



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

Processo n° 13851.001020/2006-22
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-001.920 – 1ª Turma
Sessão de 14 de maio de 2014
Matéria IRPJ e outros
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CAT COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO DE INFORMÁTICA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2004

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO.

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo pagamento, deve ser aplicado o prazo decadencial inserto no artigo 150, § 4º do CTN.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE QUANDO AUSENTE A COMPROVAÇÃO DE DOLO.

Para que a multa de ofício seja qualificada, a fiscalização deverá comprovar de forma inequívoca que o contribuinte agiu dolosamente na execução de alguma das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64.

RECOLHIMENTO NA SISTEMÁTICA DO SIMPLES. CARACTERIZA PAGAMENTO INSUFICIENTE NOS CASOS DE DESENQUADRAMENTO/EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE. NECESSIDADE DE SUBTRAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS NA OCASIÃO DO LANÇAMENTO.

Para fins de determinação dos valores a serem lançados de ofício, a autoridade fiscal deve antes promover a subtração dos pagamentos comprovadamente efetuados pelo contribuinte no Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, obedecida a repartição de receitas do art. 23 da Lei nº 9.317/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quanto à decadência e desqualificação da multa em, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo. Quanto à Imputação do pagamento, por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

OTACILIO DANTAS CARTAXO – Presidente.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO (Presidente), MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, VALMIR SANDRI, ANDRÉ MENDES DE MOURA (Suplente Convocado), KAREM JUREIDINI DIAS, JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, ANTONIO LISBOA CARDOSO (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, PAULO ROBERTO CORTEZ (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência (fls. 1159/1189) interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 256/2009.

Insurgiu-se a Recorrente contra o acórdão nº 1301-00.379 (1333/1355), proferido pelos membros da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho, na parte em que, por maioria de votos, acolheram a decadência para os fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos até o segundo trimestre de 2001 no que se refere ao lançamento original e, por unanimidade de votos, reconheceram a caducidade sobre os fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos até o primeiro trimestre de 2002 no que tange ao lançamento complementar; e sobre fatos geradores de PIS e COFINS ocorridos até o mês de agosto de 2001. No mérito, por unanimidade de votos, reduziram a multa qualificada ao patamar de 75% e reconheceram o direito à dedução do montante recolhido na sistemática do SIMPLES durante o período em discussão, devidamente comprovados e limitados, em cada período, ao percentual destinado a cada um dos tributos objeto do lançamento, estabelecido pelo artigo 23 da lei 9317/96.

O acórdão, na parte recorrida, foi assim ementado:

“LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Ausentes, no caso concreto, circunstâncias que permitam afirmar o comportamento doloso por parte da contribuinte, não se há de

cogitar o deslocamento do termo inicial para a contagem do prazo decadencial, nos termos do art. 173, I, do referido Código.

(...)

COMPENSAÇÃO. DARF/SIMPLES. Para fins de determinação dos valores a serem lançados de ofício, a autoridade fiscal deve, antes, promover a subtração dos pagamentos comprovadamente efetuados pelo contribuinte no Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, obedecida a repartição de receitas do art. 23 da Lei nº 9.317/1996.

(...)

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. MULTA QUALIFICADA. Tendo sido as receitas tidas por omitidas apuradas por presunção legal, e inexistentes outras circunstâncias que permitam afirmar a conduta dolosa por parte da contribuinte, mostra-se inaplicável a qualificação da multa.”

Em suas razões recursais, relativamente à decadência, a Fazenda afirmou que na ausência de recolhimento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação, a decadência estaria sujeita ao artigo 173, I, do CTN. Nesse ponto, salientou que tal entendimento segue o que já foi decidido pelo STJ e citou a decisão proferida no Recurso Especial 973.733 julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

Alegou que a posição do acórdão recorrido diverge da adotada pela Câmara Superior deste Conselho e trouxe como paradigma o acórdão CSRF/02-03.331, assim ementado:

“TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº 08 do STF.

TERMO INICIAL: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, §4º).”

Em relação à redução dos valores lançados, tendo em vista os montantes recolhidos na sistemática do SIMPLES, sustentou que gera contrariedade à sistemática legal de compensação de tributos, o que afastaria a aplicação dessa modalidade de extinção do crédito tributário. Afirmou a existência de divergência de entendimento neste Conselho e trouxe como paradigma o acórdão 108-07.169, assim ementado:

“IRPJ – COMPENSAÇÃO DE RECOLHIMENTO A TÍTULO DE SIMPLES — Incabível a redução dos tributos lançados de ofício pela utilização de valores pagos a título de SIMPLES, porque em se tratando de recolhimentos indevidos, em virtude

da exclusão do regime, eles só poderão ser considerados por meio de compensação com o crédito tributário lançado e após aval da autoridade local da Secretaria da Receita Federal.”

Por fim, aduziu ser incorreta a desqualificação da multa, pois a conduta reiterada do contribuinte na omissão de receitas evidencia o intuito de fraude exigido pelo artigo 44, II, da lei 9430/96 e trouxe como paradigma o acórdão 105-16.542, assim ementado:

“MULTA QUALIFICADA - Mantém—se a multa qualificada de 150 % quando demonstrado que o contribuinte, de forma reiterada, omite receitas, reduzindo o valor dos tributos a serem recolhidos ao fisco.”

Em exame de admissibilidade foi dado seguimento ao recurso (fls. 1221/1223).

O contribuinte deixou de apresentar contrarrazões (fl. 1229).

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, Relator.

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

Primeiramente, cumpre uma breve exposição relativa aos lançamentos discutidos no presente processo.

No caso, foi lavrado Auto de Infração principal (fls.496/551) para constituição de crédito tributário relativo ao IRPJ e às contribuições PIS, COFINS e CSLL, devido à apuração, nos anos calendário de 2001 a 2004, de receitas omitidas. Consta no termo de verificação fiscal que o contribuinte optante pela apuração dos tributos com base do lucro real no ano de 2001 e pelo SIMPLES nos anos de 2002 a 2004, não comprovou a origem de créditos bancários existentes em contas de sua titularidade, situação que caracterizou a omissão de receitas nos termos do artigo 42 da lei 9430/96. O contribuinte foi cientificado da autuação em 11/09/2006.

A DRJ de Ribeirão Preto, na oportunidade de análise da impugnação apresentada pelo contribuinte, converteu o julgamento em diligência (fls. 762/764) suscitando a necessidade de complementação do lançamento original, pelas razões que seguem transcritas do voto condutor do acórdão proferido:

“(…) Examinando a legislação pertinente, em especial o art. 537 do RIR/99, cuja base legal é o artigo 24 da lei 9249 de 1995, verifica-se que uma vez apurada omissão de receita, o montante omitido deverá ser computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e adicional, se for o caso, e no período de apuração correspondente. Portanto, em conformidade com a legislação, a receita omitida detectada pela fiscalização deveria ser somada à

receita declarada e o resultado constituiria a receita bruta conhecida, base para apuração do lucro arbitrado no art. 532 do RIR/99.

(...)

Acrescente-se que relativamente ao ano calendário de 2001, para fins de verificação da receita bruta para adesão ao simples, motivo de exclusão da empresa do sistema, foram devidamente somados os valores apurados da receita omitida com aqueles declarados pelo contribuinte.

(...)

Desse modo, verifica-se claramente equívoco na apuração da base de cálculo utilizada para lançamento do IRPJ e CSL (...) VOTO pelo retorno do processo à repartição de origem para que, se entender cabível, proceda à revisão do lançamento.”

Nesse contexto, foi lavrado auto de infração complementar (fls. 795/840), para constituição de crédito de IRPJ e CSL relativo ao mesmo período fiscalizado no auto de infração principal. O contribuinte foi cientificado em 18/05/2007.

Feitas as considerações necessárias, passo à análise das questões suscitadas no recurso.

Preliminarmente, quanto à decadência, a definição da regra aplicável ao caso, se a do artigo 173, I ou a do artigo 150, §4º, ambos do CTN, está relacionada diretamente à análise da multa qualificada.

No caso, houve aplicação da multa qualificada no percentual de 150% com base na presunção legal de omissão de receitas prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.

Para que seja aplicada a multa qualificada de 150% deve restar evidenciada nos autos alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/64:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou

modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72. "

Como se vê, para qualificar a multa de ofício é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução do ato fraudulento, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita.

No presente caso, inexistente nos autos comprovação de que o contribuinte agiu dolosamente alterando ou ocultando informações com o intuito de impedir ou retardar a tributação e, ressalte-se, o evidente intuito de fraude não deve ser presumido e sim provado.

Ora, se o Fisco presumiu a existência da omissão de receitas, pois autuou o contribuinte com base no artigo 42 da lei 9430/96, depósitos bancários com origem não comprovada, é porque não tinha prova de sua real existência.

Uma coisa é oposta à outra, ou tem-se prova da omissão de receita e então a fraude também está provada, ou tem-se indício da omissão com a consequente inversão do ônus da prova e, ante a ausência de prova do contribuinte, não se tem prova da omissão e então a fraude também não está provada.

Outrossim, diferentemente da omissão de receita, a legislação não autoriza a presunção de fraude, que deve ser provada e não presumida.

A súmula CARF nº 25 dispõe:

“A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.”

Neste sentido, vale transcrever entendimento manifestado por este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 103-11.865:

“(…), para começo de abordagem, é sabido que indícios, data vênua, apenas, não são suficientes para demonstrar a ocorrência concreta de figuras como a simulação, a fraude, a sonegação.

Indícios, autorizam, quando muito, a presunção, assim mesmo, não para os tipos supra referidos. Admitem-se as presunções, assim mesmo, quando expressamente previstas em lei, para se concluir no sentido de que a lei a acolhe como base suficiente para o lançamento.

(…)

Em direito, à guisa de princípio maior, tem-se assente que a simulação, a fraude, o conluio, etc., não se presumem.

Pelo exposto, restou comprovado que o Fisco não logrou êxito em demonstrar que o contribuinte agiu com o intuito de dolo, fraude ou simulação, para retardar ou obstar que o Fisco tomasse ciência do fato gerador tributável, nos termos dos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/64, única hipótese capaz de autorizar a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, razão pela qual voto pela desqualificação da multa aplicada.

Afastada a comprovação de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, passo à análise da questão da decadência.

Nesse ponto, cumpre a verificação da existência ou não de antecipação do contribuinte à fiscalização, por meio de pagamento ou apresentação de declaração constitutiva de crédito, para constatar a possibilidade ou não de deslocamento do prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN para aquele do artigo 150, §4º do mesmo diploma legal.

Quanto à definição do dispositivo legal que deverá reger o prazo decadencial aplicável ao lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, firmou o entendimento de que havendo pagamento, ainda que parcial, estará ele sujeito à homologação e, por isso, deve ser aplicado para contagem da decadência o prazo previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN (de cinco anos a contar do fato gerador).

No presente caso, o contribuinte apresentou comprovantes de pagamento às fls. 596 a 620, devendo, portanto, ser aplicada a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

Assim, tendo em vista que os fatos geradores ocorreram nos anos calendario de 2001 a 2004 e a ciência do contribuinte se deu em 11/09/2006, operou-se a decadência para lançamento dos tributos cujos fatos geradores ocorreram antes de 11/09/2001.

Portanto, em relação ao ano de 2001, consumou-se a decadência do direito do Fisco de lançar: (i) os créditos relativos ao IRPJ e CSLL, para fatos geradores ocorridos até o 2º trimestre e (ii) os créditos relativos ao PIS e a COFINS, para os fatos geradores ocorridos até o mês de agosto.

Em relação à redução dos valores lançados pelos montantes recolhidos na sistemática do SIMPLES, o argumento de que tal procedimento gera contrariedade à sistemática legal de compensação de tributos não merece prosperar, senão vejamos.

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições (SIMPLES) constitui apenas uma forma simplificada de recolhimento dos tributos e não a criação de novo tributo.

A atual redação do artigo 3º, § 1º da lei 9317/96 é a seguinte:

Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

§ 1º A inscrição no SIMPLES **implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:**

- a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;
- b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;
- f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar n o 84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei n o 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei n o 8.870, de 15 de abril de 1994.”

Do dispositivo legal transcrito fica demonstrado que o SIMPLES é uma forma simplificada de recolhimento dos seguintes tributos e contribuições: IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS, IPI e contribuições para a seguridade social. Além disso, o artigo 23 da lei 9317/96 trata da partilha dos valores pagos e estabelece os percentuais relativos a cada imposto e contribuição abrangidos SIMPLES.

Por outro lado, a compensação é instituto que requer a existência de um indébito (pagamento indevido ou a maior) que gera um crédito ao contribuinte para compensar com determinado débito tributário vencido ou vincendo.

É o que se verifica a partir do disposto no artigo 66 da lei 8383/91 e 74 da lei 9430/96:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.” **(Lei 8383/91)**

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)” **(Lei 9430/96)**

Assim, não há que se falar em violação do sistema legal de compensação, pois no caso, não houve pagamento indevido ou a maior capaz de gerar um crédito tributário a ser compensado, mas sim recolhimento insuficiente em razão do desenquadramento do contribuinte do SIMPLES.

Portanto, é correta a redução dos valores lançados pelos montantes recolhidos na sistemática do SIMPLES, justamente para que não haja lançamento de tributo já pago.

Processo nº 13851.001020/2006-22
Acórdão n.º **9101-001.920**

CSRF-T1
Fl. 1438

Do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator

CÓPIA