ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.001690/2004-84

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

Processo nº	19515.001690/2004-84
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1302-002.909 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de julho de 2018
Matéria	SIMPLES.OMISSÃO DE RECEITAS.
Recorrente	AÇOS TREFITA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROCEDIMENTO INSTAURADO NA PENDÊNCIA DE SOLUÇÃO DE PROCESSO DE CONSULTA FORMULADA PELO SUJEITO PASSIVO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A formulação de consulta pelo sujeito passivo não tem o condão de suspender a exigibilidade dos tributos devidos, pois visa tão somente a proteger o consulente da imposição de penalidades enquanto a dúvida quanto à correta aplicação da legislação tributária, não é devidamente dirimida pelo Fisco. A declaração de ineficácia da consulta formulada pela autoridade consultada pelo não preenchimento aos seus requisitos, nos termos do art. 52 do Decreto nº 70.235/1972, dado o seu caráter meramente declaratório, tem efeito *ex tunc*, ou seja, extirpa quaisquer efeitos no mundo jurídico. Inocorrência de nulidade do lançamento.

IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. FATO GERADOR X PERÍODO DE APURAÇÃO.

O fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins é complexivo, iniciando-se no primeiro dia de cada período de apuração e abrange todas as incidências de omissão de receitas que correspondem aos pagamentos efetuados no transcurso do período definido em lei para a apuração da ocorrência do fato gerador. Não há qualquer defeito no lançamento que apura as diferenças dos tributos lançados, uma vez respeitados os respectivos períodos de apuração (mensal ou trimestral, conforme o caso), e apurando o *quantum* devido ,nos termos previstos na legislação de regência.

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS APURADA EM AÇÃO FISCAL NO EXERCÍCIO ANTERIOR. LIMITE PARA OPÇÃO. INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Constatada a omissão de receita em ação fiscal, esta passa a compor a receita bruta total e portanto o limite para a opção pelo lucro presumido. Ultrapassado o limite legal para a autuação pelo lucro presumido, correta a autuação pelo lucro arbitrado, não tendo sido possível apurar as diferenças devidas pelo lucro real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de infrações apuradas em decorrência de apuração de omissão de receitas e do arbitramento de lucros levados a efeito para a apuração do IRPJ, mantida aquela exigência, idêntica decisão deve ser aplicada àquelas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-13.886, proferido pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo I (SPOI), em 26 de junho de 2007, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente, em face de autos de infração lavrados para a constituição de créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS, e Cofins, conforme consubstanciado na seguinte ementa, *verbis*:

> *Assunto: Processo Administrativo Fiscal*
>
> *Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003*
>
> *CONSULTA INEFICAZ. EFEITOS.*
>
> *A consulta ineficaz não produz quaisquer efeitos, não gerando direitos em favor do contribuinte.*
>
> *Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003*
>
> *FATO GERADOR.*
>
> *O fato gerador do IRPJ sendo complexivo se inicia no primeiro dia de cada trimestre e abrange todas as incidências de omissão de receitas que correspondem aos pagamentos efetuados no transcurso de cada trimestre.*
>
> *LUCRO PRESUMIDO. LIMITE. Constatada a omissão de receita em ação fiscal, esta passa a compor a receita bruta total e portanto o limite para a opção pelo lucro presumido. Ultrapassado o limite legal para a autuação pelo lucro presumido, correta a autuação pelo lucro arbitrado.*
>
> *TRIBUTAÇÃO REFLEXA. DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS.*
>
> *A procedência do lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ implica a manutenção das exigências fiscais dele decorrentes.*

Por bem descrever o feito até a presente data, transcrevo excertos do relatório do acórdão recorrido que descrevem a matéria objeto da autuação e apresenta as razões da impugnação apresentada pelo contribuinte, *verbis*:

Conforme o Termo de Constatação Fiscal de fls. 2347/2351, a ação fiscal iniciou-se em decorrência de Representação Fiscal do Sr. Inspetor da Receita Federal de São Paulo, datada de 29/01/2004, formalizada no PAF nº 10314.000597/2004-44, para auditoria de compras possivelmente não contabilizadas nos períodos de 1999 a 2003.

> Os fornecedores indicados na Representação Fiscal foram as empresas Aços Vilares S/A, CNPJ 60.664.810/0001-74 e Gerdau S/A, CNPJ 33.611.500/0001-19.

Foram intimadas, por meio de MPF Extensivo, a apresentar a relação de todas as notas ficais e entre outros dados as datas de pagamentos de suas vendas para a empresa Aços Trefita Ltda.

As empresas intimadas apresentaram os demonstrativos devidamente assinados que acusavam as datas e valores pagos nas compras efetuadas.

Com esses documentos em mãos, a fiscalização iniciou a conferência no Livro Registro de Entradas nº 06, registrado na JUCESP sob o nº 220691, em 18/12/2002. No exame, foi constatado que várias notas fiscais das empresas Aços Vilares S/A e Gerdau S/A não estavam registradas no Livro Registro de Entradas nº 06 e o livro Caixa não estava acusando os seus pagamentos.

Foi solicitado as referidas empresas fornecedoras da Aços Trefita Ltda. que enviassem cópias autenticadas de todas as notas fiscais cuja relação consta anexa ao termo de fls. 2347/2351. Após nova conferência das referidas notas, foi apurado com base nelas a matéria tributável do IPRJ e reflexos, por entender a fiscalização que a autuada regularmente intimada deixou de comprovar a origem dos recursos dos pagamentos nas aquisições de mercadorias para revenda. A falta de comprovação da origem dos recursos dos pagamentos ensejou a presunção de omissão de receitas consoante o art. 40 da Lei nº 9.430/1995.

Esclareceu o autuante que para os anos-calendário 2002 e 2003, pelo fato de a soma da Receita Declarada nas respectivas DIPJ acrescida da Omissão de Receita apurada na ação fiscal, ter ultrapassado os limites estabelecidos na legislação para a tributação com base no Lucro Presumido, para esses anos-calendário procedeu ao arbitramento do lucro.

O contribuinte foi cientificado nos próprios autos de infração, em 02/09/2004, e apresentou em 28/09/2004, a impugnação de fls. 2427/2433 com as seguintes alegações:

Preliminar

- a fiscalização não teria observado o art. 48, do Decreto nº 70.235/72, pois o contribuinte teria protocolizado, em 12/03/2004, antes do início do procedimento de diligência datado de 17/03/2004 e de fiscalização de 16/04/2004, consultas (docs. de nºs 01 a 04) que versariam sobre a orientação de regularização das matérias objeto dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

- os processos de consultas, que objetivariam saber sobre a espontaneidade e recolhimento dos tributos sem a multa de mora receberam os seguintes números:

IRPJ 10314.001356/2004-12

CSLL.....10314.001352/2004-34

COFINS.....10314.001354/2004-23

PIS.....10314.001355/2004-78;

- até a data da entrega da impugnação o contribuinte não teria recebido nenhuma resposta sobre a matéria consultada;

- as referidas consultas suspenderiam qualquer procedimento fiscal destinado a apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada;

- a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subseqüente à data da ciência de decisão de primeira instância, nenhum procedimento fiscal poderia ser instaurado sobre a matéria objeto da consulta;

- o auto seria nulo por ferir o art. 48 do Decreto nº 70.235/72.

Mérito

- a ocorrência do fato gerador teria sido a data dos pagamentos que seriam as mais diversas durante os meses de março de 1999 a dezembro de 2003 *e não ao final de cada mês*, como consta nas folhas de continuação dos autos de infração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

- o erro na data da ocorrência do fato gerador acarretaria erro na base de cálculo dos referidos tributos;

- como conseqüência os autos seriam nulos;

- o contribuinte teria apurado o IRPJ nos anos-calendário de 2002 e 2003 pelo lucro presumido, a fiscalização não teria observado para esses anos-calendário o disposto pelo art. 24, da Lei nº 9.249/95. Não existiria nenhum dispositivo legal que obrigaria adicionar a receita apurada em ação fiscal à receita declarada para se verificar o limite para a opção pelo lucro presumido, seria nula a exigência nos referidos anos com base no lucro arbitrado;

Intimada do acórdão recorrido em 24/08/2007 (AR, e-fls. 2632), a interessada apresentou recurso voluntário em 19/09/2007 (e-fls. 2633/2646), no qual repisa as razões trazidas na impugnação e refuta as conclusões da decisão recorrida, trazendo citações à jurisprudência administrativa e judicial e à doutrina como suporte à suas teses.

Em síntese:

1 - pugna pelo reconhecimento da nulidade da autuação sob a alegação de que se encontrava ao abrigo de Solução de Consulta formulada, ainda não solucionada, quando da instauração do procedimento fiscal;

2 - defende o cancelamento do lançamento, com base no art. 142 do CTN, uma vez que a autoridade fiscal teria incorrido em erro na data da ocorrência dos fatos geradores e, portanto, erro nas bases de cálculo dos tributos lançados; e

3 - sustenta que os lucros relativos aos períodos de apuração de 2002 e 2003 não poderiam ter sido arbitrados, uma vez que não existiria suporte legal para a inclusão das receitas omitidas junto com as receitas declaradas com vistas à apuração do limite para a opção pelo lucro presumido, de modo que a atuação desses períodos deveria ter sido feita nesse regime, por ela adotado, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/1995.

Neste último ponto, no qual questiona o arbitramento do lucro levado a efeito pela autoridade fiscal nos anos 2002 e 2003, a recorrente inova em relação aos argumentos de mérito trazidos na impugnação.

Desta feita aduz uma segunda alegação no sentido de que faltaria base legal, para a inclusão das receitas omitidas apuradas por presunção pela autoridade fiscal, juntamente com as receitas declaradas, no montante da "receita conhecida" utilizado para a apuração do lucro arbitrado, em face do que dispõe o art. 51 da Lei 8.981/1995.

Ao final, requer que seja dado provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim dele conheço.

1 - Da alegação de nulidade da autuação

A recorrente requer o reconhecimento da nulidade da autuação sob a alegação de que se encontrava ao abrigo de Solução de Consulta formulada, ainda não solucionada, quando da instauração do procedimento fiscal, o que contrariaria o disposto no art. 48 do Decreto nº 70.235/1972, que dispõe, *verbis*:

> *Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subseqüente à data da ciência:*
>
> *I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;*
>
> *II - de decisão de segunda instância.*

O acórdão recorrido rejeitou a preliminar suscitada, nestes termos:

> A impugnante argüiu, em preliminar, que improcederia a ação fiscal, em vista de ter apresentado, anteriormente, perante a Receita Federal, consultas nos autos dos PAF 10314.001356/2004-12, 10314.001352/2004-34, 10314.001354/2004-23, 10314.001355/2004-78, com o objetivo de saber sobre a espontaneidade e recolhimento dos tributos sem a multa de mora, e que não teria recebido, até a data da entrega da impugnação, nenhuma resposta sobre a matéria consultada.
>
> O sistema de controle processual da RFB, COMPROT, cujos relatórios foram juntados em fls. 2476/2479, informa que os referidos processos, no decorrer do ano-calendário de 2005, foram encaminhados para o Arquivo Geral da GRA-SP, denotando terem sido concluídas as referidas consultas e sido cientificado o contribuinte.
>
> Foram solicitadas e obtidas cópias dos Despachos Decisórios da SRRF08/DISIT, exarados nos autos dos referidos processos, que foram juntadas em fls. 2480/2487. Os referidos despachos foram assim ementados:
>
> > *É ineficaz a consulta que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre o qual haja dúvida referindo-se a fato genérico.*
>
> Quanto à supra mencionada preliminar, ou seja, impossibilidade de instauração de procedimento de ofício pela existência dos referidos processos de consulta cabe esclarecer que não há que se falar em efeitos da consulta fiscal, muito

menos em nulidade do lançamento em tela, haja vista que a consulta ineficaz não produz efeitos, não gerando nenhum direito ao contribuinte.

Corroborando o entendimento exposto, em 24 de julho de 1998, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, visando esclarecer o tema em questão - consulta declarada ineficaz -, exarou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 45, cuja conclusão, em suma, foi de que:

> *"24. [...]. Saliente-se, por fim, que, a despeito da autuação ter ocorrido antes da declaração de ineficácia à consulta, tal fato não encontra vedação na legislação tributária, pois a decisão na consulta tem caráter meramente declaratório, ou seja, se declarada ineficaz, isto significa que a consulta não produz qualquer efeito: é como se nunca tivesse existido."*

Pelo então exposto, não há falar-se em desobediência ao disposto pelo art. 48, do Decreto nº 70.235/72, e rejeitar-se a preliminar de nulidade argüida pelo contribuinte.

A recorrente refutou as conclusões do acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

Data máxima vênia. o entendimento alcançado pelo órgão julgador de primeiro grau não está correto. não espelhando a melhor interpretação para o dispositivo legal aplicado - Art. 48. do Decreto n° 70.235, de 1972 e artigo 161 do CTN. Não existe qualquer indicação nesse sentido.

Observe-se. pelos incisos I e II do artigo 48 do PAF. que a limitação de lançamento tributário pelo Fisco permanece em vigor desde o momento da apresentação (protocolização) da consulta. até o trigésimo dia subseqüente à data da ciência: I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso: II - de decisão de segunda instância.

Nada, absolutamente nada. foi dito sobre a não aplicação das limitações indicadas no caput do art. 48 quando a consulta é considerada ineficaz.

As limitações impostas ao Fisco, por determinação expressa do art.48 do Decreto n°. 70.235/72 são pertinentes, pois que o procedimento fiscal instaurado contra o contribuinte que está com processo de consulta junto ao órgão competente, vem a caracterizar com certeza. preterição de seu direito à ampla defesa, pois que o resultado da consulta pode ser fundamental sobre a matéria objeto do procedimento.

Com efeito, o lançamento tributário envolvendo matéria submetida a processo de consulta. enquanto não ocorridas as hipóteses estabelecidas nos inciso l e ll. do art. 48. do Decreto n°. 70.235/72, configura nulidade por preterição do direito de defesa do sujeito passivo.

E a limitação do Fisco ocorre, certamente, mesmo que a Consulta venha a ser considerada ineficaz pois que não existe qualquer determinação legal em contrário.

A matéria já conta com jurisprudência assentada no âmbito dos EE, Primeiro e Segundo Conselhos de Contribuintes. valendo reprisar as Ementas seguintes:

[...]

Muitos outros arestos poderiam ainda ser aqui citados. em socorro da tese defendida pela Recorrente. a respeito da nulidade, "*ab initio*". do procedimento fiscal em comento. Para concluir o raciocínio em tomo da preliminar de nulidade supra. é fato incontroverso que à época dos lançamentos tributários de que se trata estava em curso um processo de consulta iniciado pela Autuada e ora Recorrente. exatamente sobre a matéria objeto da referida exação fiscal.

Outro fato de suma importância é que o artigo 48 da Lei 9.430/96 processo de regulamentou o consulta no âmbito da Receita Federal do Brasil, "in verbis" :

[...]

Os senhores Conselheiros podem constatar que o Contribuinte não tem muito o que fazer quando a autoridade entende que a consulta é ineficaz. mesmo que não concorde.

Assim, o Contribuinte fica a mercê do entendimento da autoridade administrativa.

No caso em questão, o procedimento correto seria a autoridade fiscalizadora procurar saber se o fiscalizado estava sob efeito de consulta sobre a matéria objeto do procedimento fiscal e comunicar sua chefia imediata, para que tomasse as providências em apressar a solução da consulta.

Aceitando a tese da autoridade julgadora "*a quo*" cria-se um fato novo: lavra o auto de infração e o julgamento do mesmo fica "suspenso" até decisão da consulta. Caso ela seja favorável ao contribuinte o auto é cancelado caso contrário não.

Em nosso ordenamento jurídico não existe esta pretensa "suspensão" praticada pela autoridade "*a quo*". É muito interessante que as autoridades que analisam a CONSULTA e a IMPUGNAÇÃO pertencem ao mesmo Órgão - SRFB, podendo criar esta pretensa "suspensão" enquanto aguarda a decisão da consulta.

Senhores Conselheiros. apesar da legislação vigente ser cristalina e a vasta jurisprudência deste Conselho ser unânime sobre o argüido. a autoridade "*a quo*" não tomou conhecimento da preliminar infringindo o principio da legalidade.

Por todo exposto. requer seja declarado "nulo o auto de infração" *ab initio*", com base no direito vigente.

Com efeito pelo que se depreende dos autos, a recorrente havia formulado quatro consultas à RFB, que se encontravam pendentes de solução por ocasião da instauração do procedimento fiscal. O teor de tais consultas é relatado nos despachos decisórios que declararam sua ineficácia, exarados pela SRRF/08/Disit (e-fls. 2598 a 2613), *verbis*:

Trata-se de consulta protocolizada em 12/03/2004, efetuada por pessoa jurídica, cujo ramo de atividade e o comércio atacadista de aços para fins industriais.

2. Informa por intermédio de seu representante legal que a empresa foi intimada pela SRF a prestar esclarecimentos conforme documento GRURED n° 490, datado de 25/07/2003. Aduz ainda que. posteriormente. recebeu uma nova intimação GRURED n° 521. datada de 05/08/2003. na qual lhe é solicitada a apresentação de documentos de importação, notas fiscais. livros de entradas e inventário etc., tendo os mesmos sido entregues sob protocolo em 13/08/2003.

3. A consulente relata que ao realizar a revisão das DIPJ dos anos - calendários de 1999, 2000. 2001, 2002 e 2003, constatou a presença de erros na base

de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) que redundou em insuficiência de pagamento.

4. Diante de tais fatos a consulente indaga sobre a possibilidade de apresentar novas declarações do IRPJ e DC'I`F´s, visando a retificar as anteriormente apresentadas. Questiona outrossim sobre a possibilidade de efetuar o pagamento das diferenças apuradas sem a multa moratória.

5. O pedido vem acompanhado de arrazoado no qual a consulente invoca a espontaneidade tendo por fundamento os artigos 138 e 210 do CI'N; o artigo 5° e parágrafo único e artigo 7°, § 2°. do Decreto 70.235/ l972.

Ao apreciar a consulta, a autoridade responsável pela sua solução considerou que não foram atendidos os requisitos previstos na legislação e declarou a ineficácia da mesma, *verbis:*

[...]

8. Com base nos dispositivos anteriormente citados, dessume-se que a consulta sobre legislação tributária federal é aplicável a fato determinado. devendo a petição do interessado expor minuciosamente a hipótese consultada, bem como os fatos concretos a que visa atingir. A propósito. orienta o Parecer Normativo CST n° 342/1970 (DOU de 22/10/1970) que, para produzir efeitos. a consulta deve conter uma exposição detalhada e completa dos fatos enfrentados pelo contribuinte. devidamente correlacionada ao direito que lhes seja aplicável, ou seja, aos dispositivos da legislação tributária que os regem, e cuja correta interpretação, conforme adotada pela Secretaria da Receita Federal, deseja obter. Assim, não basta indicar um fato e indagar qual a repercussão que o mesmo poderá provocar em confronto com a legislação de um determinado tributo, é necessário que o interessado examine a questão em face do preceito legal que lhe é pertinente.

9. Faz-se necessário consignar que a postulação em apreço não atende a tal requisito, pois a consulente não indica, em nenhum momento, os dispositivos da legislação tributária que ensejaram a sua dúvida, na forma determinada pelo art. 3°, § 1°, incisos III e IV, da Instrução Normativa SRF nº 230/2002.

10. A consulente reconhece por fruto de sua própria constatação, ser devedora do fisco por erros cometidos na apuração da base de cálculo do tributo. Não informa, contudo, a natureza do erro cometido e o dispositivo da legislação tributária a ele relacionado, de forma a apresentar uma dúvida convenientemente delimitada a ser apreciada pela Administração. Ao mencionar simplesmente erro na base de cálculo, a consulente relata o fato de forma imprecisa, pois a base de cálculo do IRPJ reflete a somatória do conjunto das transações realizadas pela consulente.

11. A análise individualizada das transações, que repercutem na composição do valor da base de cálculo. advinda do confronto com toda a legislação do tributo, demandaria uma explicação didática exaustiva sobre as várias hipóteses possíveis de erros, propósito para o qual o instituto da consulta não se presta.

12. Quanto ao pagamento dos tributos devidos sem as penalidades cabíveis informamos não restar dúvida, uma vez que a matéria relativa à incidência dos acréscimos legais foi disciplinada pelo artigo 61 da Lei n° 9.430 de 27/12/1996 " in verbis":

[...]

> 13. Diante do exposto. tendo em vista que o presente pleito foi efetuado com inobservância das disposições contidas na Instrução Normativa SRF n° 230/2002. mais precisamente em relação aos incisos I, II, IX e XI de seu art. 15. declara-se INEFICAZ a consulta, não podendo a mesma produzir efeitos.
>
> 14. Na forma do disposto no artigo 48 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única. Assim, do presente Despacho Declaratório de Ineficácia. não cabe recurso de oficio ou voluntário e nem pedido de reconsideração.

Examinando a situação, em que pese que a literalidade do art. 48 do Decreto 70.235/1972 pareça favorecer à tese da recorrente, penso que este não pode ser examinado sem considerar o que dispõe o art. 52 do mesmo diploma, *verbis*:

> *Art. 52. **Não produzirá efeito a consulta formulada**:*
>
> *I - em desacordo com os artigos 46 e 47;*
>
> *II - por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;*
>
> *III - por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada;*
>
> *IV - quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;*
>
> *V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;*
>
> *VI - **quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;***
>
> *VII - quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;*
>
> *VIII **- quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução** salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.*

Ora, quando tal dispositivo determina a ausência de efeitos à consulta, nas situações que específica, não faz qualquer restrição quanto ao alcance da sua ineficácia, abarcando, por certo, inclusive aos efeitos assegurados no art. 48 do mesmo diploma.

Note-se que ao considerar a consulta ineficaz a autoridade consultada o faz em caráter declaratório, ou seja *ex tunc* extirpando quaisquer efeitos no mundo jurídico, de modo que não há que se inquinar de nulidade o auto de infração lavrado.

Em que pese a recorrente tenha trazido à colação alguns julgados deste tribunal administrativo no sentido de sua tese, colhe-se da jurisprudência mais recente, diversos julgados que afastam a alegação de nulidade do ato de lançamento realizado ante à declaração de ineficácia da consulta, *verbis*:

PROCESSUAL - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO EFETUADO NO CURSO DE PROCESSO DE CONSULTA FORMULADA PELO SUJEITO PASSIVO NÃO SOLUCIONADA - PRELIMINAR DE NULIDADE. Se a consulta foi declarada ineficaz, ou seja, não produziu o efeito desejado, não há o que se falar na garantia prevista no citado art. 48, porque este somente teria eficácia, se não houvesse ocorrido qualquer das hipóteses previstas no art. 52, do referido Decreto 70.235/72. Preliminar afastada. **(Acórdão nº 302-36941, 06/07/2005, 2ª C/3ºCC)**

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CONSULTA INEFICAZ. Não há impedimento para lavratura do Auto de Infração quando a consulta formulada pela contribuinte é declarada ineficaz, vez que esta não produz efeitos. **(Acórdão nº 3202-000.397, de 21/11/2011, 2ª TO/2ªC/3ª SEÇÃO/CARF)**

CONSULTA INEFICAZ. Não produz efeitos a consulta em que não são atendidos os requisitos legais para a sua formulação. **(Acórdão nº 3802-004.287, de 19/03/2015, 2ª TE/3ª SEÇÃO/CARF)**

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSULTA GENÉRICA. EFEITOS. AUSÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. LAVRATURA. POSSIBILIDADE. A apresentação de consulta sobre a correta interpretação da legislação tributária impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da decisão que a soluciona, desde que considerada eficaz. Para ser considerada eficaz, exige-se, dentre outros, que a consulta esteja circunscrita a fato determinado, descrevendo suficientemente o seu objeto e indicando as informações necessárias à elucidação da matéria e, ressalvada a hipótese de matérias conexas, não suscite questões sobre mais do que um tributo ou contribuição. Demonstrado que a consulta ineficaz não tem o condão de obstar o lançamento de ofício, a exigência fiscal não padece de nulidade por ter o sujeito passivo formulado indigitada consulta antes do início do procedimento de ofício. **(Acórdão nº 9303-002.624015, de 12/11/2013, 3ª Turma/CSRF)**

Não me parece que possa existir outra possibilidade de aplicar o art. 52 do Decreto nº 70.235/1972, sob pena de subverter-se a própria finalidade do processo de consulta, pois, se assim não fosse, bastaria ao contribuinte, para se proteger de qualquer ação do Fisco, efetuar questionamentos sobre quaisquer fatos tributáveis, plenamente definidos na legislação apenas com o fito de criar um escudo, uma barreira inexpugnável, ainda que temporária, para se furtar ao cumprimento de suas obrigações fiscais.

É óbvio que num caso isolado, bastaria ao Fisco ter suficiente agilidade na solução da consulta para derrubar a barreira, mas imagine-se tal efeito com uma avalanche de consultas de muitos contribuintes, sabedores que estariam amparados por esta proteção.

O caso em apreço, tal o teor da citada consulta, aproxima-se muito da situação imaginada acima. Senão vejamos:

O contribuinte apresentou quatro consultas idênticas, uma para cada tributo federal, informando que apurou a existência de erro em cinco exercícios consecutivos (1999 a 2003) nas quais singelamente questiona 1 - se é possível retificar suas declarações; e 2 - se pode recolher as eventuais diferenças devidas sem multa.

Ora, além da vagueza dos fatos por ela relatado, como bem apontado nas soluções de consulta, as supostas dúvidas são cristalinamente definidas na legislação ordinária

e normativa dos tributos mencionados, inexistindo qualquer traço de dúvida para a sua correta aplicação.

E, mais, note-se que a própria consulente, ora recorrente, afirmava ser devedora dos tributos que adviriam das divergências encontradas nas apurações anteriores. Então, bastaria recolhê-los, aplicando-se, se fosse o caso, o instituto da denúncia espontânea, ainda que sujeita a eventuais entendimentos divergentes do Fisco.

Embora seja óbvio, vale ressaltar que a possibilidade de realização de consulta, prevista na legislação, não tem o condão de suspender a exigibilidade dos tributos devidos, mas tão somente a proteger o consulente da imposição de penalidades enquanto a dúvida quanto à correta aplicação da legislação tributária, não é devidamente dirimida pelo Fisco. É esta a inteligência correta do disposto no art. 48 do Decreto nº 70.235/1972.

E com esta análise, não se está pretendendo, é bom que se registre, discutir o teor e a validade das consultas apresentadas, posto que já solucionadas pelo órgão competente, mas tão somente demonstrar a incongruência da interpretação defendida pela recorrente.

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

2. Da alegação de erro na apuração do período de apuração

A recorrente alega que a autoridade fiscal teria incorrido em erro na data da ocorrência dos fatos geradores e, portanto, erro nas bases de cálculo dos tributos lançados, para defender o cancelamento do lançamento, com base no art. 142 do CTN.

A questão foi bem enfrentada no acórdão recorrido, *verbis*:

> No mérito, a questão central desta autuação se refere às datas dos pagamentos e as datas dos fatos geradores.
>
> A respeito da base de cálculo e da determinação do período de apuração do IRPJ, assim dispõe ao art. 1º, da Lei nº 9.430/1996, *in verbis:*
>
> > *Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.*
>
> Sendo assim o fato do gerador do IRPJ é complexivo e se inicia no primeiro dia de cada trimestre e abrange todas as incidências de omissão de receitas que correspondem aos pagamentos efetuados, vindo a se aperfeiçoar no último dia de cada trimestre. Portanto, correto o procedimento da fiscalização.

Não há qualquer reparo a ser feito às conclusões do acórdão recorrido. Não há qualquer defeito no lançamento ao apurar as diferenças dos tributos lançados, tendo sido respeitados os respectivos períodos de apuração (mensal ou trimestral, conforme o caso), apurando-se o *quantum* devido nos termos previstos na legislação de regência.

Assim, rejeito também a alegação.

3. Do arbitramento do lucro nos anos-calendário 2002 e 2003.

A recorrente contesta o arbitramento dos lucros relativos aos períodos de apuração de 2002 e 2003, uma vez que não existiria suporte legal para a inclusão das receitas omitidas junto com as receitas declaradas com vistas à apuração do limite para a opção pelo lucro presumido, de modo que a atuação desses períodos deveria ter sido feita nesse regime, por ela adotado, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/1995.

O acórdão recorrido assim se pronunciou sobre a alegação:

> Quanto à autorização para a opção pelo lucro presumido, o art. 516 do RIR/1999 estatui que:
>
> *Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).*
>
> Consta no Termo de Constatação Fiscal (fls. 2350), a apuração das seguintes receitas:
>
> | ANO | DIPJ+TOTAL OMITIDO (R$) | LIMITE (R$) |
> |---|---|---|
> | 2001 | 29.632.011,25 | 24.000.000,00 |
> | 2002 | 41.196.220,83 | 24.000.000,00 |
> | 2003 | 59.229.915,85 | 48.000.000,00 |
>
> Os limites foram duplicados pela Lei nº 10.637/02, passando a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2003. Sendo assim, constatada a omissão de receita, esta passa a compor a receita bruta total e portanto o limite para a opção pelo lucro presumido. Correto, pois, o entendimento da fiscalização ao apurar o IRPJ nos anos-calendário de 2002 e 2003 pelo lucro arbitrado, pois o contribuinte nos anos anteriores (2001 e 2002) se não tivesse omitido receitas, estaria obrigado à apuração do IRPJ pelo Lucro Real, pois superado o limite para a tributação pelo Lucro Presumido, estando certa a apuração pelo lucro arbitrado no auto de infração.

Com efeito, não tem razão a recorrente.

O art. 24 da Lei nº 9.249/1995 tão somente determina que seja acrescida à base de cálculo apurada pelo sujeito passivo, o valor da omissão de receitas apurada pelo Fisco, de acordo com o regime de tributação adotado pela pessoa jurídica. Evidentemente, se o contribuinte opta por um regime de apuração que lhe é vedado, cabe ao Fisco apurar os montantes devidos pelo regime de apuração cabível. Não sendo possível apurar as diferenças pelo lucro real é cabível o arbitramento do lucro.

No caso concreto, o Fisco identificou a ocorrência de omissão de receitas nos anos de 2001 e 2002 que, somadas às receitas declaradas, ultrapassaram o limite anual previsto na lei para a opção pelo lucro presumido nos anos subsequentes (2002 e 2003).

Assim, não sendo possível apurar as diferenças devidas pelo lucro real, revela-se correto o arbitramento dos lucros nos anos-calendário 2002 e 2003.

Assim, não há como acatar esta alegação da recorrente.

A recorrente, no entanto, inova em suas alegações recursais, trazendo um outro argumento no sentido de que faltaria base legal, para a inclusão das receitas omitidas apuradas por presunção pela autoridade fiscal, juntamente com as receitas declaradas, no montante da "receita conhecida" utilizado para a apuração do lucro arbitrado, em face do que dispõe o art. 51 da Lei 8.981/1995.

Trata-se, à toda evidência, de matéria nova, que não constou da impugnação da recorrente, estando precluso o seu direito de trazê-la no âmbito recursal, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

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

Assim, voto no sentido de não conhecer desta alegação.

4. Lançamentos reflexos: CSLL, PIS e Cofins

Com relação às exigências da CSLL, PIS e a Cofins, tratando-se de infrações apuradas em decorrência de apuração de omissão de receitas e do arbitramento de lucros levados a efeito para a apuração do IRPJ, mantida aquela exigência, idêntica decisão deve ser aplicada àquelas contribuições.

5. Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator