IRPJ e CSLL a apuração e tributação do lucro da empresa nos quatro trimestres civis do ano-calendário de 1999 se deu pelo regime do lucro arbitrado, em face da imprestabilidade da escrita para a determinação pelo lucro real, enquanto na seara das contribuições ao PIS e COFINS a tributação incidiu sobre as receitas mensais (janeiro a dezembro, aglutinadas trimestralmente).

Impugnando os lançamentos a contribuinte alegou preliminar de decadência do direito fiscal de lançar as parcelas geradas até 30 de setembro de 1999 em razão de se tratar de tributos sujeitos ao regime de lançamento denominado "por homologação" previsto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto ao mérito, pugnou pela imprestabilidade do trabalho fiscal porque teria deixado de apontar quais seriam os erros ou falhas em sua escrita, sendo esta totalmente regular, bem assim, que a falta de escrituração dos depósitos bancários identificados pela fiscalização não constitui vícios, erros ou deficiências suficientes a torná-la imprestável para fins de determinação do lucro real, bastando adicionar as receitas eventualmente omitidas ao lucro ou prejuízo demonstrado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) para obter-se o correto e justo "Lucro Tributável", sem nenhum prejuízo aos cofres públicos.

Citou, também, precedentes do Conselho de Contribuintes dando pela ilegitimidade do lançamento de imposto de renda com base no arbitramento do lucro em face de depósitos bancários.

Relativamente às contribuições sobre o lucro (CSLL), PIS e COFINS aduziu que toda a argumentação apresentada aplica-se igualmente a elas, por se tratar de tributação reflexa.

Ao final, requereu a improcedência das exigências fiscais.

Aquela 1ª Turma de Julgamento admitiu a impugnação e refutou a preliminar de decadência ao entendimento de que a contagem do prazo na forma estatuída no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN) só se aplica se existirem pagamentos, condição essencial para aplicação do regime do lançamento conhecido "por homologação", sendo que nos sistemas da Receita Federal não fora encontrado nenhum pagamento, consoante informe de

fl. 259, de forma que a norma de contagem é aquela prevista no artigo 173, I, desse diploma legal.

No que tange ao mérito consignou entendimento que a escrita da contribuinte não contempla todos os fatos contábeis que nela deveriam estar registrados, em especial a escrituração da movimentação financeira, motivo determinante para o arbitramento do lucro na forma dos artigos 532 e 537 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99).

Ainda, que os erros ou falhas na escrituração mantida pela interessada são aqueles indicados na fundamentação legal (art. 530, II do RIR/99 e art. 47, II, da Lei nº 8.981/95, não prejudicando o entendimento e análise dos fatos pela defesa.

Finalmente, destacou que a autuada não comprovou a origem de valores integrados às suas contas correntes, não escriturados, de forma que incide a presunção legal de omissão de receitas versada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ciente do decisório em 08 de dezembro de 2008 a contribuinte apresentou em 17 do mês seguinte o recurso de fls. 271/291 no qual reafirma as razões apresentadas na peça impugnatória, destacando que não teria sido comprovado o acréscimo patrimonial ou mesmo a indicação de que os valores movimentados foram consumidos, de forma que não se faz válida a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Acresce, ainda, que a multa aplicada é confiscatória, ferindo os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da proporcionalidade e pugna pelo incabimento da exigência de juros de mora com base na taxa Selic.

Ao final, requer a reforma da decisão de primeira instância e o decreto de improcedência dos autos de infração.

É o relatório, em apertada síntese.

Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ SÉRGIO GOMES

Observo a legitimidade processual e o aviamento do recurso no trintídio legal. Assim sendo, dele tomo conhecimento.

Não vejo como prosperar o aventado vício do cerceamento do direito de defesa em razão da apontada insuficiência de fundamentação no arbitramento do lucro, eis que o Auto de Infração fez constar, expressamente, que a medida fora tomada em razão da escrituração comercial conter erros e falhas, em ofensa ao artigo 47, inciso II, da Lei nº 8.981/95 e artigo 530, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99). Por sua vez, depreende-se que a Recorrente bem compreendeu a imputação fiscal, tanto que em sua defesa externou entendimento de resistência contra a medida.

No que condiz com a preliminar de decadência verifico que as exigências materializadas nos autos de infração encontram-se afetas a lançamento cuja natureza é por homologação, assim compreendida pela atividade imposta ao contribuinte em determinar a matéria tributável, calcular a exação e efetuar o pagamento do *quantum* eventualmente apurado, independentemente de notificação.

É que, afora o lançamento por excelência (praticado de ofício), duas outras modalidades de lançamento foram previstas pelo Código Tributário Nacional: *i)* por declaração (artigo 147) e *ii)* por homologação (artigo 150). Assim, se a administração fiscal praticamente banuiu a utilização da primeira modalidade (ao menos o tributo aqui discutido não foi lançado mediante informações da contribuinte acerca de matéria de fato indispensável ao lançamento), resta concluso que impera a segunda.

As prescrições do lançamento por homologação encontram-se delineadas no artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece:

"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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(.)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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."

Entendo que a "atividade" eleita pela norma não se restringe à presença de efetivo pagamento, bastando a existência do sujeito passivo, é dizer, encontrar-se a pessoa jurídica inscrita nos cadastros fiscais, seja porque o pagamento nem sempre poderá apresentar-se necessário, embora apurado crédito tributário, que se anula à vista de crédito a favor da própria contribuinte, seja diante da figura da mera inadimplência.

Por sua vez, não há imputações à fiscalizada que digam respeito ao instituto da fraude, a qual, na seara fiscal, encontra-se delineada nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Assim, assiste parcial razão à Recorrente na arguição de que o direito fiscal na constituição do crédito tributário suplementar decaiu, eis que compreendidas operações econômicas (faturamento e lucro) ocorrentes entre o primeiro e o último dia útil de cada mês civil no que diz respeito às contribuições COFINS e PIS, como também, entre os dias 1º de janeiro a 31 de março, 1º de abril a 30 de junho e 1º de julho a 30 de setembro, no que afeta ao IRPJ e à CSLL, todos de 1999, de sorte que no último dia desses meses e trimestres aperfeiçoaram-se os fatos geradores, iniciando-se aí, respectivamente, a contagem do prazo quinquenal para a prática do ato administrativo a que alude o artigo 150, § 4º do CTN.

Aplicando-se as regras de contagem insertas no artigo 210 do CTN e artigo 66, § 3º, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, quais sejam, que se exclui o dia de início e inclui-se o dia final, bem como, que na fixação de prazo em meses e anos conta-se data a data, apercebe-se que em 10 de novembro de 2004, quando se ultimaram os lançamentos, fls. 194, 200, 205 e 209, já se encontrava perecido o direito fiscal em proceder aos lançamentos complementares afetos aos fatos geradores encerrados em 31 de outubro de 1999.

No toca à omissão de receita importa à questão o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que trata de presunção relativa quando a pessoa jurídica não logra comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações de depósitos ou de investimentos em conta mantida junto a instituição financeira.

Assim dispõe o citado dispositivo legal:

"Art. 42 – Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações

Art. 88 Revogam-se

()

XVIII – o §5.º do art. 6.º da Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990

"

Assim, o Fisco, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo.

Antes tal previsão não existia e com isso precisava, nos estritos termos do parágrafo 5.º e do *caput* do artigo 6.º da Lei nº 8.021 de 1990, não apenas constatar a existência dos depósitos, mas estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de receitas. Neste sentido, a farta jurisprudência trazida pela Recorrente.

Atualmente, como visto, a regra é bem outra, é dizer, não se tributa o depósito bancário nem tampouco se interpreta que ele seja o fato gerador dos tributos. O que se está tributando é uma importância financeira de propriedade da Recorrente que, pelo fato de não estar escriturada, declarada ou justificada, deve ser considerada receita omitida, segundo a legislação acima reproduzida, que presume que este montante na verdade se origina de receita tributável auferida e não declarada.

O contribuinte, de sua parte, afasta a presunção *iuris tantum* produzindo a prova em contrário, no caso apresentando os documentos que comprovem a origem dos valores depositados em sua conta bancária. Não o fazendo, como ao longo da pesquisa fiscal efetivamente não o fez, nem tampouco os remédios recursais aviados (impugnação e recurso voluntário) se fizeram acompanhados desses comprovantes, lícito concluir que se tratam de receitas tributáveis não incorporadas àquelas registradas na escrituração.

Verificada a omissão de receita cumpre à autoridade tributária determinar o valor dos tributos de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão, consoante determinação do artigo 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, *verbis*:

"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."

Todavia, a escrituração da contribuinte se revelou imprestável ante o fato dessa omitir por completo a movimentação financeira listada pelo Fisco, impedindo a tributação dessas receitas pelo regime do lucro real indicado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) do ano-calendário de 1999.

As hipóteses legais de arbitramento do lucro da pessoa jurídica estão descritas no artigo 530, do RIR/1990, dentre as quais se destaca em negrito, a seguir, o motivador do arbitramento em questão:

"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,

....."

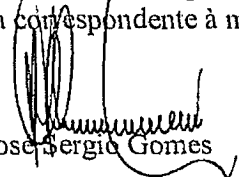
Como a empresa não possui a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais agiu corretamente a fiscalização ao arbitrar o lucro da empresa, considerando como receita conhecida o montante dos depósitos, em cada mês, não escriturados e de origem não comprovada, uma vez que este é o critério preferencial, conforme determina o artigo 532 do RIR/99.

Registre-se, ainda, que o arbitramento do lucro é um procedimento expressamente previsto pela legislação tributária (art. 44 do CTN) para a determinação da base tributável quando restar comprovada a falta, extravio ou descrédito da escrituração contábil e dos documentos que a embasaram, idealizada pelo legislador como medida de salvaguarda da Fazenda Pública.

Finalmente, no que toca às apontadas inconstitucionalidade e ilegalidade da multa aplicada, como também da exigência dos juros de mora se darem pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), observo que ditas questões não foram colocadas para a autoridade julgadora de 1ª instância. Assim, aliado ao fato de que não versam sobre matéria de ordem pública, encontram-se impedidas de apreciação nesta Corte, consoante regra o artigo 17 do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a ver:

"Art 17 Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante"

Com tais razões, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a extinção do crédito tributário condizente ao IRPJ e CSLL dos três primeiros trimestres civis de 1999, bem assim das contribuições ao PIS e COFINS dos meses de janeiro a outubro de 1999, na forma do artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, seguindo-lhe a sorte a parcela correspondente à multa de ofício.


José Sérgio Gomes

Voto Vencedor

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, Redator Designado.

Peço vênica ao eminente relator originário, Cons. José Sérgio Gomes, para discordar de seu erudito voto tão somente no que se refere às exigências reflexas de PIS e COFINS relativas ao período que compreende os meses de outubro a dezembro de 1999, pelas razões que sucintamente passo a expor.

Conforme visto, o lançamento fiscal se deu na modalidade do lucro arbitrado, cuja legislação, para fins do IRPJ e CSLL, impõe sua apuração em períodos trimestrais, tendo o ilustre relator corretamente consignado estar decaído o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento, relativamente aos três primeiros trimestres de 1999.

Contudo, as contribuições PIS/Pasep e Cofins possuem fatos geradores mensais, de sorte que somente podem integrar a base de cálculo de um dado mês as receitas relativas àquele mês.

Ocorre que a fiscalização, inadvertidamente, efetuou o lançamento destas contribuições considerando como mês de ocorrência do fato gerador apenas o último mês de cada trimestre civil. Em outras palavras, no mês de março, por exemplo, fez constar da base de cálculo destas contribuições o faturamento dos meses de janeiro, fevereiro, e março.

Visto por um prisma, poder-se-ia dizer então que, com relação aos dois primeiros meses de cada trimestre civil, teria havido erro na identificação do critério temporal do fato gerador. No exemplo dado, tal erro atingiria, portanto, o faturamento de janeiro e fevereiro, uma vez que incorretamente identificados como tendo ocorrido (critério temporal) em março. Mas restaria incólume o lançamento relativo ao faturamento de março, que não padeceria deste vício.

Visto por outra ótica, cumpre observar que, de fato, sequer houve lançamento relativo a janeiro e fevereiro, mas tão somente a março, de sorte que somente este está em litígio. Neste sentido, é certo que somente podem integrar a base de cálculo de março as receitas que compõe o faturamento de março, e não as receitas que compõe o faturamento de janeiro e fevereiro. Ou seja, trata-se, no caso, de indevida inclusão, na base de cálculo das contribuições relativas a março, de valores que não lhe dizem respeito, por serem relativos a outros períodos. Assim, também por este raciocínio, resta incólume o lançamento efetuado *com relação à parcela que corresponde ao faturamento de março*, devendo ser promovido, por ocasião do julgamento, o ajuste para excluir, do lançamento efetuado, as parcelas relativas ao faturamento de janeiro e fevereiro, que ali indevidamente constaram.

No mesmo sentido do acima exposto, em situação análoga, cito o seguinte precedente da antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, relatora Sandra Faroni, Acórdão 101-96.298, cuja ementa reproduzo abaixo, tão somente com relação aos itens relevantes:

“IRPJ E CSLL- ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL- De acordo com o art. 142 do CTN, no lançamento a autoridade fiscal deve, entre outros procedimentos, verificar o momento da ocorrência do fato gerador. No caso de empresa que optou pelo lucro real trimestral, o fato gerador ocorre no último dia de cada trimestre. Tendo o fisco computado a omissão de receitas integralmente em dezembro do ano-calendário, como se a empresa fosse tributada pelo lucro real anual, resta cancelar a exigência em face do erro material em sua constituição.

PIS e COFINS- Uma vez que o fato gerador ocorre a cada mês, integram a base de cálculo mensal apenas as receitas omitidas no mês.”

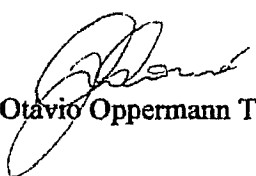
O precedente citado serve também para demonstrar a impropriedade de se considerar que, em situações como estas, para fins de apuração do PIS e da COFINS, teria ocorrido nulidade insanável, por conta de erro material na eleição do critério temporal. Conforme visto, não se trata, *in casu*, de alteração de critério jurídico que fundamentou o lançamento, nem de alteração na forma de apuração das contribuições em questão, mas tão somente de simples ajuste da base de cálculo sobre a qual devem incidir as referidas contribuições, ajuste este que facilmente pode ser feito, tendo em vista constarem dos autos os valores do faturamento ocorrido em cada mês.

Retornando, portanto, ao caso dos autos, temos que o ilustre relator reconheceu ocorrida a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário relativo ao PIS e à COFINS abrangendo os meses de janeiro a outubro de 1999, uma vez que a ciência dos lançamentos ocorreu em 10 de novembro de 2004. Assim, no seu entender, subsistiriam as parcelas incidentes sobre o faturamento dos meses de novembro e dezembro de 1999.

Os lançamentos de PIS e COFINS efetuados pela fiscalização, contudo, são de março/99, junho/99, setembro/99, e dezembro/99. Assim, no caso concreto, e à vista do acima exposto, com relação a estas contribuições, cumpre adotar as seguintes providências:

- (i) reconhecer a decadência relativa aos lançamentos de março/99, junho/99, e setembro/99; e
- (ii) com relação ao lançamento de dezembro/99, reduzir a base de cálculo destas contribuições para o valor de R\$ 735.246,80, correspondente ao faturamento deste mês.

É como voto.


João Otávio Oppermann Thomé - Redator Designado