



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

Processo n° 16095.000620/2010-57
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.666 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria Auto de Infração do IRPJ e Reflexos
Recorrentes BRAZILIAN COLOR INDUSTRIA DE TINTAS E VERNIZES LTDA e FAZENDA NACIONAL
BRAZILIAN COLOR INDUSTRIA DE TINTAS E VERNIZES LTDA e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

RECURSO DE OFÍCIO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA COM BASE EM DEPÓSITO BANCÁRIO. DECISÃO DA DRJ QUE EXCLUI OS VALORES CORRESPONDENTES À TRANSFERÊNCIA ENTRE CONTAS DE MESMA TITULARIDADE, CHEQUES DEVOLVIDOS E RECURSOS JÁ TRIBUTADOS. CORREÇÃO DA DECISÃO. RECURSO IMPROVIDO.

Não se inclui na base de cálculo correspondente à presunção de omissão de receita caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada os valores correspondentes a cheques devolvidos, transferência entre contas da mesma titularidade e as quantias já oferecidas à tributação. Decisão da DRJ confirmada por seus próprios fundamentos. Recurso de ofício a que se nega provimento.

DIREITOS FUNDAMENTAIS. FUNDAMENTO DE VALIDADE NA CONSTITUIÇÃO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA PARA EXAME DA MATÉRIA QUE A CONSTITUIÇÃO RESERVOU AO JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DO PODER EXECUTIVO INVOCAR TAL ATRIBUIÇÃO PARA SI. APLICAÇÃO DA SÚMULA 02 DO CARF.

O Poder Judiciário, no exercício de sua competência, pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional. Todavia, tal prerrogativa, com exceção do disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, não se estende aos órgãos da Administração.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E JUROS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO

**REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS
CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Moises Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que votaram por dar provimento parcial para acatar a dedução do PIS e da Cofins lançados de ofício na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Inicialmente, para evitar omissões ou equívocos quanto à eventual análise de possíveis questões relacionadas à decadência e à tempestividade do recurso, registro que o caso diz respeito a lançamento de crédito tributário correspondente ao ano-calendário de 2006, sendo que o auto de infração está às fls. 797 e seguintes, acompanhado do termo de verificação fiscal de fls. 788/791. A notificação deu-se em 30/11/2010 (fl. 758), com impugnação às fls. 832/869 e julgamento pela DRJ por meio do acórdão de fls. 4868/4906, do qual a parte interessada foi intimado em 11/04/2011 e apresentou o recurso de fls. 4972/5004, protocolizado em 11/05/2011, o que quer dizer que observou o prazo recursal de que trata 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

A empresa autuada é tributada com base no Lucro Real com Apuração Trimestral e a autuação está a exigir IRPJ, CLSS, PIS, COFINS, em face das infrações abaixo indicadas:

001 - Omissão de receitas Depósitos bancários não contabilizados

Fato gerador	Valor Tributável ou imposto	Multa
31/03/2006	5.273.335,80	75%
30/06/2006	4.526.646,27	75%
30/09/2006	4.052.280,76	75%
31/12/2006	3.499.338,78	75%

002 - Omissão de receitas caracterizada pelo Lançamento no Livro Registro de Saídas sem a Devida informação na DIPJ

Fato gerador	Valor Tributável ou imposto	Multa
31/03/2006	507.528,62	75%
30/06/2006	670.464,18	75%
30/09/2006	590.941,30	75%
31/12/2006	590.499,20	75%

Inconformado com o Auto de infração lavrado contra si, a empresa Brazilian Color Industria De Tintas E Vernizes Ltda, apresenta impugnação aduzindo os seguintes argumentos preliminares: (i) Nulidade da autuação calcada em equívoco do Mandado de Procedimento Fiscal; (ii) Expedição indevida de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF); (iii) Impossibilidade do arbitramento sobre depósito da Recorrente; (iv) Ausência de Motivação, Falta de Tipificação e Cerceamento de Defesa; e da (v) Impossibilidade de quebra de sigilo da Recorrente ante a inconstitucionalidade declarada do artigo 6 da Lei Complementar nº 105/2001.

Quanto ao mérito alegou a ilicitude dos depósitos bancários obtidos mediante quebra ilegal do financeiro da Recorrente; a impossibilidade de presunção acerca do arbitramento realizado; a ausência de presunção de omissão da receita; e a existência de valores

que não configuram receita, como a transferência entre contas da Recorrente, cheques devolvidos, transferência de crédito acumulado de ICMS e notas fiscais emitidas pela Recorrente que não configuram faturamento, além de despesas incorridas pela Recorrente, que deveriam ser incluídas na apuração mas não levadas em conta pela Autoridade Fazendária.

Por fim, a Recorrente defendeu que se eventualmente estiver obrigada a efetuar recolhimento adicional de IRPJ e CSLL, PIS e COFINS, o cálculo do IRPJ e da CSLL deve obrigatoriamente levar em conta o PIS e a COFINS como despesas dedutíveis na apuração das respectivas base de cálculo, procedimento este que não foi adotado pela Autoridade Fazendária.

O acórdão da DRJ Campinas julgou parcialmente procedente a Impugnação, afastando totalmente as preliminares especialmente relacionadas à quebra de sigilo bancário.

No mérito, apenas reconheceu que meras transferências entre contas, cheques devolvidos e transferência de crédito de ICMS nunca poderiam configurar receita presumida, decidindo pela exclusão destas do Auto de Infração.

O acórdão da DRJ recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações introduzida pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 375, de 2001.

Intimada da decisão da DRJ, a parte interessada apresentou o recurso de fls. 4972/5004, em que repisa os argumentos articulados quando da impugnação, fazendo juntar aos autos cópia do acórdão do RE 389.808, que possui a seguinte ementa:

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. *Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal.*

SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. *Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.*

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, relator

Nos termos do artigo 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, nos casos em que exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício. No caso concreto, diante do montante exonerado pela DRJ, merece ser conhecido o recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário o mesmo está previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, é tempestivo, encontra-se devidamente fundamentado e foi interposto por parte legítima que pretende ver a decisão da DRJ reformada. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Passo a apreciar os recursos, iniciando pela remessa de ofício

Do Recurso de Ofício

Trata-se de exigência de crédito tributário apurado dos depósitos bancários creditados nas contas correntes da fiscalizada em que a decisão da DRJ, com base nos fundamentos abaixo transcritos, excluiu da base de cálculo as transferências entre contas correntes de mesma titularidade no valor de R\$2.335.000,00; cheques devolvidos, no montante de R\$1.847.480,54 e a diferença entre valores registrados na DIPJ/2007 e Livro Registro Saídas de Mercadorias, no valor de R\$2.359.433,30.

Diz a decisão recorrida, de ofício:

“(...) os cálculos efetivados pela fiscalização merecem ser revisados, à vista das argumentações da contribuinte, em relação a alguns aspectos do lançamento.

Nesse sentido, a primeira colocação da autuada diz respeito às transferências de recursos entre contas-correntes de sua titularidade, argumentando que a fiscalização não as teria excluído dos depósitos bancários.

Analisando-se as relações fornecidas pela interessada (fls. 3.163/3.165), verifica-se caber razão parcial à impugnante.

De todos os depósitos e créditos listados, conferindo-se os diversos extratos envolvidos (Banco Itaú, Real e Brasil), constam diversas importâncias, que devem ser desconsideradas do montante dos depósitos, porquanto configuram, de fato, transferências entre contas-correntes de mesma titularidade, comprovadas pela existência de débito em uma instituição financeira e crédito em outra, além de alguns documentos comprobatórios apresentados, bem como histórico de alguns lançamentos.

Os demonstrativos a seguir transcritos evidenciam o total por Banco a ser desconsiderado nos lançamentos, destacando-se que as parcelas não contempladas (da relação da contribuinte) tiveram como motivação a falta de correspondência dos lançamentos em outra instituição financeira, ou o fato de não constarem da relação feita pela fiscalização, que já não as computou, essas em grande maioria.

(...)

Transferências entre contas correntes - totalização	
Banco Itau	305.000,00
Banco Real	170.000,00
Banco do Brasil	1.860.000,00
Total	2.335.000,00

Esse montante de R\$2.335.000,00 será, portanto, excluído das bases de cálculo dos impostos e contribuições, por não representar omissão de receitas, por presunção legal, visto estar comprovado se tratar de transferência de fundos entre instituições financeiras.

O próximo tópico desenvolvido pela contribuinte tem a ver com a questão dos cheques depositados em suas contas-correntes e, posteriormente, devolvidos pelo Serviço de Compensação do Banco Central.

Embora não se possa desconsiderar que os documentos em questão foram emitidos em transações comerciais, representando, quando depositados, receitas de vendas por presunção legal, deve-se levar em conta que, em condições normais, os cheques são novamente depositados, após o prazo legal previsto em casos de devolução.

Dada a impossibilidade de se identificar essas operações, quer dizer, se determinados cheques devolvidos constam de depósitos futuros, é praxe da fiscalização já expurgar dos depósitos bancários o valor representado pelos aludidos documentos, o que não aconteceu no caso presente.

Em razão de a contribuinte não ter feito a relação desses cheques devolvidos, elaborando apenas uma relação contendo o total mensal, não foi possível cotejar os valores, como realizado na questão das transferências interbancárias.

Mesmo assim, consulta aos extratos permitiu identificar os cheques devolvidos, ao longo do ano-calendário de 2006, perfazendo o montante de R\$1.847.480,54, conforme demonstrativo constante ao final do presente acórdão.

Tal cifra é superior à apurada pela contribuinte, no importe de R\$1.804.275,71, muito embora não se tenha considerado, no levantamento ora efetivado, as devoluções de cheques constantes dos extratos no primeiro dia útil do ano, tendo-se em conta que, pela sistemática da compensação de cheques, os valores se referem a depósitos efetuados no dia ou dias anteriores, fora do ano-calendário de 2006.

A contribuinte poderá conferir a relação dos cheques devolvidos, pela relação anexada ao final do acórdão, como já dito, sendo o total assim distribuído:

(...)

Esse valor de R\$1.847.480,54 será, também, desconsiderado da autuação fiscal, para o cálculo de todos os tributos e contribuições.

A questão seguinte se refere à autuação que teria se efetivado com a utilização dos dados registrados no Livro de Registro de Saída de Mercadorias.

A fiscalização elaborou a seguinte planilha, inserta no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, relativa aos depósitos e créditos bancários:

(...)

O valor apurado, de R\$49.462.959,74, constitui, portanto, o total da movimentação financeira a crédito, levantado pela fiscalização.

Considerando-se que a contribuinte registrou rendimentos na DIPJ/2007, bem como exibiu o Livro de Registro de Saída de Mercadorias, apurou-se a omissão de receitas, na forma do demonstrativo abaixo:

RECEITA	REGISTRO DE SAÍDAS		(B)REGISTRO	(A)TOTAL
TRIMESTRAL	VALORES		DE SAÍDAS-DIPJ	REGISTRO DE
DIPJ	MENSAL	TRIMESTRAL	TRIMESTRAL	SAÍDAS- MENSAL
	2.649.163,02			1.479.994,86
	2.306.782,40			1.263.183,27
7.475.946,49	3.027.529,69	7.983.475,11	507.528,62	2.530.157,67
	2.845.435,95			1.112.561,45
	2.418.563,50			2.182.334,46
7.777.687,64	3.184.152,37	8.448.151,82	670.464,18	1.231.750,36
	2.641.662,70			1.190.691,59
	2.885.603,23			1.444.917,89
7.416.251,98	2.479.927,35	8.007.193,28	590.941,30	1.416.671,28
	2.352.427,58			1.912.076,78
	2.709.380,94			1.079.723,98
7.082.038,72	2.610.729,40	7.672.537,92	590.499,20	507.538,02
29.751.924,83	32.111.358,13	32.111.358,13	2.359.433,30	17.351.601,62

A fiscalização procedeu, então, à seguinte operação matemática: para se apurar a omissão de receita em cada período, tomou-se o total mensal dos depósitos bancários, dele subtraindo o valor registrado em cada mês, no Livro Registro de Saída de Mercadorias:

Assim:

R\$4.129.157,88 menos R\$2.649.163,02 = R\$1.479.994,86 (janeiro)

R\$3.569.965,67 menos R\$2.306.782,40 = R\$1.263.183,27 (fevereiro) e

R\$5.557.687,36 menos R\$3.027.529,69 = R\$2.530.157,67 (março).

Assim, foi feito para todos os meses do ano-calendário.

Para os meses de fechamento dos trimestres, apurou-se a diferença entre o valor trimestral registrado no Livro de Saída, em confronto com o registrado na DIPJ/2006, resultando em omissão de receita, objeto da 2ª infração:

Assim, no trimestre encerrado em março/2006:

R\$7.983.475,11 menos R\$7.475.946,49 = R\$507.528,62

Tal sistemática foi adotada para os outros três trimestres.

Pode-se confirmar, portanto, que todo o montante dos depósitos bancários foi considerado, dividindo-o, para efeito de tributação em 3 (três) parcelas: a) valor já tributado pela DIPJ/2007; b) diferença entre o total registrado, em cada trimestre, no Livro Registro de Saída de Mercadorias, confrontado com as importâncias tributadas pela DIPJ/2007; e c) saldo remanescente dos depósitos bancários, considerado omissão de receita, por depósitos não comprovados.

Note-se que esses lançamentos de fechamento dos trimestres civis, embora tenham origem em depósitos bancários não comprovados, foram baseados na diferença dos valores lançados no Livro Registro de Saída de Mercadorias, em confronto com aqueles registrados na DIPJ/2007.

Na impugnação ofertada, bem como no aditamento feito, para inclusão de novos documentos comprobatórios, a contribuinte afirma que entre as notas fiscais, constantes do Livro de Saída, há várias que não representam vendas de mercadorias, elencando os valores mensais desse tipo de documento.

Essas importâncias constam, de fato, do Livro de Saída, na coluna “Vlr. Contábil”, mas não como base de cálculo, pois foram escrituradas com o Código de Operação 5.601, definido pelo Regulamento do ICMS do estado de São Paulo, no seguinte teor:

“5.601 – Transferência de Crédito de ICMS Acumulado”.

Os valores assim escriturados não devem compor as receitas omitidas, como alegado pela contribuinte.

Por sua vez, a fiscalização, para efetivação do lançamento, considerou o total registrado nessa coluna “Vlr. Contábil”, contestado pela contribuinte, com a exibição de várias cópias de notas fiscais, contendo código de operação divergente daquele para indicação de mercadorias vendidas.

Deve-se destacar que os valores lançados nessa rubrica de omissão de receitas, por divergências entre DIPJ/2007 e Livro Registro de Saída de Mercadorias, deveriam ter sido enquadrados na primeira infração, isto é, omissão de receitas por depósitos bancários não comprovados.

Não tendo sido assim feito, e face às inúmeras objeções feitas pela contribuinte, com a exibição de algumas notas fiscais, além de cópia do Livro Registro de Saídas, não há como se manter o lançamento.

Veja-se que o citado Livro de Saídas pode ser utilizado pela fiscalização, para apuração das receitas de vendas de mercadorias, mas há necessidade de se analisarem os códigos de operação (de ICMS) apostos nos diversos valores que compõem o chamado “Vlr. Contábil”, para tributação das parcelas realmente devidas.

O lançamento por omissão de receitas, derivado dos números inscritos no Livro de Saídas, deve, portanto, ser cancelado, por impropriedade na sistemática de apuração, por parte da fiscalização.

(...)

Em face do exposto, (...)considerar procedente em parte a impugnação interposta, mantendo-se parcialmente o crédito tributário constituído, com a redução das bases de cálculo do imposto e contribuições, conforme abaixo discriminado:

- a) transferências entre contas correntes de mesma titularidade: R\$2.335.000,00;
- b) cheques devolvidos, no montante de R\$1.847.480,54; e
- c) diferença entre valores registrados na DIPJ/2007 e Livro Registro Saídas de Mercadorias, no valor de R\$2.359.433,30.”

Pois bem, as exclusões da base de cálculo acima fundamentadas se deram em razão de matérias de fato, apreciadas na decisão de 1ª. instância.

Verifiquei as provas trazidas ao autos, às fls. 3.163 e seguintes e cheguei à mesma conclusão.

Uma vez que o contribuinte fez prova das transferências de recursos entre contas de sua titularidade, mas que foram objeto de tributação, bem assim da desconsideração dos cheques devolvidos e, principalmente, dos equívocos na apuração da receita operacional efetivamente contabilizada e tributada pela empresa no ano-calendário de 2006, nenhum reparo cabe ser feito no acórdão recorrido, pelo que cumpre negar provimento ao recurso de ofício.

Do recurso voluntário

Pelo que se verifica à fl. 438, foi expedida Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira para que os estabelecimentos bancários remetessem à Receita Federal a movimentação financeira da Fiscalizada e, a partir destes dados, do confronto dos valores informados na Declaração do Imposto de Renda – DIPJ identificou-se diferenças que, excluídas as transferências entre contas de mesma titularidade e cheques devolvidos sem provisão de fundos, foram objeto de autuação e estão em julgamento.

Conforme destacado pela recorrente, dentre os direitos e garantias fundamentais, a Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, XII, assegura que “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.” Dentre os dados cuja a inviolabilidade está assegurada, nos dizeres da empresa recorrente, encontra-se o sigilo bancário, somente sendo admitido seu acesso, com ordem judicial, para fins criminais.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições: a) para fins de investigação criminal; b) mediante ordem judicial.

Das condicionantes estabelecidas pelo legislador constituinte, vê-se clara opção de valores que entendeu merecer maior proteção, ainda que em detrimento de terceiros. Por exemplo, se a questão disser respeito a litígio fora da esfera do campo penal, nem mesmo o juiz pode quebrar o sigilo assegurado pela Constituição. Em outras palavras, aqui, nem o legislador e tampouco o juiz pode extrapolar os limites impostos pela ordem constitucional.

Disto depreende-se a lição de que a justiça, seja na área cível, penal ou fiscal não se realiza a qualquer preço. Existem, na busca da verdade, limitações imposta por valores

mais altos que não podem ser violados. Aqui lembro lição de Julio Fabbrine MIRABETE para quem “entre o perigo de se condenar um inocente e se absolver culpado, absolva-se o culpado.” Em outras palavras e trazendo a matéria para campo do direito tributário, entre o perigo de permitir que os agentes da fiscalização, sem o crivo da análise prévia pelo Judiciário, possam requisitar provas protegidas pelo sigilo para embasar lançamentos fiscais e deixar, eventualmente, de se cobrar determinado tributo por falta de prova, o legislador constituinte optou em proteger a primeira situação em detrimento da segunda.

Conforme lição de Jorge Miranda¹, as normas que definem direitos fundamentais são normas de caráter preceptivo, e não meramente programáticos. “*Os direitos fundamentais têm seu fundamento de validade na Constituição e não na lei, com o que fica claro que é a lei que deve respeitar a Constituição, e não ao contrário. Os direitos fundamentais não são normas matrizes de outras normas, mas são sobretudo normas diretamente reguladoras de relações jurídicas.*”

Dados os fundamentos acima mencionados, questão que se coloca e que se constitui no ponto principal do recurso é se o legislador ordinário poderia ter editado a Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.147, de 2001, outorgando poderes à Administração para requisitar a movimentação financeira dos contribuintes. Mais, além desta indagação há que se verificar se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração que é, tem competência para conhecer e julgar questões afeta à constitucionalidade das leis.

Inicialmente, observo que sancionada determinada lei ela entra no sistema jurídico e presume-se constitucional até que seja declarada sua inconstitucional, retirando-a do sistema ou impedindo sua aplicação em relação ao caso concreto, isto é “inter partes”. Por outro lado, o Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional, contudo, o mesmo não se aplica em relação à Administração. A razão desta lógica é que o Estado-Administração não pode avocar para si a prerrogativa de julgar a constitucionalidade ou não de lei. Tal prerrogativa, por força das previsões contidas nos artigos 97, 102, I, compete ao Poder Judiciário.

À luz do artigo 103, I, da Constituição Federal, o chefe do Poder Executivo, no caso o Presidente da República, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade sustentando que determinada lei viola da Constituição. Contudo, nem o Presidência da República e tampouco os demais órgãos da Administração podem deixar de cumprir lei sob o pretexto de que esta viola norma Constitucional. Neste sentido, por força do artigo 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a seguir transcrito, os Conselheiros do Carf somente podem deixar de aplicar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade após o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, em controle concentrado ou difuso, por decisão definitiva, ter reconhecido a inconstitucionalidade da norma.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

....
§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Não desconheço que em 15 de dezembro de 2010, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, proferiu decisão que pode ser sintetizada na ementa abaixo transcrita, publicada no DJe-086 em 10-05-2011.

Ementa:

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. *Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal.*

SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. *Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.*

Ocorre que o acórdão exarado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, com a ementa acima transcrita, foi desafiado por embargos de declaração, com pedido de modificação da decisão.

Pelo que apurei em pesquisa realizada, os citados embargos foram recebidos por despacho datado de 07/10/2011 e ainda encontram-se pendentes de julgamento.

Assim, por estarmos diante de acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Federal que não transitou em julgado, com base na decisão resultante do RE 389.808/PR, não é possível, nesta instância administrativa, deixar de aplicar as disposições constantes na Lei Complementar nº 105, de 2001 e na Lei nº 10.174, de 2001.

Ainda em relação ao tema, em 20/11/2009, ao examinar o Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral, nos termos do artigo 542-B, do Código de Processo Civil. Neste sentido, segue a ementa da decisão:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao fisco, sem prévia autorização judicial (lei complementar 105/2001). Possibilidade de aplicação da lei 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Relevância jurídica da questão constitucional. existência de repercussão geral.

Neste sentido, quer da análise do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, ou do Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, não se identifica decisão definitiva do STF reconhecendo a inconstitucionalidade das normas invocadas pela recorrente.

A propósito, na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos, a matéria resultou Sumulada junto ao Carf, nos seguintes termos:

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

Isso posto, não conheço das questões que sustentam a insubsistência do crédito tributário com base em alegações relacionadas à inconstitucionalidade das normas apontadas pela recorrente.

A seguir, a recorrente contesta o arbitramento das receitas omitidas com base em depósitos bancários.

Pois bem, quanto à possibilidade de se exigir o imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários, deve-se esclarecer que antes de 01/01/1997; o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, exigia da fiscalização a comparação entre depósitos bancários e sinais exteriores de riqueza.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/1997, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

“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.

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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).”

Verifica-se, então, que o diploma legal acima citado passa a caracterizar omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações. Não se inquire o titular da conta bancária sobre o destino dos saques, cheques emitidos e outros débitos, ou se foram utilizados para consumo, aquisição de patrimônio, viagens etc. A presunção de omissão de rendimentos **decorre da existência de depósito bancário sem origem comprovada.**

Portanto, a partir da publicação desta Lei, os depósitos bancários deixaram de ser modalidade de arbitramento simples - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio e sinais exteriores de riqueza), entendimento também consagrado à época pelo poder judiciário (Súmula TFR 182) e pelo Primeiro Conselho de Contribuintes - para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.” (Ac 106-13329).

“TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

“ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.”(Ac 106-13188).”

Ademais, em face dos fundamentos contidas no recurso, pelos fundamentos anteriormente expostos, não cabe adentrar nas alegações de que “essa norma é incompatível com o artigo 43 do CTN, artigo 5º da Constituição Federal/1988, muito menos com artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, isso porque “não cabe em sede administrativa discutir-se sobre a constitucionalidade de lei em vigor”, consoante Súmula nº. 2 deste Conselho. Uma vez que o diploma legal tenha sido formalmente sancionado, promulgado e publicado, encontrando-se em vigor, cabe seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da presunção de constitucionalidade.

Outrossim, na busca da verdade material e imprescindível a análise de documentos e alegações/justificativas quanto aos ingressos de numerários em conta bancária, para que o julgador possa firmar sua convicção no sentido de está correto o arbitramento com base na aludida presunção, daí correta a decisão de 1ª instância ao escoimar da exigência os valores indevidos, que aliás foram objeto do recurso de ofício.

Ademais, verifico que não foram contestadas no recurso voluntário as demais razões de decidir da decisão recorrida, que podem ser adotadas neste voto, conforme disposto no art. 50 Lei 9.784 de 1999, que se aplica subsidiariamente ao PAF(*verbis*):

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/06/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 08/07/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 25/06/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/06/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 09/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito. (Grifei)

Portanto, merecem ser aqui confirmado os seguintes fundamentos s decisão recorrida(verbis):

“(...)

Os elementos contidos nos autos não permitem vislumbrar qualquer ofensa aos requisitos legais de constituição formal do crédito tributário.

Com efeito, foram lavrados e levados ao conhecimento do sujeito passivo todos os atos e termos que precederam o lançamento, inclusive os autos de infração, distintos para cada imposto ou contribuição, bem como foram individualizadas as respectivas penalidades para as infrações imputadas à impugnante.

Além disso, a Autoridade Fiscal descreveu os fatos, juntou planilhas onde estão demonstrados, período a período, os cálculos dos tributos e contribuições que entende como devidos; relacionou todos os créditos e depósitos bancários para os quais reclamou esclarecimentos sobre a origem dos recursos, além de subsumir os fatos à legislação aplicável, demonstrando cabalmente as infrações detectadas.

Portanto, todos os elementos do fato jurídico tributário estão delimitados e plenamente identificados na norma individual e concreta do lançamento, caracterizada pelos autos de infração dos tributos e contribuições exigidos, demonstrativos e termos presentes nos autos.

Tendo sido a contribuinte regularmente cientificada dos Autos de Infração e de seus anexos, lavrados com observância das formalidades legais, e se lhe foi assegurado o direito de questionar as exigências nos termos das normas que regulam o processo administrativo fiscal, não há que se falar em descumprimento de qualquer norma legal, em violação aos princípios constitucionais ou desrespeito a qualquer direito da contribuinte.

Prova da inexistência de prejuízo ao direito de defesa da interessada é sua defesa, na qual rebateu a acusação, demonstrando ter plena compreensão e entendimento da infração apontada, ou seja, omissão de receita decorrente da existência de depósitos/créditos de origem não comprovada, mantidos em conta corrente bancária.

De outro giro, imprópria é a alegação de cerceamento de defesa durante o procedimento fiscal, fase em que, mediante aplicação do direito tributário material, se desenvolve a ação de fiscalização da qual poderá redundar a formalização da exigência fiscal. O procedimento fiscal é inquisitório e aos particulares cabe colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a autoridade administrativa está investida. Não se formou, ainda, a relação jurídica processual, o que somente se concretiza com o ato de lançamento e a respectiva impugnação.

Conforme consta do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, o trabalho preparatório está evidenciado pelas várias intimações feitas à contribuinte, ao longo do período em que esteve sob fiscalização, não se vislumbrando quaisquer

cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de se exigir IRPJ sobre o valor das exigências devidas a título de PIS e Cofins.

Se a lei prevê como dedutíveis os valores devidos ao PIS e a Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se pode, a um só tempo, exigir ditas contribuições sem deduzi-las, no mesmo período de competência, da base de cálculo do IRP.

Dado ao princípio da legalidade do qual se extrai que a exigência do crédito tributário deve estar prevista em lei, salvo no que diz respeito à multa de ofício e os juros moratórios, **não pode haver diferença entre o quantum do tributo devido sobre resultados declarados espontaneamente pelo contribuinte e o valor apurado pela autoridade fiscal em lançamento de ofício**. A não exclusão do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme previsto em lei, implica em quebra do princípio da *isonomia*.

A interpretação do artigo 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, deve ser feita de forma harmônica com as demais normas do sistema, de forma a não ampliar a base de cálculo da exigência além dos limites contidos na regra-matriz de incidência tributária. Assim, é de ser aceito o argumento de que os valores lançados a título de PIS e COFINS devem ser deduzidos da base do IRPJ e da CSL, **pois se está perante o regime de competência e não de caixa**. (acórdão 105-15641, julgado 16/10/2003). (Precedentes: acórdão 1402-001.089, j. em 13/06/2012; 1402-001-109. j. 07/01/2013; Acórdão 1401-000.089, julgado em 26/08/2009; Acórdão 108-09.526, julgado em 20/05/2008; CSRF/01-05.750 julgado em 3/12/2007, CSRF/01-05.585 julgado em 5/12/2006; CSRF/01-05.368 julgado em 6/1/2005, CSRF/01-02.596 julgado em 15/3/1998, Acórdão 107-07379, julgado em 16/10/2003; Acórdão 105-15641, julgado em 26/04/2006.

Ademais, é necessário que se compreenda que, adotado o regime de competência, as despesas correspondentes também são dedutíveis da base de cálculo. Neste sentido, previsto em lei a dedução do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurado receitas em determinados períodos que resultam em IRPJ, CSLL, PIS e Cofins a pagar, não se pode negar que estes (PIS e Cofins), devem ser deduzido daqueles. Não me convence o argumento de que tal dedução, neste caso, se constitui em exceção ao regime de competência e deve ser deduzido pelo regime de caixa. A prevalecer tal tese, no futuro, ter-se-á dedução da base de cálculo correspondente à receita verificada no passado.

Outrossim, a penalidade em razão de infrações à legislação tributária, aplicadas em lançamento de ofício são as multas proporcionais estabelecidas no art. 44 da Lei 9.430/1996, tal qual aplicado neste processo, jamais a majoração indevida dos tributos (IRPJ) e não a impossibilidade de deduzir o PIS e a Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em verdade, não há qualquer dispositivo legal que vede essa dedutibilidade, ao contrário, o melhor entendimento da legislação é no sentido de que o autoridade-fiscal deve reconstituir o lucro líquido e o lucro real do contribuinte para apurar os tributos devidos. Nessa reconstituição devem ser consideradas as deduções (custos e despesas) verificadas pelo Fisco, não só pela observância do art. 142 do CTN, mas também pelo próprio princípio da lealdade da administração (tributária) para com os administrados (contribuintes).

Esclareço que não se trata de uma despesa com dedução condicional. Na hipótese de erros ou exonerações que impliquem no cancelamento do PIS e Cofins, sem a possibilidade de ajuste no IRPJ/CSLL, cabe ao contribuinte, após o trânsito em julgado,

oferecer os respectivos valores à tributação, sob pena de novo lançamento em face de dedução de despesa inexistente. Neste sentido são várias as decisões deste Conselho, vejamos:

PIS e COFINS - BASE DE CÁLCULO - IRPJ – DEDUÇÃO. A apuração da base de cálculo do IRPJ, quando há omissão de receitas pelo contribuinte, será eleita de forma direta, pois a omissão é tributada como renda isolada. Contudo, deve-se deduzir das referidas bases de cálculo os valores referentes a lançamentos de ofício das contribuições ao PIS e da COFINS e dos juros incidentes sobre tais contribuições, até a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Pelas mesmas razões é permitida a dedução da CSLL da base do cálculo de IRPJ para os anos-calendário de 1995 e 1996. 1ª. Conselho. Acórdão 108-09.526 - Grifei.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciou a questão em vários julgados, dentre os quais: Acórdão CSRF/01-05.750 de 3/12/2007, CSRF/01-05.585 de 5/12/2006, CSRF/01-05.368 de 6/1/2005, CSRF/01-02.596 de 15/3/1998. Vejamos a ementas:

“IRPJ – DEDUÇÃO DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ: Na ausência de proibição legal específica, o lucro real para ser correto deve ser reduzido por quaisquer rubricas que o afetam, independentemente da iniciativa de apuração partir da empresa ou do fisco. Até a edição da Lei nº 9.316/96 não havia norma que vedasse a referida dedução.” Acórdão CSRF/01-05.750 de 3/12/2007.

“IRPJ – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DEDUÇÃO DE TRIBUTOS LANÇADOS – Correta a dedução de tributos, normalmente dedutíveis, no lançamento ex officio de outros tributos exigidos correlatamente, pois a natureza da obrigação não se desnatura por ser oriunda de ato de exigência do próprio fisco, sob pena de se tributar parcela não correspondente à base de cálculo.” Acórdão CSRF/01-05.585 de 5/12/2006.

Ressalto que em relação à CSLL há expressa vedação legal para que seja deduzida da base de cálculo do IRPJ (Lei 9.316/1996).

A propósito do tema, do acórdão nº 1402-001.414, de minha relatoria e com voto vencedor do Conselheiro Antônio Praga, em relação a exclusão do PIS e da Cofins da base de cálculo, excluiu com base nos seguintes fundamentos:

No que diz respeito à dedução do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ lançado, tenho que a alegação da impugnante é procedente.

Inicialmente, o posicionamento da administração tributária estava assentado na impossibilidade de se deduzir tributos ou contribuições enquanto não pagos, em consonância com a regra prevista no artigo 7º da Lei nº 8.541, de 1992.

Art.7º. As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

Com o advento da Medida Provisória nº. 812, de 1994, convertida na Lei nº. 8.981, de 1995, que em seu art. 41 instaurou a possibilidade de se deduzir tributos e contribuições na apuração do lucro real, segundo o regime de competência. Tal norma excepcionou, dentre outras, as hipóteses de tributos com exigibilidade suspensa, em conformidade com o art. 151, incisos II a IV, do CTN.

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação

do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Da leitura dos dispositivos legais antes citados depreende-se que o entendimento anteriormente adotado, de se permitir dedução dos tributos apenas depois de pagos e contabilizados, em regime de caixa, cedeu lugar para o de que deve se adotar o regime de competência, isto é, procede-se ao registro contábil na época em que ocorre o fato, independentemente de ter sido pago.

Por oportuno, colhe-se a definição do Princípio da Competência, expresso na Resolução CFC n. 750/1993:

Art.º 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Aqui, como razões de decidir, transcrevo a seguinte passagem do voto condutor proferido no julgamento do processo n. 13924.000022/9911, citado no processo nº 10865.50035582/200896, cujo excerto segue adiante, que a meu sentir, expressa a nova postura adotada pelo legislador, no sentido de que a situação patrimonial deve espelhar os fatos contábeis na época de sua ocorrência, independentemente de pagamento.

A obediência ao regime de competência para a escrituração é fixada pelo art. 177 da Lei 6.404/76, que reza:

"Art. 177 — A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência."

O Decreto-lei 1.598/77, com propósito de fazer valer as normas instituídas pela Lei 6.404 no campo tributário, também estabeleceu o regime de competência para receitas e despesas, expressamente ou fazendo remissão ao disposto na lei comercial (arte. 6º § 6º, 70 e 65, XI). Aliás, a Lei 6.404 é o vetor da apuração do lucro da pessoa jurídica, como se vê do art. 220, § 1º, do RIR/94.

O regime de competência deve ser aplicado tanto para receitas como para despesas, para o fim de obter-se a adequada apuração do resultado da empresa. Veja-se a lição da Equipe de Professores da FEA da USP:

"Uma adequada comparação entre despesas e receitas de cada exercício, para a apuração de resultado, é conseguida através da adoção do regime de competência de exercícios, que refletirá nas demonstrações Balanço e Resultado do Exercício a situação mais próxima possível do real!"

Américo Oswaldo Campiglia, fazendo referência a Donald A. Corbin autor do livro "Accounting and economic decisions", elenca os Princípios contábeis, dentre os quais:

"Competência do exercício. O método de se determinar o resultado do exercício através da apropriação de todas as despesas incorridas durante o período de tempo que lhes corresponda, contra todas as receitas pertinentes a esse mesmo período, quer tenha havido ou não a realização em dinheiro (pagamentos e recebimentos) dos respectivos valores. A imputação periódica é a característica fundamental da conceituação do regime de

competência dos exercícios que assim adquire uma individualidade própria, transcendendo, em sua abrangência, a anualidade do calendário civil e o chamado 'regime de caixa'."

.....

Porém, é preciso verificar como harmonizar o preceito acima exposto frente ao § 1º do artigo 41, da Lei nº 8.981, de 1995, que prevê a dedução da base de cálculo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do artigo 151, do CTN., haja ou não depósito judicial.

No caso, a interpretação limitada ao texto da norma, como se esta fosse algo isolado no sistema, não permite resposta ao contido no artigo 43 do CTN, que tem como critério material do imposto de renda a aquisição de riqueza nova. Valor devido a título de PIS e Cofins não pode ser compreendido, em lançamento de ofício, como algo não dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de se exigir IRPJ e CSLL sobre o valor das exigências devidas a título de PIS e Cofins. Nesta linha, transcrevo os seguintes precedentes colacionados e grifados pela recorrente:

[...] OMISSÃO DE RECEITAS ANOS CALENDÁRIO DE 1996 E 1997 APURAÇÃO DO IMPOSTO E ADICIONAIS. Se o contribuinte não traz aos autos a comprovação dos custos que diz corresponderem às receitas omitidas, não há como deduzilos para efeito de apuração do lucro real. Devem, porém, ser deduzidas das receitas omitidas, para fins de apuração da receita líquida, os tributos que comprovadamente incidiram sobre as vendas, no caso, o PIS e a COFINS objeto de lançamento no mesmo procedimento fiscal. [...] [Recurso: 125916, PRIMEIRA CÂMARA, Processo: 13603.001402/9933, Sessão: 20/03/2002, Relator: Sandra Maria Faroni, Acórdão 10193776]

[...] IRPJ E CSL DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. É de ser aceito o argumento de que os valores lançados a título de PIS e COFINS podem ser deduzidos da base do IRPJ e da CSL, pois se está perante o regime de competência e não de caixa. [...] [Recurso: 135816, SÉTIMA CÂMARA, Processo: 11060.003134/200264, Sessão: 16/10/2003, Relator: Octávio Campos Fischer, Acórdão 10707379]

PIS e COFINS BASE DE CÁLCULO IRPJ DEDUÇÃO A apuração da base de cálculo do IRPJ, quando há omissão de receitas pelo contribuinte, será eleita de forma direta, pois a omissão é tributada como renda isolada. Contudo, deve-se deduzir das referidas bases de cálculo os valores referentes a lançamentos de ofício das contribuições ao PIS e da COFINS.

dos juros incidentes sobre tais contribuições, até a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Pelas mesmas razões é permitida a dedução da CSLL da base de cálculo de IRPJ para os anos-calendário de 1995 e 1996. Embargos parcialmente acolhidos." (1o CC Proc. 16707.009636/9911 Rec 140.795 (10809526) 8ª Câmara. Rel. Karem Jureidini Dias DOU 20.05.2008 p. 39).

Em síntese, nos casos de lançamento de ofício em que se exige IRPJ e CSLL as normas, no que dizem respeito à base de cálculo destes tributos, devem ser interpretadas de forma que se dê efetividade ao comando que dispõe que as contribuições para o PIS e a Cofins são dedutíveis da apuração do lucro real segundo o regime de competência. O montante correspondente ao PIS e a Cofins se constitui em grandeza de valor que se deduz na apuração do IRPJ e da CSLL.

Ao efetuar o lançamento a autoridade fiscal deve pautar-se pela legislação em vigor. Se esta prevê como dedutíveis os valores devidos ao PIS e a Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se pode, a um só tempo, exigir ditas contribuições sem deduzir os respectivos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A regularidade da exigência deve ser observada no momento do lançamento. O fato do sujeito passivo apresentar defesa alegando nulidade do lançamento, não permite que se inclua na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores devidos a título de PIS e Cofins.

Em síntese, dado ao princípio da legalidade do qual se extrai que a exigência do crédito tributário deve estar prevista em lei, salvo no que diz respeito à multa de ofício e os juros moratórios, não pode haver diferença entre o quantum do tributo devido sobre resultados declarados espontaneamente pelo contribuinte e o valor apurado pela autoridade fiscal em lançamento de ofício. A não exclusão do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme previsto em lei, implica em quebra do princípio da isonomia. A interpretação do artigo 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, deve ser feita de forma harmônica com as demais normas do sistema, de forma a não ampliar a base de cálculo da exigência além dos limites contidos na regra-matriz de incidência tributária.

Isso Posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso para excluir para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores exigidos a título de PIS e Cofins.

(assinado digitalmente)
Moises Giacomelli Nunes da Silva.

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto – redator designado.

Inicialmente, observo que o presente voto vencedor contempla apenas a questão relacionada à exclusão do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em que o relator resultou vencido. Quanto aos demais pontos permanecem os fundamentos do voto do relator, acompanhado pelos demais conselheiros, negando provimento ao recurso de ofício.

DA INDEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS LANÇADOS DE OFÍCIO E RESPECTIVOS JUROS DE MORA

Alega a Recorrente que os valores lançados de ofício relativos às contribuições PIS e Cofins e ao imposto IPI, e respectivos juros de mora, deveriam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL já no momento do lançamento.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

É que a despesa para ser considerada incorrida e, portanto, dedutível na apuração do lucro real, deve ser revestida dos atributos de certeza e liquidez. Esse, aliás, o entendimento contido no Parecer Normativo Cosit nº 07/76 - o qual conclui que *“a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento, não pode ser considerada incorrida, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração dos resultados anuais”*.

Desse modo, enquanto perdurar a discussão administrativa sobre a exigência dos tributos lançados de ofício, não há que falar em sua dedutibilidade das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Ressalta-se que mesmo antes da impugnação o crédito tributário não se mostrava exigível.

Isso porque o art.10 , inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972 dispõe que na lavratura do auto de infração deva constar *“a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias”*.

E, durante tal prazo, o contribuinte já faz jus à certidão positiva com efeito de negativa a que alude o art. 206 do CTN. Nesse sentido, assim dispõe o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 5, de 27/01/1995: *“Poderá ser expedida certidão positiva de débitos, com efeitos de certidão negativa (art. 206 do CTN), no decorrer do prazo previsto no art. 31, parágrafo único, do Decreto n.º 70.235/72, quando requerida por sujeito passivo intimado na forma desse dispositivo”*.

Conforme se observa, em tal interregno o contribuinte fará jus à certidão positiva com efeito de negativa, o que implica, a teor do que dispõe o art. 206 do estatuto tributário, que ou já haverá penhora, ou o crédito deve se encontrar com exigibilidade suspensa.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 734, de 2007, determina que:

Art. 3º A certidão conjunta positiva com efeitos de negativa, de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 2007, será emitida quando não existirem pendências cadastrais em nome do sujeito passivo e constar, em seu nome, somente a existência de débito:

[...]

II - cujo lançamento se encontre no prazo legal para impugnação ou recurso, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. [grifo nosso]

Vê-se, assim, que a suspensão da exigibilidade do lançamento nos primeiros trinta dias após a ciência do lançamento advém da própria redação do art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, o qual determina, na formalização do lançamento, que o contribuinte seja intimado para pagar ou impugnar no prazo de 30 dias. Ora se a administração concede o prazo de 30 dias também para o pagamento, não há outra conclusão a se chegar: durante tal prazo o crédito não pode ser exigido. Já tendo sido constituído, a única hipótese para não se cobrar tal crédito, de forma imediata, é a suspensão de sua exigibilidade.

Destaco ainda que o prazo de prescrição somente se inicia após 30 dias da data do lançamento (o que corrobora a suspensão da exigibilidade em tal período). Nesse sentido, destaco excerto do voto condutor do aresto no RECURSO ESPECIAL Nº 1.399.591:

O Código Tributário Nacional, no caput de seu art. 174, dispõe que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Sobre o termo a quo do prazo prescricional quinquenal para a cobrança dos créditos tributários constituídos e exigíveis na forma do Decreto n. 70.235/72, não corre a prescrição enquanto não forem constituídos definitivamente tais créditos, ou seja, enquanto não se esgotar o prazo de trinta dias previsto no art. 15 daquele diploma normativo, prazo este fixado para a impugnação da exigência tributária.

Desse modo, considero que tributos lançados de ofício estão com exigibilidade suspensa desde a ciência do lançamento.

Frisa-se ainda que, além da impossibilidade de dedução de despesa que ainda dependa de evento futuro para ser considerada incorrida, há dispositivo específico que impede a dedução de tributos com exigibilidade suspensa, excetuando-se a regra geral de dedutibilidade com base no regime de competência (art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 - base legal do art. 344, § 1º, do RIR de 1999):

“Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º. O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos

dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, haja ou não depósito judicial.” [grifos nossos]

Com efeito, a partir de janeiro de 1995, a dedução pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo. Nessa situação se inserem os valores objeto de lançamento de ofício. Ressalta-se que tal mecanismo não impede que o contribuinte usufrua da dedução dessas despesas. Implica, tão somente, que não será possível deduzi-las com base no regime de competência, podendo fazê-lo somente quanto efetivamente extinto o débito ou, ainda que assim não ocorra, desde que não mais estejam com a exigibilidade suspensa, logo que contabilizá-las.

Ora, conforme visto, nos casos de lançamento de ofício, além da suspensão imediata do crédito tributário nos primeiros trinta dias após sua constituição, com a interposição de impugnação tempestiva mantém-se tal inexigibilidade, nos termos do inciso III do art. 151 do CTN.

Por decorrência, além de não caracterizar despesa incorrida no momento do lançamento, havendo apresentação de impugnação tempestiva em relação aos tributos lançados de ofício, estes somente são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no momento em que houver a decisão final da lide, e somente na hipótese de ser essa desfavorável ao contribuinte. Trata-se, na realidade, de situação idêntica ao que ocorre quando presentes medidas judiciais suspensivas, em que os respectivos tributos contestados deixam de ser dedutíveis pelo regime de competência, permitindo-se sua influência nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL somente se o contribuinte não obtiver sucesso em sua demanda judicial.

Com efeito, caso o contribuinte contabilize tais despesas, deverá adicioná-las na parte A do Lalur, mantendo-as na parte B até que sobrevenha a decisão final do processo administrativo em que se discute a exigência. Caso o contribuinte seja vencido, a partir de então as despesas com tributos passam a ser dedutíveis, permitindo sua exclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Destaco ainda que não há base legal para "suspensão" ou interrupção do prazo decadencial em caso de reforma do lançamento questionado (por exemplo, excluir determinada infração de omissão de receita, ou reformar parcialmente a exigência de PIS/Cofins em razão de não terem sido considerados eventuais créditos, ou, até mesmo, a exoneração completa da exigência de PIS e Cofins por qualquer outro motivo), o que, por decorrência, diminuiria os valores de PIS e Cofins lançados de ofício e eventualmente deduzidos da base de cálculo do IRPJ no momento do lançamento. Assim, nas hipóteses em que decorridos mais de cinco anos entre o lançamento e a decisão definitiva que por ventura exonerasse parcela de PIS e Cofins lançados, não teria como o Fisco constituir o crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo ao PIS e Cofins indevidamente excluídos no momento do lançamento.

No tocante a dedutibilidade dos juros de mora, o mesmo entendimento deve ser aplicado, dada sua natureza acessória, que segue a regra aplicada ao principal. Por decorrência, no silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, no que atine à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal.

Processo nº 16095.000620/2010-57
Acórdão n.º **1402-001.666**

S1-C4T2
Fl. 47

Isso posto, entendo não ser possível a dedutibilidade, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos tributos e juros de mora exigidos de ofício.

Assinado digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – redator designado

CÓPIA