



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

Processo nº 18471.000316/2005-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.291 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2016
Matéria Auto de Infração - IRPJ e Reflexos
Recorrente TINTAUTO TINTAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Aplica-se a regra insculpida no § 4º do art. 150 do CTN, mesmo no caso em que o contribuinte, embora não tenha efetuado nenhum pagamento de forma direta, tenha arcado com o ônus do tributo através de recolhimentos efetuados pelos responsáveis tributários.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

PRECLUSÃO

Matéria não questionada em primeira instância, quando se inaugura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente suscitada nas razões do recurso constitui matéria preclusa e como tal não se conhece.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO

A manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, constitui presunção de omissão de receitas (art. 40 da Lei nº 9.430/1996). Em se tratando de presunção legal, cabe à contribuinte fazer prova de que os valores apurados pela fiscalização são insubsistentes.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM.

O artigo 42, da Lei nº 9.430/96, estabeleceu a hipótese da caracterização de omissão de receita com base em movimentação financeira não comprovada.

A presunção legal trazida ao mundo jurídico pelo dispositivo em comento

torna legítima a exigência das informações bancárias e transfere o ônus da prova ao sujeito passivo, cabendo a este prestar os devidos esclarecimentos quanto aos valores movimentados.

LUCRO REAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISITOS PARA O ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O arbitramento é medida extrema, excepcional, que só se justificaria na absoluta imprestabilidade da escrituração contábil. A falta de contabilização de depósitos bancários de origem não comprovada, por si só, não autoriza a inferir que a escrita seja imprestável ou que seja impossível a apuração do lucro real.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2000

CSLL. PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao auto de infração do IRPJ, deve ser igualmente aplicado aos autos de CSLL, PIS e COFINS, haja vista estarem alicerçados nos mesmos elementos que fundamentam o primeiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para: i) acolher a decadência do IRPJ e da CSLL referente ao 1º trimestre de 2000 e do PIS e Cofins referentes aos três primeiros meses desse ano-calendário; e ii) cancelar a exigência decorrente do passivo fictício para as obrigações assumidas nos anos-calendário de 1998 e 1999, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

O processo veio ao CARF para o julgamento do recurso voluntário apresentado pela empresa TINTAUTO TINTAS LTDA, tendo sido inicialmente distribuído ao Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Trata-se de autos de infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e às Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, lavrados em 01/04/2005, que formalizaram o crédito tributário contra a contribuinte em epígrafe no valor total de R\$ 3.200.614,56, incluindo multa de ofício, no percentual de 75%, e juros de mora calculados até 28/02/2010, em razão de omissão de receita da atividade (ano-calendário de 2000), tendo sido exigidos o tributo e as contribuições mediante a sistemática do Lucro Real.

As infrações foram discriminadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal que acompanham os autos de infração (e-fls. 352/375):

001 - OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTICIO

Omissão de Receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas e/ou improvas, tendo em vista que a empresa não logrou comprovar totalidade do saldo da conta "FORNECEDORES" constante do passivo circulante do balanço encerrado em 31/12/2000 no valor de R\$1.152.472,34. (Vide Termo de Início de Fiscalização entregue em 16/03/04 e Termos de Intimação Fiscal entregues em 18/05/2004 e 10/03/2005, que são parte integrante deste Auto de Infração).

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 24 da Lei nº 9.249/95;

Art. 40 da Lei nº 9.430/96;

Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso II, e 288, do RIR/99

002 - OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS

Omissão de Receita Operacional caracterizada pela falta de comprovação da origem dos valores creditados na conta-corrente do Unibanco nº 108757-5, Agência 166, de titularidade do contribuinte. Vide Termos de Intimação Fiscal entregues em 03/11/2004 e 10/03/2005, que são parte integrante deste Auto de Infração, cuja solicitações não foram atendidas.

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 24 da Lei nº 9.249/95;

Art. 42 da Lei nº 9.430/96;

Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 282, 287, e 288, do RIR/99

A interessada foi cientificada dos autos de infração em 01/04/2005. Inconformada, apresentou, em 02/05/2005, por intermédio de seus representantes legais, a impugnação de e-fls. 394/425, acompanhada dos documentos de e-fls. 426/463.

Em sua impugnação abordou, em apertada síntese, as seguintes alegações:

1) a acusação de omissão de receitas, por conta de passivo fictício, não procede pelas seguintes razões: muitas obrigações têm origem em operações realizadas nos anos-calendário de 1998 e 1999, períodos estes já alcançados pela decadência; outras obrigações, por sua vez, correspondem a compras realizadas no fim do ano-calendário de 2000, que certamente foram pagas no exercício seguinte, haja vista o prazo médio de noventa dias concedido pelos fornecedores; quanto às demais obrigações, não localizadas, caberia ao Fisco diligenciar junto aos respectivos fornecedores, a fim de confirmar a data de sua quitação, ou, pelo menos, conceder um prazo mais dilatado para a localização e apresentação dos documentos;

2) a acusação de omissão de receitas, por conta de depósitos bancários sem comprovação de origem, não procede, pelas seguintes razões: a instauração de procedimento fiscal sobre a movimentação financeira do contribuinte, tomando por base as informações de arrecadação da CPMF, padece de ilegalidade, haja vista que a Lei nº 10.174, de 10/01/2001, que modificou a redação do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24/10/1996, não poderia ter sido aplicada retroativamente; além do mais, depósitos bancários não representam fato gerador do imposto de renda; no caso concreto, cabe ressaltar, ainda, que boa parte dos depósitos questionados pelo Fisco origina-se de transferências entre contas do mesmo titular ("transferências intercontas") e de recebimentos de títulos colocados em cobrança junto à instituição financeira ("cobrança especial");

3) a apuração de omissão de receitas, segundo o montante apurado na presente ação fiscal, é incompatível com a sistemática de apuração do lucro real; afinal, se uma pessoa jurídica deixa de contabilizar a totalidade de suas operações bancárias, sua escrituração deve ser reputada imprecisa, não se podendo admitir a apuração de seu resultado senão pelas regras do lucro arbitrado;

4) a aplicação da multa de ofício no patamar de 75% é inteiramente desproporcional, violando, inclusive, o princípio constitucional do não-confisco;

5) a utilização da taxa Selic, como sucedâneo dos juros moratórios, é ilegal, pelas seguintes razões: a referida taxa possui natureza francamente remuneratória; o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, que possui força de lei complementar, dispõe que os juros serão de 1% (um por cento), se lei não dispuser em contrário; a definição da taxa Selic não foi feita por lei ordinária, e sim por atos administrativos do Banco Central do Brasil.

6) A anulação integral dos autos de infração do PIS e da COFINS, haja vista a "inequívoca e total improcedência do auto de infração matriz (Imposto de Renda Pessoa Jurídica)", por se tratarem esses lançamentos de tributação reflexa.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

PROCEDIMENTO FISCAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES DA CPMF PARA FINS DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS RELATIVOS A OUTROS TRIBUTOS. ALCANCE DA LEI Nº 10.174/2001.

A Lei nº 10.174/2001, ao autorizar a utilização das informações da CPMF em procedimentos administrativos, para fins de constituição de crédito tributário relativo a outros tributos, apenas ampliou os poderes de investigação do Fisco. Por se tratar de norma de caráter procedimental, suas disposições aplicam-se, de imediato, as ações fiscais em curso.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. PRODUÇÃO DE PROVAS CUJO ÔNUS É DO SUJEITO PASSIVO.

A diligência fiscal não se presta a suprir a omissão do sujeito passivo que deixou de apresentar, no momento da impugnação, as provas que lhe competia produzir.

PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DO PRAZO DE DEFESA PARA FINS DE LOCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS NÃO ENCONTRADOS. INDEFERIMENTO.

A prova documental deve ser trazida juntamente com a impugnação, precluindo o direito do contribuinte de fazê-lo em outro momento processual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

LUCRO REAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. APROVEITABILIDADE DA ESCRITA. REQUISITOS PARA O ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A simples falta de escrituração de depósitos bancários não constitui, por si só, vício que torne a escrita inaproveitável. Apenas quando os valores omitidos forem significativamente vultosos em relação à receita declarada, inviabilizando, a apuração do lucro real, é que se admitirá o arbitramento.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM.

Se o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta-corrente bancária, tais valores serão considerados, por presunção, receitas omitidas (art. 42, caput, da Lei nº 9.430/1996). Na determinação da base tributável, não serão considerados, todavia, os créditos

decorrentes de transferências entre contas do mesmo titular (art.42, § 3º, inciso I, da Lei nº 9.430/1996).

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO.

A manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, constitui presunção de omissão de receitas (art. 40 da Lei nº 9.430/1996). Em se tratando, todavia, de obrigações cujo vencimento é previsto para o exercício seguinte, não é válido presumir a quitação antecipada, cabendo ao Fisco trazer a prova do respectivo pagamento.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE POR CONTA DE SUPOSTO CONFISCO.

A aplicação da multa de ofício de 75%, na hipótese de falta de pagamento de tributo, ou no caso de declaração inexata, está prevista, expressamente, na lei nº 9.430/1996, no seu art. 44, inciso I, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488/2007. Ao julgador administrativo não compete discutir a constitucionalidade de diplomas legais validamente inseridos no ordenamento jurídico. A apreciação de questões desta natureza constitui matéria reservada ao Poder Judiciário.

TAXA SELIC. QUESTIONAMENTO DE SUA UTILIZAÇÃO PARA EFEITOS DE CÁLCULO DOS JUROS DE MORA.

O uso da taxa Selic, para efeitos de atualização de débitos fiscais, resulta de expressa disposição legal (art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/1996). A autoridade administrativa não é dado perquirir o fundamento ontológico da referida taxa, mas tão somente aplicá-la, na forma prevista em lei.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES
Ano-calendário: 2000

CSLL. PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. DECORRÊNCIA.

O que ficou decidido para o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, no tocante à tributação de omissão de receitas, aplica-se, por igual, aos lançamentos decorrentes.

Lançamento Procedente em Parte

A referida decisão exonerou alguns valores da base de cálculo do lançamento, mormente aqueles comprovados pelos documentos de e-fls 426/429 (NFs e boletos emitidos por COLLAR TINTAS LTDA), relativamente à infração de passivo fictício apurada no 4º trimestre de 2000, e R\$100.000,00 relativos a transferências entre contas de mesmo titular, que dizem respeito à infração de depósitos de origem não comprovada do 1º trimestre de 2000.

No mais, o auto de infração foi inteiramente mantido, conforme a planilha abaixo reproduzida, extraída da decisão recorrida:

Per. Apuração	IRPJ Lançado	IRPJ Exonerado	IRPJ Mantido
1º Trim 2000	204.044,26	25.000,00	179.044,26
2º Trim 2000	172.454,23	0,00	172.454,23
3º Trim 2000	176.381,42	0,00	176.381,42
4º Trim 2000	282.812,04	4.667,54	278.144,50
TOTAL			806.024,41

Per. Apuração	CSLL Lançada	CSLL Exonerada	CSLL Mantida
1º Trim 2000	82.925,89	9.471,32	73.454,57
2º Trim 2000	63.440,93	0,00	63.440,93
3º Trim 2000	64.316,80	0,00	64.316,80
4º Trim 2000	101.812,33	1.680,31	100.132,02
TOTAL			301.344,32

Fato Gerador	PIS Lançado	PIS Exonerado	PIS Mantido
31/03/2000	5.437,52	650,00	4.787,52
30/06/2000	4.581,84	0,00	4.581,84
30/09/2000	4.645,10	0,00	4.645,10
31/12/2000	7.353,11	121,36	7.231,75
TOTAL			21.246,21

Fato Gerador	COFINS Lançada	COFINS Exonerada	COFINS Mantida
31/03/2000	25.096,25	3.000,00	22.096,25
30/06/2000	21.146,97	0,00	21.146,97
30/09/2000	21.438,93	0,00	21.438,93
31/12/2000	33.937,44	560,10	33.377,34
TOTAL			98.059,49

A recorrente foi cientificada da decisão de 1ª instância em 15/05/2010, v. e-fls. 489, tendo protocolado o seu recurso voluntário em 15/06/2010, v. e-fls. 492/512, anexando ao mesmo os documentos de e-fls. 514/529.

O recurso voluntário apresentou os seguintes argumentos para a defesa da insubsistência do auto de infração:

1) Decadência - alega a recorrente que o 1º trimestre de 2000, em relação ao IRPJ e à CSLL, e os meses de janeiro, fevereiro e março, relativamente ao PIS e à COFINS, teriam sido alcançados pela decadência, invocando o disposto nos arts. 144 e 150 do CTN;

2) Deslocamento indevido da ocorrência do Fato Gerador - alega a contribuinte que os lançamentos relativos ao PIS e à COFINS deveriam ser anulados haja vista que teriam sido efetuados em bases trimestrais, quando deveriam ter sido feitos em bases mensais;

3) Passivo Fictício - alega que as planilhas elaboradas pela fiscalização seriam suficientes para comprovar a data em que as obrigações teriam sido contraídas, pois indicariam o nº das Notas Fiscais, nome dos fornecedores, valor e data de emissão. Ainda, o doc. V, anexo à impugnação, compovaria que vários títulos, tributados pela fiscalização, teriam sido pagos no período de 01/01/2001 a 30/04/2001 (planilha intitulada de "Contas a Pagar Liquidado por Fornecedores - Baixas por Pagamento");

4) Depósitos Bancários sem comprovação de origem - aduz que os créditos, em sua quase totalidade, dizem respeito a lançamentos de cobranças de títulos (Cobrança Especial), referentes a vendas realizadas a prazo. Alega que a origem dos créditos foi ~~totalmente comprovada~~, tendo sido reconhecida pela autoridade julgadora de 1ª instância, haja

vista o seguinte trecho da decisão: "*conquanto indubitoso que os referidos créditos proviessem da cobrança de títulos...*". Assim, reitera que só poderiam "*ser considerados como omissão de receitas os valores que, efetivamente, não tiveram sua origem comprovada*";

5) Da coexistência de múltiplas presunções de omissão de receitas - alega, em relação ao 4º trimestre de 2000, que a "*suposta receita omitida decorrente de passivo fictício teria transitado pela conta corrente bancária da recorrente, cujos mesmos valores foram objeto de tributação a título de depósitos sem comprovação de origem, acarretando uma tributação em duplicidade*";

6) Da forma de apuração do Lucro - entende a recorrente que o lançamento deveria ter sido feito com base no lucro arbitrado, haja vista que em face do percentual elevado entre a receita omitida apurada e aquela declarada, não restaria outra alternativa à autoridade fiscal, senão considerar a sua contabilidade como imprestável;

7) Por último, aduz pela inaplicabilidade de lançamentos reflexos do PIS e da COFINS, dada a total improcedência do lançamento relativo ao IRPJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro LUIZ AUGUSTO DE SOUZA GONÇALVES, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Delimitação da matéria devolvida a julgamento

Preliminarmente, há que se resolver acerca de duas matérias que não foram objeto de contestação quando da impugnação, isso porque a interposição do recurso voluntário transfere ao órgão *ad quem*, conforme a extensão da petição, o reexame da matéria impugnada. Destarte, o recurso não lhe devolve o conhecimento de matéria não contestada quando da impugnação do lançamento.

Nessa linha de entendimento, dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que:

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

Assim, não é permitido inovar na postulação recursal para incluir matérias diversas daquelas anteriormente deduzidas.

Sob pena de afronta ao princípio do duplo grau de jurisdição, o qual orienta o processo administrativo fiscal, questões não provocadas a debate na primeira instância por meio da peça vestibular, arguidas pela recorrente somente na fase recursal, constituem matérias preclusas, vedada a sua análise pelo órgão *ad quem*.

A primeira matéria que identificamos não constar da impugnação, refere-se à alegação de **"deslocamento indevido da ocorrência do fato gerador"**; alega a contribuinte que os lançamentos relativos ao PIS e à COFINS deveriam ser anulados haja vista que teriam sido efetuados em bases trimestrais, quando deveriam ter sido feitos em bases mensais. Tal ponto não foi objeto de menção na impugnação, mesmo de forma indireta, **razão pela qual não podem ser apreciados**, sob pena de supressão de instância e inovação dos fundamentos do julgado recorrido.

Escapam dessa regra questões de ordem pública, as quais transcendem aos interesses das partes, sendo cognoscível de ofício pelo julgador. E aí chegamos ao segundo ponto, não aventado pela recorrente em sede de impugnação, que diz respeito à decadência, que teria ocorrido em relação aos três primeiros meses do ano de 2000.

Mesmo que indeterminado e aberto o conceito de *"matéria de ordem pública"*, prevalece o entendimento de que a decadência transcende aos interesses das partes, sendo cognoscível de ofício pelo julgador, em qualquer fase do processo.

Assim, em relação a este ponto, vamos nos manifestar.

O auto de infração refere-se ao ano calendário de 2000, tendo sido cientificado ao contribuinte em 01/04/2005. O contribuinte apresentou DIPJ para o referido ano calendário, v. e-fls. 06/47, não tendo apurado IRPJ e CSLL a pagar no 1º trimestre de 2000, mas, observa-se ter havido retenções na fonte por terceiros neste período. Segundo a DIPJ, em relação ao PIS e a COFINS teria havido a apuração de saldo a pagar para os três primeiros meses do respectivo ano.

Cabe ao caso a aplicação do disposto no § 2º do art. 62 do RICARF, com a redação dada pela Portaria MF nº 152/2016:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ocorre que a matéria sob exame, a saber, a aplicabilidade do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN, já foi objeto de decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/0176994-0). O julgamento ocorreu em 12/08/2009, e foi ementado conforme o excerto abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos

ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Posteriormente, o STJ proferiu novo posicionamento, alterando o seu entendimento, mais especificamente em relação ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial. Tal entendimento foi exposto em EDcl nos EDcl no AgRG no Recurso Especial nº 674.497 – PR (2004/0109978-2). O Ministro Relator, após mencionar expressamente o REsp nº 973.733/SC, assevera que “impõe-se o acolhimento dos presentes embargos de declaração, a fim de se adequar o decisório embargado à jurisprudência uniformizada no âmbito do STJ sobre a matéria”. O julgamento deu-se em 09/02/2010, tendo recebido a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

A diferença entre os dois julgados encontra-se no termo inicial para a contagem do prazo decadencial, que no primeiro caso era tido como sendo o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, enquanto que no segundo julgado, revendo o posicionamento anterior, o Tribunal entendeu que, completando-se o fato gerador em 31 de dezembro de 1993, o lançamento somente poderia ser feito a partir de 1994, e o prazo decadencial começaria a fluir em 1º de janeiro de 1995.

Assim, ao analisar o caso concreto, deve-se verificar se encontram-se presentes os elementos autorizadores da aplicação, para fins de decadência, das disposições do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Como já vimos a recorrente apresentou a DIPJ através do qual demonstra a apuração prévia do tributo e das contribuições devidas, entretanto, especificamente em relação ao IRPJ e à CSLL, não apurou valores a pagar.

A princípio, em relação ao IRPJ e à CSLL, estaríamos diante de circunstância reveladora de falta de pagamento, de modo que, considerado o pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial para que a Fazenda pudesse constituir o crédito tributário seria o previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Entretanto, verificamos a partir da DIPJ (v. e-fls. 24 e 26) que foram efetuados pagamentos antecipados de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não de forma direta, mas por meio de fontes pagadoras, ou seja, houve a incidência de imposto e contribuição cuja responsabilidade pelo recolhimento (pagamento), nos termos da legislação de regência, recaiu sobre as pessoas jurídicas que efetuaram pagamentos à fiscalizada.

A realização de pagamento por terceiro não impede a aplicação do entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo perfeitamente possível interpretar de forma extensiva sua decisão e adotar a regra do § 4º do art. 150 do CTN quando o contribuinte, embora não tenha efetuado nenhum pagamento de forma direta, tenha arcado com o ônus do tributo através de recolhimentos efetuados pelos responsáveis tributários.

De se notar que não há nos autos situação que configure o dolo, a fraude ou a simulação.

Assim, correto o entendimento da recorrente ao propugnar pela aplicação do § 4º do art. 150 do CTN ao caso sob análise, devendo ser exonerada a exigência relativa ao 1º trimestre do ano 2000, relativamente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, haja vista que a ciência do auto de infração deu-se apenas em 01/04/2005.

Do Passivo Fictício

A fiscalização apontou a existência de receita omitida por parte da contribuinte pela manutenção, no passivo, de obrigações sem a comprovação do efetivo pagamento. Ao intimar a contribuinte para justificar os saldos existentes em sua conta "FORNECEDORES", constante do passivo circulante no balanço encerrado em 31/12/2000, no valor de R\$1.152.472,34, o atendimento revelou-se parcial (vide intimações entregues em 16/03/2004, 18/05/2004 e 10/03/2005, e-fls 48, 269 e 345 respectivamente), restando não comprovados R\$528.699,13, conforme as planilhas de e-fls. 347/350, elaboradas pela fiscalização.

Junto aos documentos apresentados à fiscalização, e que redundaram nas comprovações a que nos referimos no parágrafo anterior, verifica-se a entrega, por parte da contribuinte, de uma planilha denominada de "*Demonstrativo das Duplicatas que Compõem o Saldo da Conta Fornecedores de 31/12/2000*", v. e-fls. 338/344, desacompanhada, entretanto, de qualquer documento fiscal que possa lhe emprestar confiabilidade. De se notar que tal planilha contém valores cuja data de emissão dos respectivos documentos fiscais se reportam a 1998, 1999 e todo o decorrer do ano de 2000.

Uma das alegações da recorrente é de que os valores referentes aos anos calendários de 1998 e 1999 não poderiam ser objeto de tributação. Correto o entendimento da contribuinte. A sistemática do passivo fictício presume que a omissão de rendimentos ocorre ao tempo do registro das respectivas obrigações. Assim, se a fiscalização tributou a omissão de rendimentos com base nos registros apresentados pela contribuinte, deve-se ter em conta que tais obrigações efetivamente tem origem nas datas em que foram registradas.

Portanto, deve ser excluído do lançamento o valor correspondente a R\$28.457,80, relativos às obrigações constantes da planilha de e-fls 347 referentes aos anos de 1998 e 1999.

Tratando agora dos valores que a recorrente alega terem sido pagos no ano de 2001, verificamos a apresentação dos documentos de e-fls. 426/439, consistentes em boletos bancários emitidos pelas empresas EUCATEX e COLLAR TINTAS, aceitos apenas parcialmente pela DRJ, haja vista que vieram desacompanhados das respectivas notas fiscais que comprovariam a confirmação dos valores envolvidos e respectivas datas de emissão.

Ao recurso voluntário não foi anexado nenhum documento, além dos mesmos boletos de emissão da EUCATEX já apresentados quando da impugnação.

Como se trata de matéria puramente de prova, simples alegações da parte da recorrente não são suficientes para elidir os fatos apurados durante o procedimento fiscal. A própria omissão de sua parte em atender às intimações feitas pela fiscalização (e foram 03), não ajuda em nada a sua situação.

Por isso, incabível a alegação de que os valores que teriam sido efetivamente pagos no ano de 2001 deveriam ser excluídos do lançamento, pois a requerente não conseguiu fazer prova de que tais valores foram quitados.

Dizer também que o documento intitulado de "*Contas a Pagar Liquidado por Fornecedores - Baixas por Pagamentos*", v. e-fls. 437/439, comprovaria que vários títulos, tributados pela fiscalização, teriam sido pagos no período de 01/01/2001 a 30/04/2001, reputa-se, igualmente, insuficiente para exonerar a tributação desses valores, eis que tal demonstrativo, por si só, não prova absolutamente nada se não vier acompanhado dos respectivos documentos que lhe dão sustentação. Analisando os boletos anexados aos autos às e-fls. 521/527, em conjunto com o referido demonstrativo de e-fls. 437/439 e com a planilha elaborada pela fiscalização (v. e-fls. 347/350) não se consegue fazer nenhuma vinculação entre valores, datas e números de notas fiscais (que não foram apresentadas, apenas são citadas nos demonstrativos); saliente-se que tal esforço deveria ter sido empreendido pela própria recorrente, razão pela qual não há como dar guarida à sua alegação.

Por todo o exposto, deve ser mantida parcialmente a autuação, com os ajustes efetuados pela DRJ e a exclusão das obrigações referentes aos anos de 1998 e 1999.

Depósitos Bancários sem comprovação da origem

Neste ponto, repisa a recorrente as alegações que já havia feito em sua impugnação, mormente no que diz respeito aos valores constantes de seus extratos bancários com histórico de "cobrança especial"; tais valores referir-se-iam, segundo a contribuinte, a vendas realizadas a prazo. Fiando-se apenas no histórico constante de seus extratos alega que a origem dos créditos foi totalmente comprovada.

Abaixo reproduzo o quadro elaborado pela fiscalização (v. e-fls. 275) onde estão apontados os valores apurados após a análise dos extratos bancários da recorrente, em conta mantida junto ao Banco Unibanco, de nº 108757-5, agência 166:

	INGRESSOS NA C/CORRENTE DO DO UNIBANCO	RECEITAS DECLARADAS	DIFERENÇAS
Jan/00	492.772,05	260.590,27	232.181,78
Fev/00	608.166,16	274.652,98	333.513,18
Mar/00	518.351,22	247.504,38	270.846,84
total 1o.trim.	1.619.289,43	782.747,63	836.541,80
Abr/00	491.175,04	243.668,31	247.506,73
Mai/00	466.370,43	215.271,01	251.099,42
Jun/00	476.718,27	270.425,15	206.293,12
total 2º. Trim.	1.434.263,74	729.364,47	704.899,27
Jul/00	532.763,27	292.742,88	240.020,39
Ago/00	524.485,47	235.937,47	288.548,00
Set/00	444.873,31	258.810,57	186.062,74
total 3o. Trim	1.502.122,05	787.490,92	714.631,13
Out/00	514.341,72	349.342,27	164.999,45
Nov/00	531.140,32	313.736,66	217.403,66
Dez/00	657.035,26	436.889,32	220.145,94
total 4º. Trim.	1.702.517,30	1.099.968,25	602.549,05
totais do ano	6.258.192,52	3.399.571,27	2.858.621,25

A fiscalização ao realizar o levantamento acima, intimou a contribuinte a se manifestar para que comprovasse a origem dos depósitos existentes em sua conta corrente (v. e-fls. 275/335). Não houve resposta por parte da contribuinte, não restando outra alternativa à fiscalização senão tributar os valores de origem não comprovada. Conforme se pode observar do demonstrativo acima e do auto de infração de e-fls. 352/375, a fiscalização **considerou os valores declarados pela recorrente como se estivessem inseridos no total dos depósitos de origem não comprovada.**

Portanto, mesmo que se admitisse que os valores relativos aos depósitos intitulados "cobrança especial" estivessem com sua origem comprovada, poder-se-ia supor que tais valores comporiam o grupo das receitas declaradas pela contribuinte e consideradas pela autoridade autuante.

Abaixo elaborei demonstrativo onde estão apontados os valores relativos à referida "cobrança especial" em comparação com os valores efetivamente declarados pela recorrente.

TRIMESTRE	VALORES DE COBRANÇA ESPECIAL	VALORES DECLARADOS
1º TRIMESTRE	817.366,18	782.747,63
2º TRIMESTRE	758.574,35	729.364,47
3º TRIMESTRE	762.781,43	787.490,92
4º TRIMESTRE	778.945,94	1.099.968,25

Vejam que os montantes são bastante semelhantes. O que poderia nos levar a supor que tais valores poderiam estar contidos no total das receitas declaradas, abstraídas pela fiscalização da tributação dos depósitos de origem não comprovada.

De outro lado, se poderia alegar que tais valores não estariam dentre as receitas declaradas, o que nos levaria à conclusão de que foram omitidas, e corretamente tributadas.

Assim, na ausência de quaisquer elementos de prova, que teriam de ser produzidas pela recorrente por expressa disposição legal (art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há como dar guarida às alegações da recorrente neste ponto para excluir da tributação os valores intitulados de "cobrança especial".

Da coexistência de múltiplas presunções de omissão de receita.

Neste ponto, a recorrente "pega uma carona" nas discussões havidas durante o julgamento de sua impugnação, **haja vista que referido tema sequer foi objeto de sua impugnação**. Alega que a *"suposta receita omitida decorrente do passivo fictício teria transitado pela conta corrente bancária da recorrente, cujos mesmos valores foram objeto de tributação a título de depósitos sem comprovação de origem, acarretando uma tributação em duplicidade"*.

O relator da Turma Julgadora de 1º grau defendeu a tese de que *"existindo a possibilidade de múltipla incidência tributária sobre o mesmo fato, em razão da coexistência de várias presunções legais no mesmo período, deve-se considerar que a omissão de receitas de maior montante abrange as de menor valor"*. A discussão refere-se à exigência relativa ao 4º trimestre de 2000, onde se apurou omissão de receita pela existência de passivo fictício e omissão de receita pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários, devendo a primeira, segundo o relator, ser excluída da base tributável, eis que de menor valor.

Abaixo, elaborei uma planilha com os valores apurados pela fiscalização a título de depósitos bancários sem origem comprovada e passivo fictício:

FATO GERADOR	VALOR APURADO		VALORES DECLARADOS
	PASSIVO FICTÍCIO	DEPÓSITOS BANCÁRIOS	
31/03/2000	0,00	836.541,80	782.684,63
30/06/2000	0,00	704.899,27	728.955,92
30/09/2000	0,00	714.631,13	787.355,92
31/12/2000	528.699,13	602.549,05	1.099.968,25

O voto vencedor do referido julgamento foi no sentido inverso, pelo cabimento e pela coexistência dos dois regimes de presunção no mesmo período de apuração. Filio-me a essa orientação e adoto os mesmos argumentos expostos no voto vencedor da decisão recorrida como minhas razões de decidir:

*Entretanto, penso que o entendimento do ilustre Relator não encontra respaldo na legislação tributária. **Inexiste base legal para que a autoridade tributária, diante de várias presunções legais no mesmo período, presuma que a receita considerada omitida, de maior valor, abarque a de menor. Seria, no caso, a presunção da presunção.***

Ademais, em se tratando de presunções legais, ou seja, de presunções expressamente previstas na legislação, incumbe ao contribuinte em geral, e não a autoridade tributária, o ônus da prova da improcedência da presunção, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea.

Desse modo, tendo em vista que a interessada não logrou afastar as presunções legais de passivo não comprovado e de depósitos bancários de origem não comprovada, no período em questão, peço vênia ao ilustre Relator para discordar de seu entendimento, porquanto somente à interessada incumbiria elucidar o questionamento suscitado, através de provas documentais.

À vista do exposto, voto pela manutenção, na base tributável do quarto trimestre do ano-calendário de 2000, dos valores relativos ao passivo não comprovado, como apurado pelo fiscal autuante no auto de infração. (grifos nossos)

Por todo o exposto, refuto as alegações da parte também em relação a este ponto, devendo a autuação em relação ao 4º trimestre ficar incólume.

Da forma de apuração do lucro

Neste ponto, insurge-se a recorrente contra a forma adotada pela fiscalização para apurar a exigência tributária. Defende o arbitramento como a medida mais acertada ao caso, haja vista que, em face do percentual elevado entre a receita considerada omitida e aquela declarada, não deveria restar outra alternativa à autoridade fiscal senão considerar a sua contabilidade imprestável.

As alegações da recorrente são descabidas. Conforme bem assentado na decisão recorrida o arbitramento é medida extrema, excepcional, que só se justificaria na absoluta imprestabilidade da escrituração contábil. A falta de contabilização de depósitos bancários de origem não comprovada, por si só, não autoriza a inferir que a escrita seja imprestável ou que seja impossível a apuração do lucro real.

Não há no auto de infração nenhuma menção a respeito de vícios, erros ou deficiências porventura existentes na escrituração da recorrente.

A desclassificação da escrita, com o conseqüente arbitramento do lucro, é um poder/dever da autoridade fiscal, outorgado pela própria lei, porém, por se tratar de medida extrema, só deve ser adotada quando a escrita e a documentação do contribuinte não permitam a apuração do lucro real.

O arbitramento é uma das formas de apuração do resultado, não tem e não deve ter qualquer conotação de penalidade ou castigo. O que se busca ao utilizá-lo é apurar o resultado que, por conta de certas condutas adotadas pelo contribuinte, revela-se difícil de ser conhecido.

A existência de depósitos bancários de origem não comprovada, sem dúvida alguma, indica a ocorrência de omissão de receitas operacionais, bem assim, pode revelar

algum grau de insegurança quanto à fidelidade do lucro real declarado. Entretanto, por si só, não é razão suficiente para caracterizar a escrita como se imprestável fosse, nem justificar o arbitramento do lucro. Se assim admitirmos, qualquer eventual omissão de receita ou até mesmo a falta de registro de alguma transação empresarial, ou ainda, a não escrituração de determinado depósito ou transferência bancária, seria motivo suficiente para a desclassificação da escrita contábil.

Portanto, também neste ponto, inadmissíveis as alegações da recorrente para nulificar o auto de infração.

Dos lançamentos reflexos

Neste último ponto, alega a recorrente que os lançamentos relativos à CSLL, PIS e COFINS deveriam ser anulados, haja vista "*a íntima relação de causa e efeito*" com o auto de infração do IRPJ, "*que vincula um aos outros, tendo em vista tratar-se de tributação reflexa*". Por considerar que o "*auto de infração matriz (Imposto de Renda Pessoa Jurídica)*" seria totalmente improcedente, defende a insubsistência dos demais.

Seu raciocínio estaria perfeito se, realmente, o "*auto de infração matriz*", conforme designou o lançamento relativo ao IRPJ, estivesse eivado de algum vício ou fosse insubsistente. E não é o caso. Conforme vimos até aqui, apenas o 1º trimestre, alcançado pela decadência, foi considerado indevido, restando os demais períodos objeto da autuação incólumes quanto à sua procedência.

Assim, ao decidido quanto ao auto de infração do IRPJ, deve-se aplicar o mesmo entendimento aos autos de CSLL, PIS e COFINS, haja vista estarem alicerçados nos mesmos elementos fundantes do primeiro.

Isto posto, voto em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir do lançamento os valores relativos ao passivo fictício cujas obrigações foram assumidas nos anos de 1998 e 1999, bem assim, acatar a alegação de decadência da exigência do IRPJ e da CSLL do 1º trimestre de 2000 e do PIS e da COFINS dos três primeiros meses do respectivo ano calendário, devendo ser mantida a exigência em relação aos demais períodos de apuração.

Em 13 de setembro de 2016

(assinado digitalmente)

LUIZ AUGUSTO DE SOUZA GONÇALVES – Relator