



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

Processo nº 13851.001020/2006-22
Recurso nº 167.533 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.379 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de setembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente CAT - COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE
INFORMÁTICA LTDA.
Recorrida 1ª TURMA / DRJ RIBEIRÃO PRETO / SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

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.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IRREGULARIDADES. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O MPF é instrumento de controle administrativo, sendo que eventuais irregularidades nele contidas não podem ensejar a nulidade do lançamento, mormente quando não constadas as irregularidades alegadas pelo sujeito passivo.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é norma procedimental e por essa razão não se submete ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incide de imediato, ainda que relativa a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Aplicação da Súmula CARF nº 35.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PROCEDÊNCIA.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DE LUCROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS OBRIGATÓRIOS.

Configurada a hipótese legal de arbitramento dos lucros mediante a falta de apresentação dos livros obrigatórios, e admitida pela própria fiscalizada a impossibilidade de escriturá-los, correto o arbitramento dos lucros levado a efeito pelo Fisco.

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.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. QUEBRA DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Súmula CARF nº 2.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária da primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, acolher a decadência para os fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos até o segundo trimestre de 2001 no que se refere ao lançamento original, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que votou pela aplicação do prazo estabelecido no inciso I, do art.173, do CTN;e, por unanimidade de votos, reconhecer a caducidade sobre fatos geradores do 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, reduzir a multa qualificada ao patamar de 75% e reconhecer 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 de lançamento, estabelecido pelo art. 23 da Lei nº 9.317/1996.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

12 NOV 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Guilherme Polastri Gomes da Silva, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

CAT - COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 14-17.947, de 18/12/2007, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do minucioso relatório elaborado quando do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente de autos de infração concernentes ao imposto sobre a renda de pessoa jurídica – IRPJ (fls. 456/510)¹, à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 511/528), à contribuição para financiamento da seguridade social – Cofins (fls.529/536) e à contribuição social sobre o lucro – CSL (fls. 537/551), lavrados em decorrência da apuração de receitas omitidas no decorrer dos anos-calendário 2001 a 2004.

Conforme “descrição dos fatos” (fls. 552/558), ora sintetizada, a contribuinte, optante pela apuração do IRPJ/CSLL com base no lucro real no ano-calendário 2001 e pelo Simples nos anos-calendário 2002 a 2004, não comprovou a origem de créditos bancários em contas de sua titularidade, situação que caracteriza omissão de receita nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Seguindo textualmente o relatado pelo autor do feito, “*com a apuração da omissão de receitas constante na planilha de fl. 63, recompondo a receita bruta acumulada da empresa para o período (2001 a 2004) constatou-se que a fiscalizada atingiu valor anual de receita bruta superior ao limite permitido na legislação para permanência no Simples...*” “*Em função de tal fato, a empresa foi excluída do Simples, conforme ADE nº 16, de 30/08/2006...*”

Assim, dada a não apresentação dos livros obrigatórios pela fiscalizada, arbitrou-se o lucro para apuração do IRPJ e da CSL com base nas somas mensais de receita (demonstrativo - fl. 63) , lançando também o PIS e Cofins com base nessas receitas mensais.

Atinge o crédito tributário o montante de R\$ 1.489.147,83, incluídos multa de ofício de 150% (pelo entendimento do autor do procedimento da existência de dolo

¹ Na verdade, 496/510

na atuação do sujeito passivo) e juros de mora calculados até 31/08/2006, assim distribuídos:

IRPJ.....	R\$ 369.363,11
PIS.....	R\$ 154.035,35
Cofins.....	R\$ 710.936,35
CSL.....	R\$ 254.813,02

Cientificada em 11/09/2006, apresenta a interessada impugnação de fls. 567/586 (e demonstrativos que a acompanham), recebida em 11/10/2006, na qual alega, entre outras razões, que o lançamento não poderia subsistir pois o autuante ignorou o montante dos tributos recolhidos pela empresa com base nas declarações apresentadas, subsistindo dois lançamentos distintos para mesmo fato gerador (um com base lucro real e outro com base no lucro arbitrado para o ano-calendário 2001; Simples e lucro arbitrado para os anos-calendário 2002 a 2004).

Por intermédio da Resolução DRJ/RPO nº 765, de 29 de janeiro de 2007, o julgamento foi convertido em diligência, nos seguintes termos:

De plano, esclareço que deixo por enquanto de relatar e analisar os demais argumentos apresentados pelo impugnante, para fazê-lo em posterior decisão, já que verifico haver nos autos situação que demanda imediata conversão do julgamento em diligência.

*Examinando a legislação pertinente, em especial o art. 537 do RIR/99, cuja base legal é o art. 24 da Lei nº 9.249, 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 do adicional, se for o caso, 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 a apuração do lucro arbitrado, nos termos do art. 532 do RIR/1999.*

Veja-se que o art. 219 do RIR/1999 estabelece claramente que a base de cálculo do IRPJ, determinada segundo a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, não havendo porque subsistir bases de cálculo distintas para o mesmo período de apuração.

Acrescente-se, que relativamente ao ano-calendário de 2001, para fins de verificação do limite máximo de 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 sujeito passivo.

Desse modo verifica-se claramente equívoco na apuração da base de cálculo utilizada para lançamento do IRPJ e da CSL, erro que, se por um lado não causou prejuízo à interessada, de outro motiva a necessária revisão/complementação do lançamento. Tendo em vista que desta revisão poderá haver agravamento da exigência, o que impede que esta autoridade julgadora o faça, VOTO pelo retorno do processo à repartição

de origem para que, se entender cabível, proceda à revisão do lançamento.

Ressaltando-se que a reformulação/complementação dos valores exigidos não significa nulidade do valor já lançado, dê-se, após, ciência à interessada com reabertura de prazo para aditamento à impugnação.

Realizadas as providências pela DRF de origem, sobreveio autos de infração complementares, concernentes ao IRPJ (fls. 796/818) e à CSL (lucro arbitrado- fls. 819/841) e cujos montantes atingem:

IRPJ.....R\$ 98.610,39

CSL.....R\$ 54.981,07

Tais valores compreendem imposto (IRPJ) e contribuição (CSL) complementares relativos aos períodos dos anos calendário 2001 a 2004, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 30/04/2007.

Conforme relatado na “descrição dos fatos” (fls. 842/847), o lançamento complementar consiste em diferenças de IRPJ/CSLL que não foram lançadas anteriormente em virtude de não ser considerado no lançamento anterior, para fins de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado, as receitas declaradas pela fiscalizada nas DIPJ e DAS (declarações simplificadas). Esclarece-se que pelo fato de não haver recolhimento de IRPJ/CSLL no período de 2001 em virtude de apuração de prejuízo fiscal, não há valores a serem deduzidos no presente lançamento. Transcreve posicionamento visando demonstrar que não teria havido decadência no lançamento.

Cientificada do lançamento complementar em 18/05/2007, apresenta a interessada impugnação de fls. 886/942, na qual se alega, em síntese, que:

a) o MPF teria sido emitido apenas para análise do IRPJ, sem haver mandado específico para CSL, PIS e Cofins, não havendo perpetuação no tempo do mesmo, e deveria ter sido emitido outro MPF para a continuidade da autuação, pelo que defende a sua nulidade;

b) sustenta que teria havido decadência no lançamento, nos termos do art. 150 do CTN;

c) alega que houve cerceamento do direito de defesa na fase do procedimento suplementar, pois entre a notificação do início da fiscalização suplementar e ciência do auto de infração passou-se o prazo de apenas 29 dias, exageradamente exíguo para “reavaliar questão de alta complexidade”;

d) insurge-se contra o arbitramento para lançar o crédito tributário (cita doutrina e critica o uso de presunção, por absoluta ausência de valoração quantitativa e qualitativa);

e) acrescenta que não ficou comprovada a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e que créditos em conta bancária não são suficientes para lançamento do imposto sobre a renda (transcreve jurisprudência do antigo TFR); aduz que também não ficou demonstrado acréscimo patrimonial e que inexistiu base de cálculo para aplicação da alíquota correspondente (cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes);

f) que para identificar determinado valor como receita necessariamente deve estar atrelado a um negócio jurídico de venda de mercadoria ou serviço e a receita bruta identificada revelam a presença de valores que nada tem a ver com receita para fim de arbitramento;

g) discorre sobre a ausência dos elementos do fato gerador e sobre a inexistência de fato gerador presumido (volta a discursar acerca da necessidade de valoração qualitativa e quantitativa);

h) contesta as multas de ofício aplicadas, alegando confisco, quebra da proporcionalidade e razoabilidade; violação ao princípio da capacidade contributiva;

i) em relação ao alegado anteriormente (primeiro lançamento), a impugnante contestou, ainda, que a exclusão do Simples não levou em consideração aplicação retroativa de limites de receita mais favoráveis ao sujeito passivo e que não foram considerados os valores já recolhidos pelo Simples;

j) contesta especificamente a aplicação da multa qualificada de 150%, pois depósito de origem não comprovada constitui presunção e, se além disso, aplicar-se uma presunção de dolo ou fraude, seria uma prática discricionária imperdoável.

A 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 14-17.947, de 18/12/2007 (fls. 1020/1036), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

A movimentação de conta bancária sem a prova da origem dos valores utilizados, válida a presunção legal de receita omitida apurada com base nos créditos efetutados.

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL.

A ausência de apresentação de escrituração regular dos livros comerciais e fiscais durante a ação fiscal autoriza o arbitramento do lucro.

COMPENSAÇÃO DE RECOLHIMENTOS 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, decorrentes 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.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSL, PIS, COFINS.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento do IRPJ pela íntima relação de causa e efeito existente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Esta modalidade de lançamento se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há que se falar em homologação, restando o lançamento de ofício, cujo prazo de decadência conta-se de acordo com o art. 173, I do CTN. Idêntica situação se verifica na existência de dolo, fraude ou simulação. Como parte do lançamento, relativo ao 4º trimestre do ano-calendário 2001, somente poderia ser realizado a partir do início do ano-calendário 2002, o prazo decadencial de 05 anos somente se inicia a partir do 1º dia do exercício seguinte (2003) e findaria em 31/12/2007.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

O prazo decadencial vigente para as contribuições que custeiam a Seguridade Social, incluindo a CSL, a Cofins e a Contribuição para o PIS, é de dez anos nos termos do art. 45 da lei nº 8.212/1991.

DOLO. PRÁTICA REITERADA. MULTA QUALIFICADA.

O dolo, elemento imprescindível à caracterização das figuras que justificam a exasperação da penalidade, resta comprovado pela conduta reiterada e sistemática da contribuinte, consistente na prática de atos que impliquem em evasão tributária ilícita.

Esclareço, por oportuno, que a procedência parcial do lançamento se deveu ao reconhecimento da decadência do direito de efetuar o lançamento suplementar de IRPJ, por fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 2001.

Ciente da decisão de primeira instância em 12/03/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1060, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 10/04/2008 conforme carimbo de recepção à folha 1062.

No recurso interposto (fls. 1063/1128), alega preliminarmente os pontos que se seguem:

- Como prejudicial de mérito, alega a ocorrência da decadência para todos os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) objeto de lançamento, com base no art. 150, § 4º, do CTN. Considera inaplicáveis à matéria as disposições do art. 45 da Lei nº 8.212/1991 e igualmente as do art. 173, I, do CTN. Colaciona doutrina e jurisprudência, judicial e administrativa, em favor de sua tese.

- Reafirma os argumentos anteriormente trazidos no sentido da não emissão de Mandado de Procedimento Fiscal que autorizasse a fiscalização e lançamento de CSLL, COFINS e PIS. Transcreve dispositivos da Portaria SRF nº 1.265/1999, e reclama que não teria sido cientificada de MPF autorizando a continuidade do procedimento fiscal, pelo que o prazo do MPF original estaria esgotado.
- Reclama da impossibilidade, por sua ótica, de exclusão retroativa do SIMPLES. Afirma que, ressalvadas as exceções do art. 106 do CTN, inaplicáveis ao caso concreto, a lei nunca poderia retroagir. Assim, conclui que “*a quebra do sigilo bancário de relações ocorridas em época anterior à norma jurídica contrasta com o princípio da irretroatividade da lei ou não-retroprojeção*”.

No mérito, a recorrente traz os argumentos abaixo sintetizados:

- Retoma os argumentos trazidos na fase impugnatória, insurgindo-se contra o arbitramento para lançar o crédito tributário (cita doutrina e critica o uso de presunção, por absoluta ausência de valoração quantitativa e qualitativa).
- Acrescenta que não ficou comprovada a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e que créditos em conta bancária não são suficientes para lançamento do imposto sobre a renda (transcreve jurisprudência do antigo TFR); aduz que também não ficou demonstrado acréscimo patrimonial e que inexistiu base de cálculo para aplicação da alíquota correspondente (cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes).
- Argumenta que para identificar determinado valor como receita necessariamente deve estar atrelado a um negócio jurídico de venda de mercadoria ou serviço e a receita bruta identificada revela a presença de valores que nada têm a ver com receita para fins de arbitramento.
- Discorre sobre a ausência dos elementos do fato gerador e sobre a inexistência de fato gerador presumido (volta a discursar acerca da necessidade de valoração qualitativa e quantitativa).
- Contesta as multas de ofício aplicadas, alegando confisco; quebra da proporcionalidade e razoabilidade; violação ao princípio da capacidade contributiva.
- Relaciona sete “*pontos importantes que tornam nulo o lançamento efetuado*” às fls. 1114/1115 (7.1 a 7.7), os quais teriam sido desconsiderados pelo Auditor-Fiscal e nem ao menos enfrentados pelo acórdão guerreado.
- Contesta especificamente a aplicação da multa qualificada de 150%, “*com base em alegação infundada de intuito de fraude*”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Deixo para me manifestar sobre a decadência ao final do voto, visto que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial poderá ser alterado em face da presença, ou não, de intuito doloso na conduta da contribuinte.

No que tange ao Mandado de Procedimento Fiscal, a interessada traz duas supostas irregularidades, capazes, por sua ótica, de macular o lançamento. A primeira seria a falta de um Mandado de Procedimento Fiscal que autorizasse a fiscalização e lançamento de CSLL, COFINS e PIS.

À época do procedimento, encontravam-se em vigor as disposições da Portaria SRF nº 6.087/2005, dispendo sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelecendo normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Compulsando os autos, verifico à fl. 01 que o MPF nº 08.1.22.00-2005-00436-4 contemplava o IRPJ, no ano-calendário 2001, e os tributos abrangidos pelo SIMPLES, nos anos calendário 2002 a 2004. À fl. 02, o MPF-C nº 08.1.22.00-2005-00436-4-1 incluiu o IRPJ para os anos-calendário 2003 e 2004. E à fl. 03 o MPF-C nº 08.1.22.00-2005-00436-4-2 incluiu o IRPJ para o ano-calendário 2002. Não restam dúvidas, portanto, sobre esse tributo e, de fato, os questionamentos da recorrente incidem sobre os demais tributos objeto de fiscalização e lançamento. Sobre esse ponto, é pertinente a transcrição do art. 9º da supracitada Portaria:

Art. 9º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

É exatamente esse o caso. A infração de omissão de receitas, apurada pelo Fisco com relação ao IRPJ, se configura também em infração às contribuições CSLL, PIS e COFINS, ditas *reflexos tributários*, tudo com base nos mesmos elementos de prova. Desta forma, tais contribuições são tidas por incluídas no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

A segunda hipotética irregularidade apontada pela recorrente é de que o prazo para execução dos procedimentos fiscais se teria expirado, sem a emissão de MPF complementar a prorrogá-lo ou, ao menos sem que ela houvesse sido cientificada.

Também aqui não lhe assiste razão. Conveniente transcrever os arts. 12 e 13 da Portaria SRF nº 6.087/2005:

Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

§ 1º A prorrogação de que trata o caput poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.

[...]

Como se vê, o prazo inicial máximo de 120 dias poderia ser prorrogado por meio eletrônico, sem a necessidade de emissão de MPF complementar (o que era exigido por legislação pretérita, já então superada), e a informação sobre as prorrogações estaria à disposição do contribuinte na internet, mediante o uso da senha que lhe foi fornecida no início do procedimento.

Compulsando os autos, verifico à fl. 01 que o prazo inicial para a execução dos procedimentos do MPF era até 28 de março de 2006. À fl. 04 encontro demonstrativo das prorrogações eletrônicas da validade do instrumento, sucessivamente até 27/05/2006, 26/07/2006 e 24/09/2006. Desde que o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 11/09/2006, nenhuma irregularidade há, sob este aspecto.

No que toca ao segundo lançamento, dito lançamento complementar, encontro à fl. 786 o MPF nº 08.1.22.00-2007-00124-9, cuja ciência do contribuinte se fez juntamente com o Termo de Início de Fiscalização de fl. 790, por via postal, mediante o AR de fl. 787. Como o prazo desse novo MPF se estendia até 26/07/2007, e tendo sido o lançamento complementar cientificado ao sujeito passivo em 18/05/2007, também aqui nenhuma irregularidade existe.

Ainda que assim não fosse, o que admito apenas como hipótese argumentativa, é assente que o MPF é instrumento de controle gerencial, e que eventual irregularidade poderia, no máximo, dar azo a procedimento interno de natureza administrativa, mas nunca invalidar o lançamento de crédito tributário, cuja competência é deferida por lei aos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. A matéria tem sido discutida no âmbito dos extintos Conselhos de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais e as decisões, de forma reiterada, apontam nesse sentido. Os acórdãos cujas ementas transcrevo a seguir bem ilustram essa linha de entendimento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. Descabe a argüição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento. (Acórdão CSRF/02-02.543, de 22/01/2007)

NULIDADES AUSÊNCIA DE MPF - A eventual irregularidade na emissão do MPF não induz a nulidade do ato jurídico praticado pelo auditor fiscal, pois o MPF é mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público. (Acórdão CSRF/02-02.898, de 28/01/2008, Relator Cons. Antônio Carlos Atulim. Na mesma linha o acórdão CSRF/02-02.899, de mesma data)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - O MPF é instrumento de controle administrativo, sendo que irregularidades nele contidas não podem ensejar a nulidade do

lançamento. (Acórdão 105-15.706, de 24/05/2006, Relator Cons. José Carlos Passuelo).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - O lançamento de ofício está vinculado à Lei. Assim, torna-se imperativo concluir que o MPF, ainda que regulado por Decreto do Chefe do Executivo, não se constitui em elemento indispensável para dar validade ao lançamento tributário. Portanto, não há como declarar nulidade, quer material quer formal, de lançamento tributário que atende aos requisitos do Art. 142 do Crédito Tributário Nacional (CTN), formalizado por autoridade legalmente competente e nos termos do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não no âmbito do processo de exigência tributária. (Acórdão 107-09.036, de 24/05/2007, Relator Cons. Luiz Martins Valero).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - IRREGULARIDADES. NÃO CONTAMINAÇÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. Não é o mesmo sequer pressuposto obrigatório para tal ato administrativo, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão 202-15.834, de 19/10/2004. Na mesma linha o Acórdão 202-15.833).

Rejeito, assim, por duplo fundamento, a preliminar de nulidade por alegadas irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal.

A seguir, a recorrente reclama da impossibilidade, por sua ótica, de exclusão retroativa do SIMPLES. Afirma que, ressalvadas as exceções do art. 106 do CTN, inaplicáveis ao caso concreto, a lei nunca poderia retroagir. Assim, conclui que “a quebra do sigilo bancário de relações ocorridas em época anterior à norma jurídica contrasta com o princípio da irretroatividade da lei ou não-retroprojeção”.

Como se vê, seus argumentos, apesar de se dirigirem inicialmente contra a exclusão do SIMPLES e dos efeitos retroativos desse ato, na verdade são contra a utilização retroativa da norma jurídica que permitiu o acesso do Fisco à movimentação bancária da recorrente e a subsequente apuração do excesso de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Trata-se, por certo, da controvérsia envolvendo a Lei nº 10.174/2001. Para analisar a matéria, necessário se faz breve retrospecto das alterações legislativas ocorridas, envolvendo essa lei e sua aplicação.

A Lei Federal nº 9.311, de 24/10/1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), disciplinou também a fiscalização e a utilização dos dados relativos à arrecadação dessa contribuição social em seu artigo 11, a seguir transcrito (grifo não consta do original):

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

§ 1º No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, bem como estabelecer obrigações acessórias

§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

§ 4º Na falta de informações ou insuficiência de dados necessários à apuração da contribuição, esta será determinada com base em elementos de que dispuser a fiscalização.

Posteriormente, outra Lei Federal, a de nº 10.174, de 09/01/2001, deu nova redação ao parágrafo 3º acima, que passou a vigorar da seguinte forma (grifo não consta do original):

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

Observa-se que a alteração passou a permitir à Receita Federal a utilização de informações decorrentes da fiscalização e arrecadação da CPMF com o fim de instauração de procedimento administrativo tendente à apuração de eventuais créditos tributários de outros tributos, como, por exemplo, o imposto sobre a renda. Em outras palavras, as informações da CPMF passaram a servir como parâmetro para a fiscalização de outros tributos.

De pronto, o órgão fiscalizador começou a utilizar tão valioso instrumento para procedimentos fiscais abrangendo os períodos ainda não atingidos pelo prazo decadencial, vale dizer, períodos anteriores à alteração legislativa introduzida pela citada Lei nº 10.174/2001. Seu entendimento foi de que se tratava de norma procedimental ou formal, de aplicabilidade imediata, nos termos do artigo 144, § 1º, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN). Sua aplicação se fez, na maior parte dos casos, de forma conjugada com as disposições do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, rigorosamente conforme ocorreu no presente caso.

Muitas foram as vozes que se levantaram contra a aplicação da Lei nº 10.174/2001 para apuração de crédito tributário referente a períodos anteriores à sua vigência, atribuindo-lhe conteúdo material e não meramente procedimental. Em assim sendo, não se aplicaria o disposto no art. 144, § 1º, do CTN, mas sim o art. 105 do mesmo diploma legal, o

qual veda a aplicação retroativa. Essas vozes se materializaram em ações judiciais, que foram, afinal, apreciadas pelo STJ.

A partir do início de 2004, aquela corte vem decidindo de forma reiterada, com o conteúdo a seguir transcrito (os grifos não constam do original):

[...]

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito tributário relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributo cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

O trecho transcrito é da ementa de acórdão prolatado pelo STJ no Recurso Especial nº 623.929-PR (DJ 30/08/2004). Com idêntico teor, acórdãos nos seguintes processos, entre muitos outros: RESP nº 498.354-SC (DJ 16/02/2004); RESP nº 506.232-PR (DJ 16/02/2004); RESP nº 576.304-PR (DJ 22/03/2004); RESP nº 608.274-PR (DJ 31/05/2004); RESP nº 617.092-PR (DJ 22/11/2004). Relator: Min. Luiz Fux.

Embora o foco da discussão no STJ tenha sido a possibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001, e não propriamente a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 (nem poderia ser, pois a competência para tal é deferida ao STF), o ponto 7 da ementa acima transcrita admite a aplicação conjunta dos dois dispositivos, sem qualquer restrição ou ressalva.

Exatamente esse é o meu entendimento: por se tratar de norma de caráter procedimental, a qual amplia os poderes de investigação das autoridades administrativas, a aplicação da Lei nº 10.174/2001 é imediata ao lançamento. De se observar que é outra a lei material que autoriza a presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Trata-se do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, com vigência a partir de 1997, que não está em questão aqui.

Sobre o assunto, cabe ainda mencionar o Acórdão CSRF 04-00108, de 22/09/2005, cuja ementa transcrevo abaixo, para bem ilustrar o entendimento já pacificado na esfera administrativa:

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é norma procedimental e por essa razão não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor.

Finalmente, a lançar a pá de cal sobre a matéria, é suficiente a transcrição da Súmula CARF nº 35:²

Súmula CARF Nº 35 – O art. 11, § 3º, da Lei Nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei Nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.

Diante do exposto, rejeito também essa preliminar.

No mérito, a recorrente retoma os argumentos trazidos na fase impugnatória, insurgindo-se contra o arbitramento para lançar o crédito tributário e criticando o uso de presunção, por absoluta ausência de valoração quantitativa e qualitativa.

Ainda, reitera os reclamos contra a presunção de omissão de receitas, seja porque não teria ficado comprovada a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, seja por não haver restado demonstrado acréscimo patrimonial. Reporta-se também à súmula 182 do extinto TFR.

Argumenta que para que determinado valor seja identificado como receita seria necessário que estivesse atrelado a um negócio jurídico de venda de mercadoria ou serviço, e que a receita bruta identificada pelo Fisco revelaria a presença de valores que nada têm a ver com receita para fins de arbitramento.

Como se vê, os argumentos acima podem ser resumidos a ataques a dois aspectos centrais do lançamento, a saber: (i) a apuração das receitas omitidas, por presunção legal, com base em depósitos bancários de origem não comprovada; e (ii) o arbitramento de seus lucros.

A acusação trata de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, a seguir transcrito:

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.

² As súmulas CARF constam da Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, publicada no DOU de 22/12/2009.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à recorrente. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja, a ocorrência de depósitos bancários de origem não comprovada. Não há dúvidas de que os depósitos efetivamente ocorreram. No entanto, regularmente intimada, a contribuinte poderia afastar a presunção de omissão de receitas, desde que apresentasse, nos termos da lei, documentação hábil e idônea que comprovasse, individualizadamente, a origem dos valores creditados em suas contas-correntes.

A obrigação de escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária e, ainda, de guardar todos os documentos e demais papéis que sirvam de base para a escrituração está prevista na legislação fiscal, e aplica-se, com pequenas variações, aos contribuintes tributados com base no lucro real, presumido ou optantes pelo SIMPLES.

O Fisco não descuidou de verificar se a movimentação bancária estaria escriturada e amparada documentalmente. À fl. 26 encontro o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, datado de 25/07/2006, mediante o qual a então fiscalizada foi intimada a apresentar, entre outros itens, o seguinte:

I – Comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a origem dos recursos creditados nas citadas contas-correntes, conforme discriminados no DEMONSTRATIVO DE VALORES CREDITADOS EM CONTA-CORRENTE (2001 A 2004) (anexo);

Diante da falta de atendimento, a solicitação foi reiterada, nos mesmos termos, no Termo de Reintimação Fiscal (fl. 58) de 23/08/2006.

A resposta da contribuinte foi veiculada como segue (fl. 60):

1- Os valores creditados conforme o demonstrativo em conta corrente no período de 2001 a 2004, não há como serem comprovado, através de documentos uma vez que os mesmos não foram lançados.

Ao descumprir a obrigação de escriturar, a interessada queda sem meios hábeis para comprovação da origem dos valores que transitaram por suas contas-correntes. Não tendo a interessada qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos, ficam por sua conta e risco as conseqüências de tal negligência. No caso, a conseqüência é a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos estritos termos da lei, conforme anteriormente mencionado.

A interessada protesta ainda que haveria vícios na identificação de sua receita bruta, mediante a inclusão de valores que se tratariam, na verdade, de empréstimos junto às instituições financeiras. Mas não aponta quais seriam esses valores entre aqueles tidos por depósitos sem comprovação de origem, muito menos junta documentos que comprovem suas alegações, as quais, por isso mesmo, não podem ser acolhidas.

Resta, afinal, claramente demonstrada a inaplicabilidade ao caso em tela da Súmula 182 do extinto TRF, o qual se refere a legislação pretérita àquela que embasou a presente autuação.

Corretamente apurada a omissão de receitas, há de se verificar a seguir de que modo deve ser apurado o tributo devido. No ano-calendário 2001, a contribuinte apresentou sua declaração de rendimentos pelo lucro real. Nos anos-calendário 2002, 2003 e 2004, optou pelo SIMPLES. Como regra geral, o lançamento deveria seguir a forma de apuração adotada pelo contribuinte. No entanto, no caso concreto, isso se revelou impossível, como se verá.

No que toca aos anos-calendário 2002, 2003 e 2004, o contribuinte foi excluído do regime simplificado de pagamentos³ de forma retroativa, a partir de 1º de janeiro de 2002, e não consta neste processo que tenha sido interposta manifestação de inconformidade contra o ato de exclusão, como lhe seria facultado. De se ressaltar o art. 16 da Lei nº 9.317/1996, que assim dispõe:

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

³ Processo Administrativo nº 13851.000989/2006-86, Ato Declaratório Executivo DRF/AQA nº 16, de 30/08/2006, publicado no DOU de 04/09/2006, cópia às fls. 353/354 desde processo.

A partir do ano-calendário 2002, pois, o contribuinte deveria apurar seu lucro por uma das três formas previstas na legislação de regência, a saber, o lucro real, presumido ou arbitrado. Desde logo, exclui-se o lucro presumido, por se tratar de forma de apuração que depende de opção tempestiva, o que não mais seria o caso. O lucro real seria então a regra, lembrando, ainda, que no ano-calendário anterior (2001) a DIPJ do contribuinte já adotava essa forma de apuração. No entanto, a apuração do lucro real exige a manutenção de escrituração completa, o que não foi atendido pelo contribuinte, apesar de a tanto intimado e reintimado.

No documento intitulado *Descrição dos Fatos* (fls. 552/558), o Auditor-Fiscal autuante descreve em detalhes os procedimentos, intimações, reintimações, e todas as oportunidades que foram dadas à então fiscalizada para que apresentasse os livros contábeis, inclusive os alertas para a determinação legal de arbitramento dos lucros, em caso de não apresentação, e me eximo de transcrevê-lo integralmente. Contento-me em registrar que, à fl. 26 encontro o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, datado de 25/07/2006, mediante o qual a então fiscalizada foi intimada a apresentar, entre outros itens, o seguinte:

II - Livros Diário e Razão relativos ao período de 01/01/2001 a 31/12/2001.

III) - Livro Caixa relativo ao período de 01/01/2002 a 31/12/2004;

IV) - Livro de Registro de Inventário relativo ao período de 01/01/2001 a 31/12/2004.

Diante da falta de atendimento, a solicitação foi reiterada no Termo de Reintimação Fiscal (fl. 58) de 23/08/2006, sendo então solicitados:

2-Livros Diário e Razão relativos ao período de 2001;

3-Livro de Registro de Inventário relativo ao período de 2001 a 2004;

4-Livro Caixa relativo ao período de 2002 a 2004 ou (livros Diário e Razão).

A resposta da contribuinte foi veiculada como segue (fl. 60):

2- Os Livros Diários e Relação (sic) referente ao período de 2001, também deixam de ser apresentados pois não foram escriturados, e não há como fazê-lo.

3- O Livro de Registro de Inventário relativo ao período de 2001 a 2004, também não foram escriturados e não há como fazê-lo.

4- O Livro Caixa relativo ao período de 2002 a 2004, (livros e razão), igualmente aos demais não pode ser apresentado pois não foi escriturado e não há como fazê-lo.

Diante disso, ao restar perfeitamente configurada a hipótese do inciso III do art. 530 do RIR/99, nenhum outro caminho restava ao Fisco senão o arbitramento dos lucros nos anos-calendário de 2001 a 2004.

Observo, ainda, que é a lei que, ao estabelecer os percentuais de arbitramento, assume que o lucro do contribuinte para fins tributáveis será o resultado da aplicação desses percentuais sobre a receita, e que o arbitramento somente é feito, como foi o caso, diante da impossibilidade da apuração do lucro real ou, em outras palavras, da confrontação entre receitas e custos/despesas, a revelar de modo mais acurado o acréscimo patrimonial e o lucro.

Em síntese, por todo o exposto, rejeito os argumentos da interessada contrários à apuração de suas receitas com base em presunção legal e ao arbitramento de seus lucros, e não faço reparos à decisão recorrida quanto a estes pontos.

A esta altura, devem ser apreciados os sete “*pontos importantes que tornam nulo o lançamento efetuado*”, relacionados pela recorrente como itens 7.1 a 7.7, às fls. 1114/1115 de seu recurso.

Os itens 7.1 e 7.2 se referem aos alegados vícios no Mandado de Procedimento Fiscal, matéria já tratada neste voto em sede de preliminares.

O item 7.3 se refere à apuração de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. A contribuinte alega que se os depósitos “*foram efetuados por meio de cheques não se pode falar em falta de origem, ou seja, bastaria apenas ao auditor requisitar ao banco as microfilmagem para saber exatamente a origem*”. Conforme anteriormente esclarecido, a presunção legal inverte o ônus da prova, ou seja, compete à interessada, e não ao Fisco, comprovar a origem dos valores creditados em suas contas bancárias, de tal forma a afastar a presunção de omissão de receitas.

No item 7.4 a contribuinte reclama que não teria sido analisada a “*realidade empresarial notória*” de que, em seu ramo de atividades (comércio de equipamentos de informática), as margens de lucro são reduzidas. Quanto a este ponto, se a interessada entende que opera com estreitas margens de lucro, caberia a ela apurar seus resultados com base no lucro real, confrontando receitas aos custos e despesas efetivamente incorridos e comprovados mediante documentação hábil e idônea e escrituração contábil completa. Se assim não procedeu, deve se submeter ao coeficiente de arbitramento, estipulado em lei, aplicável de forma geral à atividade comercial (9,6%), não cabendo ao Fisco qualquer análise ou procedimento em sentido diverso.

Nos itens 7.5 e 7.6 a interessada se queixa de que teria sido desprezada a existência, nos autos, de guias de recolhimento, e de que esses valores não teriam sido utilizados para promover os devidos abatimentos para apuração de base impositiva. Refere-se, ainda, à Tabela 5 e a 61 DARFs ignorados, “*fazendo com que se gerasse dois lançamentos para um único fato gerador*”.

Compulsando os autos, encontro, à fl. 591, a Tabela 5, referida pelo contribuinte, anexada à impugnação aos autos de infração originalmente lavrados. Encontro também, às fls. 596/620, diversas cópias de DARFs representativos de recolhimentos de PIS (código 8019, meses do ano-calendário 2001), COFINS (código 2172, meses do ano-calendário 2001) e SIMPLES (código 6106, meses dos anos-calendário 2002, 2003 e 2004).

No que tange aos pagamentos de PIS e COFINS, no ano-calendário 2001, é de se ressaltar que os autos de infração se restringiram à incidência sobre as receitas omitidas. Não houve lançamento sobre as receitas declaradas, sendo certo que os autos de infração complementares, que buscaram alcançar as receitas originalmente declaradas, se restringiram ao IRPJ e à CSLL. Desta forma, não vislumbro, aqui, “*dois lançamentos para um único fato gerador*”. Os pagamentos apontados pela recorrente se destinam a extinguir os créditos tributários correspondentes aos tributos declarados e não poderiam mesmo servir a reduzir os créditos tributários resultantes do lançamento de ofício sobre receitas omitidas.

A situação se afigura diferente no que toca aos pagamentos efetuados sob o código 6106 (SIMPLES) e, neste particular, não há como negar razão à recorrente. É que, à luz das disposições contidas no art. 3º da Lei nº 9.317/1996, a adesão ao SIMPLES implica pagamento unificado dos diversos tributos ali especificados, entre eles IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, objeto dos Autos de Infração aqui discutidos. Assim, em cada um dos pagamentos feitos sob o código do SIMPLES, há um percentual destinado a cada um dos referidos tributos, conforme dispõe o art. 23 da mencionada Lei nº 9.317/1996. Não se trata, como entendeu a Turma Julgadora em primeira instância, da compensação com valor indevidamente recolhido, mas de reduzir o valor lançado mediante a confrontação com valor devida e previamente recolhido.

Nesse sentido vinha decidindo o extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, cabendo destacar, a título exemplificativo, as seguintes decisões:

COMPENSAÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS – SIMPLES – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – Estando provado nos autos o recolhimento de tributo na modalidade de SIMPLES relativo aos mesmos períodos fiscalizados, há de ser reconhecido o direito do contribuinte em compensar os valores assim determinados, de acordo com cada rubrica de destinação, com os créditos tributários constituídos em lançamento de ofício. (Ac. 105-14.097, de 13/05/2003, DOU 07/07/2003, processo 10315.001145/2001-27, Rel. Cons. Álvaro Barros Barbosa Lima).

COMPENSAÇÃO – DARF/SIMPLES. Para fins de determinação dos valores a serem lançados de ofício, a autoridade fiscal deve, antes, promover a subtração dos eventuais pagamentos efetuados pelo contribuinte no Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES (Ac. 105-16.664, de 13/09/2007, processo 13362.000159/2004-07, Rel. Cons. Waldir Veiga Rocha. Com o mesmo teor e na mesma data o Ac. 105-16.665)

Este argumento, pelo exposto, merece acolhida para reconhecer à recorrente seu direito à redução dos valores lançados pelos montantes recolhidos 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 de lançamento (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) pelo art. 23 da Lei nº 9.317/1996.

No item 7.7 a recorrente se manifesta de forma pouco clara:

7.7 – O fisco reconhece que os livros não haviam sido escriturados, contudo, optou por considerar as contas correntes bancárias, sem observar que cometei com isso exagero, mormente, no ao desprezar que tais contas na realidade representavam o caixa da empresa;

De fato, os livros não foram escriturados, o que é reconhecido, não só pelo Fisco, mas pela própria contribuinte, e por esse motivo, corretamente, se procedeu ao arbitramento dos lucros. Também o Fisco considerou, sim, as contas correntes bancárias, e não havia como não considerá-las, desde que abrigavam movimentação financeira significativa e não contabilizada. A partir dessa movimentação, especificamente dos depósitos cujas origens não foram comprovadas, se materializou a presunção legal de omissão de receitas. A recorrente

afirma que “*tais contas na realidade representavam o caixa da empresa*”. Aqui, provavelmente, a expressão *caixa* deva ser compreendida em seu sentido mais amplo, representando as disponibilidades que, em outros casos, são referidas como *caixa/bancos*, por onde circulavam os recursos financeiros da contribuinte. Se assim é, carece de maiores esclarecimentos o “*exagero*” que teria sido cometido, em que consistiria ou que provas haveria nesse sentido. Nesse contexto, a alegação perde consistência e não pode ser considerada.

No que toca às multas de ofício aplicadas, a interessada apresenta duas linhas argumentativas. Na primeira delas, alega confisco, quebra da proporcionalidade e razoabilidade, além de violação ao princípio da capacidade contributiva.

Trata-se de questionamentos sobre alegadas violações de princípios constitucionais, cuja análise escapa à competência deste Conselho, vide Súmula CARF nº 2, abaixo transcrita⁴.

Súmula CARF Nº 2 – O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por outra vertente, a recorrente contesta especificamente a aplicação da multa qualificada de 150%, “*com base em alegação infundada de intuito de fraude*”.

Em primeira instância, a Turma Julgadora assim fundamentou sua decisão de manter a multa qualificada:

Nos presentes autos há um conjunto de elementos, extraídos do comportamento reiterado do contribuinte, que permite inferir um único resultado: seu evidente intuito doloso de praticar a evasão tributária ilícita. Isso se dá pela sistemática e contínua omissão de receitas declaradas junto a SRF, sem qualquer informação nas declarações correspondentes.

A omissão de receitas a que se refere o excerto acima é exatamente aquela que motivou o lançamento ora discutido. E, desde que se trata de receitas omitidas, por certo não constariam das declarações correspondentes. Ainda que se considere que as omissões ocorreram ao longo de quatro anos, é de se ressaltar que a apuração se deu por presunção legal, inexistindo prova direta do fato. E não encontro, aqui, elementos que permitam convicção acerca do dolo, como, por exemplo, a utilização de interpostas pessoas, a declaração de percentuais diminutos e pré-estabelecidos de receita, entre outros.

Diante disso, e à luz do que dispõe a Súmula CARF nº 25⁵, considero que a multa qualificada deva ser reduzida ao percentual de 75%.

Súmula CARF Nº 25 – 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.

Resta, afinal, examinar as alegações da recorrente sobre a ocorrência da decadência.

⁴ As súmulas CARF constam da Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, publicada no DOU de 22/12/2009

⁵ As súmulas CARF constam da Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, publicada no DOU de 22/12/2009

Entendo que a regra geral para a decadência é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Por outro lado, ao tratar das modalidades de lançamento, o mesmo Código estabelece regras específicas para o lançamento por homologação, em seu artigo 150, § 4º:

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

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Quanto aos tributos exigidos no presente processo, entendo submeterem-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário.

O critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. A regra do inciso I do art. 173 é aplicável aos tributos para os quais o lançamento deve preceder o pagamento. O exemplo clássico é o do IPTU, em que a Autoridade Tributária apura o valor devido, lança o tributo e notifica o sujeito passivo. Apenas então ocorre o pagamento. Se, por hipótese, o contribuinte se antecipa ao lançamento, calcula por sua conta o montante devido e faz o recolhimento antes mesmo de ser notificado, isto ocorre não por obrigação, mas por mera liberalidade, e o mecanismo previsto para apuração do tributo não se altera. O lançamento não deixa de ser de ofício, e não há também mudança no termo inicial para contagem do prazo decadencial.

O mesmo raciocínio se aplica aos tributos para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. É essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte e levada ao conhecimento do Fisco, que faz com que o lançamento seja por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento.

Em primeira instância, a Turma Julgadora entendeu que o dispositivo aplicável seria o inciso I do art. 173, por duplo fundamento. Em primeiro lugar, diante da presença do dolo e considerando-se a ressalva expressa ao final do § 4º do art. 150 do CTN. Esse fundamento já não existe mais, visto que a qualificação da multa foi afastada

anteriormente neste voto, exatamente por não restar claramente configurado o intuito doloso na conduta da contribuinte. Em segundo lugar, pela na ausência de pagamento⁶. Pelo anteriormente exposto, não sigo essa linha de pensamento e devo divergir, muito embora reconhecendo que há bons argumentos em seu favor.

Ainda, em primeira instância a Autoridade Julgadora, valendo-se do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, que estabelecia prazo decenal para a decadência das contribuições sociais de que tratava, negou a ocorrência da decadência para o PIS, a COFINS e a CSLL. Sobre a matéria, trago à colação o entendimento do Supremo Tribunal Federal, consubstanciado na Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. do dia 20/06/2008, com a seguinte redação:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Diante da manifestação definitiva e expressa da Corte Suprema e, ainda, à luz do art. 103-A da Constituição em vigor⁷ e do que dispõe o Decreto nº 2.346/1997, não se há de aplicar, em qualquer caso, o prazo decenal do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Assim, aos tributos aqui discutidos devem ser aplicadas as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, o que implica a necessidade de rever a decisão *a quo*. No ano-calendário 2001, o lançamento foi feito por períodos de apuração trimestrais, para o IRPJ e a CSLL. Consumando-se os fatos geradores tributários no último dia de cada trimestre civil, e tendo o lançamento ocorrido em 11/09/2006 (lançamento original, fl. 496), constato que a decadência atingiu os créditos tributários do IRPJ e da CSLL correspondentes aos dois primeiros trimestres de 2001. Já o lançamento complementar ocorreu em 18/05/2007 (AR à fl. 851), e a decadência alcançou os créditos tributários do IRPJ e CSLL por fatos geradores ocorridos até o primeiro trimestre de 2002.⁸

No que toca ao PIS e à COFINS, cujos fatos geradores são mensais, aplicando-se o mesmo raciocínio acima, chega-se à conclusão de que se operou a decadência para os fatos geradores ocorridos até o mês de agosto de 2001, inclusive.

Em conclusão, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, pelo acolhimento parcial do recurso voluntário para:

- a) Reconhecer a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários: (i) sobre fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos até o segundo trimestre de 2001 (lançamento original); (ii) sobre fatos geradores do IRPJ e CSLL ocorridos até o primeiro trimestre de 2002 (lançamento complementar); e (iii) sobre fatos geradores de PIS e COFINS ocorridos até o mês de agosto de 2001.

⁶ Esclareço que foram identificados nos autos pagamentos de PIS e COFINS no ano-calendário 2001. Nesse mesmo ano não foram identificados pagamentos de IRPJ e CSLL, em face do prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte. Nos anos calendário 2002, 2003 e 2003 foram identificados nos autos pagamentos sob o código de recolhimento do SIMPLES

⁷ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

⁸ Obs. Em primeira instância, já havia sido reconhecida a decadência para o lançamento complementar do IRPJ, até o terceiro trimestre de 2001.

- b) Reduzir a multa qualificada ao patamar de 75%.
- c) Reconhecer o direito da recorrente à redução dos valores lançados pelos montantes recolhidos 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 de lançamento (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) pelo art. 23 da Lei nº 9.317/1996.

Sala das Sessões, em 1 de setembro de 2010

WALDIR VEIGA ROCHA