

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

Processo nº 15983.000769/2007-63
Recurso nº 168.597 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.205 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente REINALDO DE VIVO & CIA LTDA.
Recorrida 4ª TURMA / DRJ SÃO PAULO-I / SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IRREGULARIDADES. INOCORRÊNCIA.

O MPF é instrumento de controle administrativo, sendo que eventuais irregularidades nele contidas não podem ensejar a nulidade do lançamento. Ademais, no caso concreto não foram constatadas as irregularidades alegadas.

NULIDADE. AGENTE INCOMPETENTE. INOCORRÊNCIA.

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

NULIDADE. INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES. INOCORRÊNCIA.

Não se há de acolher alegações genéricas de ilegalidades e inconstitucionalidades. Ademais, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

IRPJ. CSLL. ARBITRAMENTO DE LUCROS. MEDIDA EXTREMA.

O arbitramento dos lucros é medida extrema, que só deve ser adotada quando demonstrada a impossibilidade da apuração do lucro pela forma tempestivamente adotada pelo contribuinte, no caso, o lucro presumido. O fato de não constarem do Livro Caixa as receitas financeiras auferidas em operações de renda fixa e parcela significativa das notas fiscais emitidas confirma que as receitas correspondentes foram subtraídas à tributação, mas não enseja, de plano, a rejeição do Livro Caixa, nem obriga o contribuinte à apresentação da escrituração contábil completa. Nessas condições, o arbitramento se revela precipitado, e o lançamento deve ser desconstituído.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO COMPROVADO. DESCABIMENTO.

Deve ser reduzida a multa aplicada para o percentual de 75%, quando não restar comprovada nos autos a conduta dolosa do contribuinte, em especial pela informação à administração fazendária, mediante apresentação de DIPJ, da totalidade das receitas auferidas.

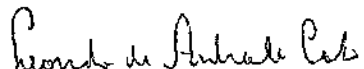
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade; acolher a arguição de decadência em relação ao PIS e COFINS para os fatos geradores ocorridos até setembro de 2002, inclusive e; no mérito, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência do IRPJ e da CSLL e reduzir ao percentual de 75% a multa de ofício sobre a exigência do PIS e da COFINS, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente


WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

EDITADO EM: 15 MAR 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Décio Lima Jardim, Rogério Garcia Peres, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

REINALDO DE VIVO & CIA LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-17.637, de 27/06/2008, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de autos de infração para constituição de créditos tributários do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ – fl. 07) e reflexos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL – fl. 14), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS – fl. 28) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS, fl. 21), por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2002. O total da exação alcança R\$ 369.143,48, aí incluídos multa de ofício de 150% e juros moratórios, conforme discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 06). A ciência do contribuinte se deu por via postal, em 31/10/2007 (Aviso de Recebimento à fl. 527).

As infrações apuradas pelo Fisco, descritas minuciosamente no Termo de Verificação Fiscal (fls. 515/526) foram, em apertada síntese:

(i) Divergências entre os valores dos tributos declarados em DCTF e aqueles que seriam efetivamente devidos, diante das receitas auferidas, obtidas pela fiscalização mediante cotejo com as Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas e escrituradas no Livro de Registro de Prestação de Serviços, além de informadas na DIPJ.

(ii) Não oferecimento à tributação dos rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa.

Constam ainda do mencionado Termo os fatos ocorridos durante a fiscalização, dos quais ressalto:

O contribuinte, optante pela tributação com base no lucro presumido, apresentou ao Fisco seu livro Caixa, no qual foram constatadas diferenças significativas entre as receitas ali escrituradas (a menor) e aquelas que constavam da DIPJ 2003. As diferenças se confirmaram quando da apresentação das notas fiscais emitidas e do Livro de Registro de Prestação de Serviços.

A fiscalização concluiu que o livro Caixa apresentado não representava toda a movimentação financeira da empresa, pelo que o contribuinte teria perdido a prerrogativa de escrituração com base no livro caixa, exclusivamente. Ato seguinte, o sujeito passivo foi intimado a apresentar sua escrituração contábil completa, nos termos da legislação comercial.

Apresentados os livros Diário e Razão, o Fisco passou ao seu exame. Os dois parágrafos a seguir transcritos (fl. 520) bem ilustram o apurado:

O resultado desses testes demonstrou que a empresa não reconheceu em sua escrita contábil as receitas financeiras (rendimentos com aplicações financeiras); o imposto de renda retido na fonte sobre tais receitas; as despesas com taxas e juros bancários; as retenções de contribuições para a seguridade social sobre as prestações

de seus serviços e outros lançamentos não menos importantes. A inexistência desses lançamentos e a falta de conta específica representativa de conta corrente bancária, na escrita contábil (Bancos c/movimento), deu indícios de que a conta "caixa" (fls. 409/422) poderia não representar a totalidade das movimentações financeiras da empresa.

Assim, a apuração da base de cálculo do imposto de renda, com base no lucro presumido, ficou prejudicada, pelo fato de a escrituração do fiscalizado ter revelado evidentes indícios de fraudes e conter vícios, erros ou deficiências que a tornou imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária. Diante disso, a apuração do imposto de renda passou a ser com base nas regras do lucro arbitrado (art. 530, inciso II, alínea "a", do RIR/99 – Decreto 3.000/99).

O arbitramento do lucro foi feito a partir da receita bruta conhecida pelos assentamentos do Livro Registro de Prestação de Serviços nº 02 e Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas. À base de cálculo foram acrescidos os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, conforme informados em DIRF pelo Banco Itaú S.A. As retenções do imposto de renda na fonte, bem assim os recolhimentos espontaneamente efetuados de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram considerados na apuração do montante de cada exação.

O Fisco entendeu que a conduta do contribuinte foi deliberada, no sentido de ocultar a ocorrência dos fatos geradores tributários, pelo que aplicou ao lançamento a multa qualificada de 150%. Foi considerado relevante o fato de que o livro Caixa registrou faturamento anual de R\$ 202.759,71, e que as DCTFs entregues se basearam nesse montante. Em contrapartida, as informações da DIPJ, as notas fiscais emitidas e escrituradas no Livro de Registro de Prestação de Serviços levaram a um faturamento anual de R\$ 1.004.910,97. O parágrafo a seguir transcrito (fl. 524) bem dá conta da conclusão da Autoridade Fiscal:

A manutenção, sob controle contábil paralelo, de fatos econômicos não devidamente contabilizados, levada a efeito por uma conduta reiterada, no transcorrer do ano calendário de 2002, compõe um quadro no qual revela o intuito doloso da contribuinte, haja vista a existência de uma atitude com o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições.

Cientificado das exigências e com elas irrisignado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 531/573), com argumentos que foram assim resumidos pelo diligente relator do processo em primeira instância:

03.01. o lançamento deve ser anulado de pronto, face aos vícios de que padece, desde seu nascedouro. Viola direitos básicos do contribuinte e nega vigência a preceitos constitucionais basilares, entre eles o de pleno direito à defesa e ao devido processo legal. Além de que, **a infração relativa ao pagamento de imposto inexistente.**

03.02. Por **preliminar**, prega pela nulidade do lançamento, por violar legislação de regência, quais sejam as Portarias SRF 1265/99 e 3007/01. A inércia verificada na condução do presente é corroborada pelas sucessivas prorrogações do MPF respectivo;

03.02.01. e tal determinação, por experimentar decurso de prazo, extinguiu-se, na forma do art. 15, II, da Portaria SRF 3007/01. E, muito embora exista a possibilidade de emissão de MPF substitutivo, também previsto pelo mencionado Ato (art. 16), é vedada a indicação do mesmo AFRE, como ocorrido. E, não só foi mantido o mesmo Auditor, violando dispositivos da citada Portaria, como concluiu seus trabalhos, atuando a Impugnante;



03.02.01.01. além de que, a conclusão do MPF respectivo ocorreu fora de seu prazo de validade, que era em 30/10/2007 (pela última prorrogação datada de 31/08/2007), enquanto que seu término deu-se em 31/10/2007. Dessa forma, maculados o procedimento administrativo, bem como as instruções que o normatizam, requer a nulidade do lançamento.

03.03. Também **liminarmente**, diz que o Auto de Infração não pode subsistir, em razão de o autuante não ser Contador habilitado regularmente junto ao CRC/SP. Isto, em razão de que a auditoria é tarefa privativa daquele profissional, habilitado e, em dia para com o Conselho respectivo. O exercício de tais atividades privativas, por pessoas não habilitadas, fere o princípio da reserva legal (CF/88, art. 5º, incisos II e XIII), além de lei federal que regulamenta a profissão;

03.03.01. como consequência da incapacidade jurídica do agente, seu trabalho resta sem eficácia administrativa e sem validade jurídica (arts. 82 e 145-V, do Código Civil). Compete, portanto, à Administração, retirar os atos que forem praticados por seus agentes, contra a lei ou que contenham ilegalidade. Assim procedendo, a Fazenda Pública não adquire direito, bem como não obriga o contribuinte. No caso presente, o autuante, por não ser Contador, não tem poderes para elaborar Auto de Infração, em desrespeito às normas pertinentes.

03.04. Fala, ainda em sede de **preliminares**, ser inconstitucional e ilegal o lançamento, visto chocar-se contra o princípio da legalidade estrita, ou tipicidade fechada. É que a imposição tributária só se pode dar através de procedimento especificamente delineado e absolutamente fiel (sic) ao fato gerador da obrigação tributária.;

03.04.01. as divergências entre as declarações (espontâneas) do contribuinte não podem ser consideradas, a priori, como demandantes do arbitramento, nem ser a absurda base de cálculo sobre a nota seca (de sub-empreitada, pasme-se) parâmetro para incidência do IRPJ. Até porque, há que ser levada em conta que a receita líquida tributável pelo IRPJ tem necessariamente de considerar as deduções e abatimentos a que o contribuinte faz jus;

03.04.02. não se pode querer transformar em fato gerador do tributo, o mero desatendimento a intimações para apresentação de livro caixa. Assim como, lançar tributo com base em sinais exteriores de riqueza, cuja aferição depende de critérios absolutamente subjetivos, **não descritos tipicamente** em lugar algum, pelo que o procedimento não se adequa ao princípio da legalidade estrita já citado.

04. Já, em relação ao **mérito**, a interessada pugna no sentido de que o arbitramento (ou lançamento???) com base, apenas, nas notas fiscais de prestação de serviços, não deve prevalecer, visto que tais documentos não são fato gerador do IRPJ. Além de que, as informações relacionadas à sua movimentação, que poderiam demonstrar aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, não foram utilizadas, para que se realizasse uma investigação mais profunda, antes de proceder-se ao arbitramento. E a fiscalização dispunha de instrumentos para trazer tais dados aos autos, como a RMF, já permitida em relação ao ano-calendário de 2002, de maneira a que fosse dispensado o arbitramento;

04.01. as ilegalidades prosseguem, visto que uma base de cálculo de (sic) considera mais de 40% do valor da nota é de todo absurdo, principalmente se de serviço de sub-empreitada de mão de obra, que para fins de comparação apenas, na seara previdenciária, tem como parâmetro de custo de folha outros 40% do valor da nota!!!



04.02. Além do que, há que se falar no aspecto punitivo da multa de 150% aplicada sobre fatos geradores objeto de declaração espontânea errônea em DCTF, mas correta na DIPJ, demonstrando claramente erro, equívoco, confusão, mas nunca dolo de subtração ou sonegação, pois quem deles se incumbe declara a menor em todos os formulários, e procura não errar para não despertar suspeitas. E essa espontaneidade referente à DIPJ (que consolida o exercício e as provisórias declarações trimestrais) elidiria até mesmo a multa, daí porque incabível multa confiscatória sobre os valores objeto de declaração em DIPJ!. É o que diz a jurisprudência trazida;

04.02.01. como, por igual, descabida a multa sobre a totalidade dos valores, inclusive aqueles retidos à previdência e ao município, sendo que na remota hipótese de validade do procedimento fiscal deveria a multa incidir apenas sobre os depósitos sem origem. É o que se extrai da leitura do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

04.03. Outro aspecto tratado pela defesa diz respeito a que os fatos geradores apontados como ocorridos até 31/10/2002, devem ser desconsiderados, visto alcançados pela decadência. Isto porque o prazo para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador respectivo;

04.03.01. em casos como o presente, de declaração pura, e principalmente levando-se em linha de conta a desconstituição da declaração do contribuinte e o abstruso arbitramento em cima de notas fiscais, o termo inicial do prazo é a ocorrência do fato gerador, ou seja, a aquisição da disponibilidade econômica.

04.04. Requer, ao fim, a apreciação e manifestação, devidamente fundamentadas, sobre a íntegra de sua defesa, declarando nulo, por seus vícios, o lançamento ou, em hipótese remota, sejam escoimados os valores relativos aos fatos geradores ocorridos até outubro/2002.

A 4ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-17.637, de 27/06/2008 (fls. 582/599), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2002, 30/06/2002, 30/09/2002, 31/12/2002

PRELIMINAR. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente serão considerados como nulos, aqueles atos em que presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelo art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/1972. Ausentes, não há que se falar em nulidade do lançamento. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO POR AGENTE COMPETENTE. DESNECESSIDADE DE SER CONTADOR. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de Contador. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE DE LEIS E/OU DISPOSITIVOS LEGAIS. NÃO APRECIÇÃO. Descabe à instância administrativa a apreciação de alegações no sentido de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de leis e/ou dispositivos legais, competência essa exclusiva do Poder Judiciário.



MÉRITO. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO. LIVROS CAIXA, DIÁRIO E RAZÃO COM INCORREÇÕES. ARBITRAMENTO DO LUCRO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. Sendo o contribuinte optante pelo lucro presumido, deverá manter, alternativamente, ou escrituração regular segundo as leis comerciais ou, livro Caixa, onde escriturada toda a sua movimentação, inclusive financeira. Ainda que apresentados tais elementos, os mesmos trazem uma série de incorreções a não lhes atribuir a devida credibilidade. Deve a apuração se dar segundo os critérios definidos em lei, mediante o arbitramento do lucro. Em se apurando a receita bruta do contribuinte, esta servirá como base de cálculo ao referido arbitramento. Correto o método utilizado pelo autuante.

DIVERGÊNCIAS ENTRE OS VALORES DOS TRIBUTOS DECLARADOS EM DCTF E AQUELES QUE DEVERIAM REALMENTE O SER, FACE ÀQUELES CONSTANTES DE DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS. OMISSÃO DE RECEITAS. DOLO. Correta a exigência, quando apuradas divergências entre os valores dos tributos declarados em DCTFs, e aqueles efetivamente devidos, apurados mediante o confronto das importâncias constantes das Notas Fiscais de Serviços emitidas pelo contribuinte, tratadas como omissão de receitas. A prática sistemática de tal procedimento caracteriza a intenção do contribuinte em eximir-se dos recolhimentos, integrais, dos tributos pelos quais é responsável.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. DOLO. CORREÇÃO. Correta a exigência da multa de ofício, em percentual agravado, face o procedimento, doloso, adotado pelo contribuinte.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. O procedimento, doloso, abraçado pelo contribuinte, faz deslocar o início da contagem do prazo decadencial, para aquele previsto pelo art. 173 do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. COFINS. PIS. Por decorrerem dos mesmos motivos de fato e de direito, que levaram à exigência do IRPJ, igual destino deverão ter os dele reflexos.

Ciente da decisão de primeira instância em 11/08/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 612, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 09/09/2008 conforme carimbo de recepção à folha 613.

No recurso interposto (fls. 614/622), reitera, nos mesmos termos, os argumentos trazidos em sede de impugnação.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Passo a apreciar as nulidades suscitadas em preliminares.

Não merece acolhida a alegação de nulidade por descumprimento da legislação de regência do Mandado de Procedimento Fiscal, a saber, as Portarias SRF nº 1.265/99 e nº 3.007/01.

Ao contrário do que afirma a recorrente, encontro nos autos (fls. 01/05) os MPFs emitidos e cientificados ao sujeito passivo, bem assim o demonstrativo das prorrogações levadas a efeito eletronicamente, informação também disponível ao contribuinte pela internet, mediante o uso do código que lhe foi comunicado. Não verifico interrupção na validade dos mandados, que pudesse conduzir ao impedimento do Auditor-Fiscal Adriano Ferrari de continuar a conduzir os trabalhos de fiscalização.

Ademais, ainda que irregularidade houvesse, o que admito apenas para fins de argumentação, é jurisprudência assente no extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais 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. Os acórdãos cujas ementas transcrevo a seguir bem ilustram essa linha de entendimento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. Descabe a arguição 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).

Acerca da competência para o lançamento, é de se destacar a Lei nº 2.354/1954, art. 7º; o Decreto-Lei nº 2.225/1985; e a Lei nº 10.593/2002, artigos 5º e 6º, com as modificações legislativas supervenientes. Não se há de admitir, pois, que atos infralegais, a exemplo de Portarias, possam reduzir ou limitar a competência deferida por lei aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.

E exatamente por essa competência ter base legal é que se há de rejeitar a segunda preliminar argüida, de nulidade por terem sido lavrados os autos por pessoa não habilitada como Contador pelo CRC/SP. Não há necessidade de maiores considerações sobre a matéria, cabendo tão somente invocar a súmula nº 8 do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, sucedido funcionalmente por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e ainda aplicável por força do § 4º do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009:

Súmula 1ºCC nº 8: O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Melhor sorte não assiste às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade. Além de genéricas, tais alegações esbarram na súmula nº 2 do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes:

Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Rejeitadas as preliminares, passo a examinar as razões de mérito trazidas pela recorrente, diga-se de passagem, bastante confusas. Entretanto, de sua argumentação, pode-se

extrair sua irresignação com o arbitramento de seu lucro. Entende a recorrente que o Fisco disporia de meios para dar aprofundamento às investigações antes de proceder ao arbitramento, de tal sorte que este pudesse mesmo vir a ser dispensado. Assim, devem ser examinadas as circunstâncias fáticas que levaram a fiscalização ao arbitramento do lucro, e se tais circunstâncias se amoldam às disposições legais pertinentes.

Compulsando os autos, constato que, no ano-calendário 2002, o contribuinte optou pela tributação com base no lucro presumido, fato incontroverso. Desta forma, deveria cumprir o estabelecido pelo art. 527 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

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

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

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

De se observar que a escrituração obrigatória é a contábil completa, nos termos da legislação comercial, admitida, alternativamente, a escrituração do Livro Caixa, desde que inclua toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Do exame dos autos, depreende-se que o contribuinte havia escolhido, inicialmente, a alternativa prevista em lei, ou seja, escriturou o Livro Caixa. No entanto, nesse livro foram escrituradas receitas a menor, em relação às Notas Fiscais emitidas e registradas no Livro de Registro de Serviços Prestados. Também não incluíam as receitas financeiras auferidas em aplicações financeiras de renda fixa, pelo que se depreende que a movimentação bancária não estaria ali consignada.

Feitas essas constatações, entendeu o Fisco que o contribuinte teria perdido a prerrogativa de escrituração pelo livro Caixa, e passou a intimá-lo para apresentar a escrituração contábil completa. Dos sucessivos pedidos de prorrogação, pode-se depreender que a empresa não possuía esses livros, vindo a elaborá-los para atendimento à exigência do Fisco. Finalmente, foram apresentados os Livros Diário e Razão em 27/09/2007. Embora ali já estivesse contabilizada a totalidade das notas fiscais emitidas, também nesses livros foram encontrados os erros e divergências descritos no relatório que antecede a este voto, pelo que entendeu o Fisco não existir outro caminho senão também desconsiderá-los e arbitrar o lucro da então fiscalizada.

Entendo que o Fisco se precipitou ao desconsiderar a escrita do contribuinte. Verificadas irregularidades na escrituração do Livro Caixa, deveria ter sido dada a

oportunidade ao contribuinte de refazê-lo, e não obrigá-lo à apresentação dos Livros Diário e Razão. Quando muito, o Livro Razão apresentado posteriormente poderia ter sido examinado pelo Fisco como uma espécie de “*Livro Caixa ampliado*”, com o que as irregularidades contábeis nele apuradas seriam bastante mitigadas.

Ressalto também a seguinte afirmação do Fisco, no Termo de Verificação Fiscal à fl. 520 (grifos não constam do original): “... a falta de conta específica representativa de conta corrente bancária, na escrita contábil (Bancos c/movimento), deu indícios de que a conta ‘caixa’ (fls. 409/422) poderia não representar a totalidade das movimentações financeiras da empresa”. Entretanto, mesmo diante desses indícios, a fiscalização não intimou o contribuinte a apresentar os extratos de suas contas-correntes bancárias de tal forma que, mediante seu cotejo com a escrituração, pudesse confirmar ou não os indícios levantados.

Observe-se que, àquela altura da fiscalização, já se encontravam disponíveis todos os elementos necessários para o lançamento e comprovação das receitas omitidas, quais sejam, as notas fiscais emitidas e escrituradas no Livro de Registro de Serviços Prestados e as informações prestadas em DIRF pela instituição financeira, acerca dos rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa. Se essas receitas não se encontravam escrituradas no Livro Caixa, isso vem apenas reforçar que foram omitidas, para fins de tributação. Mas não vejo justificativa para que se abandonasse o lucro presumido, forma de tributação pela qual o contribuinte tempestivamente optou, e se passasse ao arbitramento do lucro.

É nesse sentido que deve ser compreendida a reiterada jurisprudência dos extintos Primeiro Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais, de que o arbitramento é medida extrema, e somente deve ser levado a efeito após esgotados todos os meios possíveis para apuração do lucro de acordo com a forma previamente adotada pelo contribuinte, seja o lucro real ou, como no caso sob exame, o lucro presumido.

Pelo exposto, concluo que devem ser integralmente afastadas as exigências de IRPJ e CSLL, feitas com base no lucro arbitrado.

O raciocínio acima desenvolvido não se aplica aos lançamentos de PIS e COFINS, pelo que os argumentos de defesa devem continuar a ser apreciados.

Observe que o contribuinte não nega as receitas auferidas, consubstanciadas nas notas fiscais emitidas e escrituradas no Livro de Registro de Serviços Prestados, nem as receitas de aplicações financeiras, conforme informadas à Administração Tributária em DIRF pela instituição financeira. Assim, tenho por incontroversas as diferenças apontadas entre os valores apurados pelo Fisco e aqueles declarados em DCTF e pagos, pelo que o lançamento, sob este aspecto, deve subsistir.

No que toca à multa qualificada de 150%, vejo que também aqui andou mal o Fisco. O enquadramento legal para a cominação da penalidade foi o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, que reproduzo abaixo, com a redação vigente à época do lançamento:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo



de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Havia, então, o percentual de 150%, aplicável como exceção somente às situações em que fosse observado o evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964; e o percentual de 75%, aplicável às demais situações. Posteriormente, a redação do art. 44 veio a ser modificada, passando a constar como segue:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

De particular interesse para o deslinde da situação sob análise são os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, acima referidos:

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 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 arts. 71 e 72.

Ora, não consigo encaixar a conduta da recorrente no tipo legal. Ressalto que, apesar de não ter escriturado a totalidade de suas notas fiscais no livro Caixa, nem as receitas financeiras auferidas, e de ter calculado os tributos devidos, informados em DCTF, com base nesses valores reduzidos, a contribuinte apresentou espontaneamente DIPJ na qual constava a

totalidade das receitas. Muito embora a DIPJ tenha caráter meramente informativo, não constituindo confissão de dívida, é certo que a Administração Tributária teve conhecimento prévio à instauração do procedimento fiscal, por iniciativa do próprio sujeito passivo, de que receitas haviam sido auferidas em montante superior ao que constava da DCTF. Assim, não vejo de que forma se possa imputar à recorrente a conduta dolosa de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador tributário.

Concluo, pois, que a multa de ofício deve ser reduzida para 75%.

Resta, finalmente, apreciar as alegações acerca da decadência.

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 ao PIS e à COFINS, exigidos no presente processo e ainda em discussão, entendo submeterem-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário.

Entendem alguns que a regra de contagem estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN não trata de decadência, mas tão-somente de constituição e extinção do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação tácita. E mais, que a decadência se refere sempre ao lançamento de ofício, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo normalmente está sujeito. Por esse raciocínio, a decadência seria regida pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Com a devida vênia dos que compartilham desse pensamento, entendo que as regras de decadência aplicáveis devem seguir a sistemática de apuração de cada 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, e a atividade exercida pelo contribuinte, que faz com que o lançamento seja por homologação, e não a presença ou ausência de pagamento. É precisamente o caso dos tributos exigidos no presente processo.

De se observar, ainda, que tendo sido afastada a qualificação da multa, por falta de comprovação do intuito doloso, não se há de cogitar o retorno à regra geral do art. 173, inciso I.

Estabelecido, como foi, que o termo inicial para contagem do prazo decadencial deve ser a ocorrência do fato gerador do tributo, o próximo passo deve ser questionar quando teria ocorrido esse fato gerador. Para o PIS e a COFINS, os fatos geradores são mensais, encerrando-se no último dia de cada mês. Tendo o lançamento sido cientificado ao sujeito passivo em 31/10/2007 (fl. 527), concluo que foram atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até setembro/2002, inclusive.

Em conclusão, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar integralmente as exigências de IRPJ e CSLL, reduzir a multa ao patamar de 75% e reconhecer a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento do PIS e da COFINS por fatos geradores ocorridos até o mês de setembro/2002.


WALDIR VEIGA ROCHA