



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

Processo nº 19515.002835/2007-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.773 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrente PARQUE MORUMBY ADMINISTRAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

Incabível o reconhecimento de nulidade por cerceamento de defesa, quando a própria Recorrente não logra comprovar oportunamente e de forma organizada, mediante argumentos lógicos e concatenados, que parte dos valores omitidos que transitaram em sua conta corrente não correspondiam a receitas de suas atividades e sim a reembolso de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros no exercício de suas atividades.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. ENTREGA DE DECLARAÇÕES NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO

Nos tributos lançados por homologação, o prazo decadencial inicia-se da data do fato gerador no caso de pagamento antecipado ou de qualquer outra modalidade extintiva, isto é, de quitação do crédito tributário, como a compensação. Apresentar declarações, mesmo constitutivas do crédito, como DCTF, não produz o mesmo efeito, ou seja, não autoriza a aplicação da regra decadencial mais favorável.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

LUCRO REAL X LUCRO ARBITRADO. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CÁLCULO PELO JULGADOR.

Todos os critérios utilizados pela autoridade fiscal para arbitrar ou deixar de arbitrar estão sob o crivo da autoridade julgadora, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada. Nada obstante, se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do

lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação da origem dos depósitos mantidos em contas-correntes da empresa fiscalizada implica na caracterização de omissão de receitas, cabendo à empresa que não atende aos anseios da fiscalização a comprovação de sua origem.

CSLL, PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

PIS E COFINS. RECEITAS OPERACIONAIS OU NÃO.

Incabível argumento de segregação de receitas operacionais e não operacionais para tributação do Pis e da Cofins, quando a própria fiscalizada é quem não comprovou a origem dos depósitos bancários existentes em suas contas-correntes.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. TAXA SELIC. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. REDUTOR. SÚMULAS CARF.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, serão acrescidos de juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Selic para títulos federais (Súmula CARF nº 04), não havendo abertura para utilização de redutor. Ademais, não cabe à autoridade julgadora discutir sobre a inconstitucionalidade ou não da atualização pela taxa Selic, por ser matéria exclusiva do Poder Judiciário. Súmula CARF nº 02.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, por maioria de votos, em acolher em parte a decadência da CSLL do 1º e do 2º Trimestre de 2002; da Contribuição para o PIS, de janeiro a agosto de 2002; da COFINS, do período de março a agosto de 2002. Vencido o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa que dava provimento também em janeiro e fevereiro em relação à Cofins e vencidas as Conselheiras Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, em relação à Cofins, que davam provimento em maior extensão adotando a tese da atividade; no mérito, acordam em dar provimento parcial para ajustar a base de cálculo para o lucro arbitrado até o limite do valor lançado, nos termos do voto do redator designado. Ficaram vencidos em primeira rodada, em que todos participaram, os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Abel Nunes de Oliveira Neto que mantinham no mérito o lançamento. Em segunda rodada, contra a tese vencedora na primeira rodada, ficaram vencidos as Conselheiras Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanim que cancelavam integralmente o lançamento por não admitirem a alteração na base de cálculo. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Participaram da presente julgamento os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto e José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I - Acórdão 16-16.973, de 24 de abril de 2008.

O crédito tributário lançado se refere à exigência do IRPJ e da CSLL devidos nos 1º, 2º, 3º e 4º Trimestres dos anos-calendário de 2002 e 2003, e da Contribuição para o PIS e da COFINS devidas no período de 01 a 12/2002 e 01 a 12/2003, os quais totalizaram, na época do lançamento, os montantes de R\$ 11.028.935,09 (IRPJ), R\$ 3.970.416,44 (CSLL), R\$ 528.648,08 (PIS) e R\$ 1.325.706,44 (COFINS), incluídos multa de ofício (75%) e juros de mora. A autuação, que teve como apuração o lucro real trimestral, decorre de lançamento com base na diferença entre os valores constantes nos extratos bancários da autuada, fornecidos por ela própria, e os valores informados na DIPJ.

Alerto que o Acórdão da DRJ utilizou a numeração do processo físico. Entretanto, utilizarei em minhas próprias citações a numeração eletrônica gerada pelo e-processo.

Por celeridade processual e pela exatidão com que abordou os fatos, transcrevo abaixo a narrativa na forma como elaborado pela Delegacia de Julgamento:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao estabelecimento do contribuinte acima identificado e, diante de irregularidades apuradas, foram lavrados 4 (quatro) Autos de Infração, por meio dos quais foram constituídos os seguintes créditos tributários:

01.01. **IRPJ (fls. 338)** ⇒ R\$ 11.028.935,09 (onze milhões, vinte e oito mil, novecentos e trinta e cinco reais e nove centavos);

01.02. **CSLL (fls. 346)** ⇒ R\$ 3.970.416,44 (três milhões, novecentos e setenta mil, quatrocentos e dezesseis reais e quarenta e quatro centavos);

01.03. **PIS (fls. 359)** ⇒ R\$ 528.648,08 (quinhentos e vinte e oito mil, seiscentos e quarenta e oito reais e oito centavos), e;

01.04. **COFINS (fls. 373)** ⇒ R\$ 1.325.706,44 (um milhão, trezentos e vinte e cinco mil, setecentos e seis reais e quarenta e quatro centavos).

01.05. Dessa forma, o crédito tributário consolidado totalizou a importância de R\$ 16.853.706,05 (dezesesse milhões, oitocentos e cinquenta e três mil, setecentos e seis reais e cinco centavos), aí incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora (estes calculados até 31/08/2007).

02. Segundo o descrito no “Termo de Verificação Fiscal-IRPJ” (fls. 326/328), as irregularidades que motivaram mencionadas exigências consistiram em, verbis:

“(.....)”

OS FATOS

1) – Nos anos de 2.002 e 2.003, a empresa apresentou nas suas Declarações de Informações Econômico Fiscais as receitas de R\$ 4.595.259,81 e R\$ 5.055.011,78, respectivamente, conforme itens 07 das Fichas 06A, de fls. 34 a 37 e 88 a 91.

2) – A empresa foi intimada a apresentar, entre outros livros e documentos, os extratos de suas conta bancárias movimentadas nos anos de 2.002 e 2.003, conforme documentos de fls. 7 e 8.

3) – Apresentou os extratos solicitados, conforme documentos de fls. 146 a 150, e extratos nos Anexos I e II deste processo.

A ANÁLISE

4) – Foi intimada a apresentar um demonstrativo das origens dos depósitos bancários não justificados, efetuados naqueles dois anos, e relacionados nas colunas “Não Justificado” nas planilhas de fls. 151 a 294.

5) – Não comprovou os valores intimados, conforme documentos de fls. 297.

6) – Os valores desses créditos bancários não comprovados são considerados receitas omitidas, sujeitas a tributação por meio de auto de infração, conforme previsto nos artigos 287, 288 e 850 do RIR/99, baixado pelo Decreto nº 3.000 de 29.03.1999.

(.....)”

ENQUADRAMENTO LEGAL

8) – O enquadramento legal das infrações estão (sic) relacionados nas Folhas de Continuação dos autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

(.....)”

02.01. Foram lavrados, ainda, “Termo de Verificação Fiscal” específicos, em relação ao PIS (fls. 350/352) e à COFINS (fls. 363/365), de semelhantes teores ao acima.

02.02. Pela prática das irregularidades acima apontadas, foram dados por infringidos os seguintes dispositivos legais:

02.02.01. **IRPJ** ⇒ art. 24, da Lei nº 9.249/1995; art. 42, da Lei nº 9.430/1996, e; arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 282, 287 e 288, todos do RIR/1999 (fls. 339);

02.02.02. **CSLL** ⇒ art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988; arts. 19 e 24, da Lei nº 9.249/1995; art. 1º, da Lei nº 9.316/1996; art. 28, da Lei nº 9.430/1996; art. 6º da MP nº 1.858/1999 e reedições, e; art. 37, da Lei nº 10.637/2002 (fls. 348);

02.02.03. **PIS** ⇒ arts. 1º e 3º, da LC nº 07/1970; arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I e 9º, da Lei nº 9.715/1998; arts. 3º e 3º, da Lei nº 9.718/1998, e; arts. 2º, inciso I, alínea 'a' e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51, do Decreto nº 4.524/2002 (fls. 361), e;

02.02.04. **COFINS** ⇒ art. 1º, da LC nº 70/1991; arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/1998, com as alterações da MP nº 1.807/1999 e reedições, com as alterações da MP nº 1.858/1999 e reedições, e; arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51, do Decreto nº 4.524/2002.

03. O contribuinte foi cientificado, por meio de seu representante (fls. 16), dos teores dos referidos Autos de Infração em 28/09/2007 e, com os mesmos não se conformando, em 29/10/2007, por sua advogada (fls. 407/408), impugnou-os (fls. 383/2.088) - foram 3 (três) as Impugnações apresentadas, sendo a primeira delas voltada às exigências relativas ao IRPJ e à CSLL (fls. 383/439), enquanto que as demais reportam-se, especificamente, aos lançamentos efetuados a título de PIS (fls. 440/487) e de COFINS (fls. 488/536) – tendo alegado (em cada um delas), em síntese, o que segue:

IRPJ e CSLL (fls. 383/439):

04. ainda que tenha informado valores relativos às suas receitas, nas DIPJs 2003 e 2004, o contribuinte foi intimado a apresentar seus extratos bancários relativos à movimentação ocorrida nos anos-calendário de 2002 e 2003, tendo prestado o devido atendimento; foi, por igual, intimado a apresentar as origens de depósitos bancários não justificados, constantes de tais extratos, não logrando comprová-los; destes, foram deduzidos os valores constantes daquelas DIPJs, e a diferença considerada como receitas omitidas;

04.01. por uma superficial leitura, entretanto, dos fundamentos legais que embasaram à autuação, nota-se que laborou em erro o Sr. Fiscal, uma vez que não se utilizou de elementos precisos a respeito da omissão ou não veracidade dos dados informados. Isto é, as situações ocorridas não são albergadas por tal legislação, daí porque merecem reparo, conforme restará demonstrado;

04.02. sobre os valores dados como receitas omitidas, aplicou-se, diretamente, as alíquotas respectivas, tanto do IRPJ como da CSLL. No entanto, tal procedimento não deve prosperar, visto que a fiscalização, além dos depósitos não contabilizados, deveria verificar, por igual, o lucro do contribuinte, de maneira a não confundir rendimento com renda, como o fez;

04.03. e o lançamento decorreu de suposta omissão de receitas, que a fiscalização pretende tributar em sua íntegra, como se receita e renda tivessem o mesmo significado, o que é considerado ilegítimo. Ainda relativamente à omissão de receita, que foi tributada como se tratasse de renda, o que não é, tem-se que considerar que a receita poderá servir de base para o arbitramento da renda como base de cálculo do IRPJ. Traz jurisprudência a fundamentar seu entendimento;

04.04. dessa forma, o mais adequado seria o arbitramento do lucro, pois o Contribuinte se enquadra nas hipóteses que levariam a tal procedimento, na forma do art. 530 do RIR/99, devidamente reproduzido. Depreende-se, então, da simples leitura de tal dispositivo, para se concluir que o contribuinte deverá ser submetido ao arbitramento de seu lucro, com base na receita conhecida, que foi aquela verificada pela fiscalização;

04.04.01. levando em conta o lançamento efetuado, nos deparamos com uma empresa que apresenta lucros superiores a 64% de seu faturamento, o que não existe no mercado, o que torna evidente que o lucro real da empresa não é aquele que se pretende tributar no presente auto, evidenciando mais uma vez a imprestabilidade da (sic) contas efetuadas pelo Sr. Fiscal, data vênia. E a constatação da imprestabilidade da escrita comercial, quando ausente a contabilização de movimento bancário, foi verificada em várias decisões administrativas, cujos números de Acórdãos cita;

04.05. dessa forma, em seqüência a tal raciocínio, o autuante, ao proceder aos lançamentos, deveria fazer uso do disposto nos arts. 532 e 537, ambos do RIR/99, cuja análise determina que em casos de inutilidade da escrita contábil, o fisco deve arbitrar o lucro, pois como dito anteriormente, depósitos bancários (rendimento) não são a mesma coisa que renda (lucro tributado). Da mesma forma, o § 5º do artigo 6º da Lei 8.021/90 diz que o arbitramento de lucros poderá ser feito com base em depósitos bancários quando o Contribuinte não comprovar a origem. E, conhecida a receita bruta, como no caso, deve-se aplicar os percentuais previstos pelo art. 519 do RIR/99, acrescidos de 20%;

04.05.01. no caso presente, na condição de prestador de serviços, a base de cálculo do tributo corresponderia a 38,4% (32% + 20%) dos valores apurados. Com isso, os depósitos identificados que supostamente seriam o faturamento (receita) do Contribuinte deveriam sofrer a aplicação do percentual acima, que resultaria no lucro arbitrado e passível de tributação pelo imposto de renda pessoa jurídica.; aplica-se, ainda, à CSLL a mesma sistemática. Traz jurisprudência e doutrina e embasar tal juízo;

04.05.02. assim sendo, o lançamento encontra-se viciado, em razão de majorar de forma equivocada o suposto crédito tributário lançado em desfavor do Contribuinte, por considerar depósitos bancários (receita) como se fosse renda (lucro tributável), e não aplicando as determinações legais de arbitramento de lucros.

04.06. Dentre seus vários objetivos sociais, a empresa atua no ramo de prestação de serviços de administração e manutenção de imóveis e propriedades de terceiros, mais especificamente de cemitério e jazigos. Mantém, para tal fim, contrato com o Cemitério Morumby, em que sua remuneração advém de parte dos valores recebidos dos proprietários dos jazigos e dos serviços prestados no cemitério;

04.06.01. dessa forma, é de se considerar que parte dos depósitos bancários identificados, originam-se da cobrança de taxa de administração do imóvel, pagas pelos detentores de jazigos, sob a quota parte individual das despesas de manutenção, conservação, vigilância, limpeza e demais despesas relacionadas ao imóvel e aos jazigos. Trata-se de uma espécie de administração de condomínio, isso porque, o Contribuinte arrecada valores de todos os “co-proprietários” do cemitério e paga por conta e ordem destes as despesas inerentes aos imóveis. Parte, portanto, dos valores recebidos, não são receitas de suas atividades, mas, apenas, um reembolso de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros;

04.06.02. exemplifica, dizendo que paga despesas de manutenção e conservação de ruas, jardins, reformas, vigilância, incidentes sobre imóvel que não é de sua propriedade, sendo, posteriormente, reembolsado pelos detentores do uso do imóvel. Traz planilha a dizer que, ainda que despesas de terceiros, os valores ali

constantes foram por ele pagos, restando evidente que parte dos depósitos identificados nas contas-correntes do Contribuinte não são em sua totalidade tributáveis, o que deveria ser considerado no cálculo efetivado pelo Fisco.

04.07. Traz, ainda, alegações no sentido da ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança de juros com base na taxa Selic, em sua integralidade. Que tal taxa, por sua natureza remuneratória, não pode ser utilizada como taxa de juros moratórios dos créditos fiscais federais, visto que seu cálculo baseia-se na variação do custo do dinheiro, que é influenciado pela liquidez do mercado, não guardando qualquer correlação com a função moratória que deveria exercer.;

04.07.01. além de que, não há previsão legal expressa para a aplicação da SELIC. O comando da lei restringe-se ao mandamento da aplicação referida (sic) taxa sem sequer indicar o percentual nem estabelecer qualquer padrão a ser seguido pelo executivo. Tal fato implica em delegação de competência ao Executivo, não aceita pela CF, visto ferir os princípios da legalidade e indelegabilidade;

04.07.02. assemelha-se à TR, que já teve sua inconstitucionalidade declarada pela STF, sob os argumentos de que não constituía índice que refletia a variação do poder aquisitivo da moeda, mutatis mutandis, situação idêntica é a da aplicação da SELIC. Além disso, viola o disposto no art. 161, § 1º, do CTN, evidenciando-se que somente a lei pode dispor sob a matéria, sob pena de violação ao princípio da estrita legalidade, visto instituída por mero ato administrativo (Resolução nº 1.124, do CMN), além de majorar o crédito tributário. Resta, portanto, ilegal e inconstitucional, de forma a macular o Auto de Infração, tornando-o improcedente em relação a tal parcela.

04.08. Além de que, a mencionada taxa Selic está, desde 02/2006, superavaliada em 20%, já que o Governo Federal, por meio de legislação pertinente, concedeu ao residente no exterior que adquirir títulos públicos federais isenção do imposto de renda (20%). Desenvolve raciocínio nesse sentido, concluindo por dizer que, caso seja aplicada SELIC como índice de remuneração dos tributos, esta deverá ser diminuída em 20% pelos motivos expostos.

04.09. Pede, ao final, seja dado provimento à impugnação apresentada, declarando-se improcedente, ou nulo, o lançamento, reconhecendo-se as insubsistências da pretensão fiscal, vez que nem todas as glosas realizadas pelos Srs. Fiscais correspondem efetivamente a receita bruta da Impugnante.

PIS e COFINS (fls. 440/487 e 488/536):

05. Cumpre salientar que, ainda que distintas, as impugnações apresentadas a cada um dos lançamentos acima, apresentam semelhantes dizeres, daí porquê, por economia processual, apenas os argumentos trazidos pela primeira delas será, a seguir, sintetizado.

06. Como não bastasse a perversidade do Sistema Tributário, com a incidência, em cascata, de vários tributos, o autuante considerou como omissão de receita parte dos valores constantes dos depósitos bancários identificados nos extratos das contas-correntes fornecidas pela Impugnante quando da fiscalização, deduzindo-se deste valor os valores lançados em Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.;

06.01. dessa forma, a diferença entre os valores declarados nas DIPJs e aqueles apurados nos extratos bancários, foram considerados como receita operacional, aplicando-se diretamente a alíquota referente ao PIS. Entretanto, nem

todos os valores levados às contas-correntes da Impugnante correspondem a receitas e, por óbvio não compõem a base de cálculo do PIS;

06.02. de se salientar que o lançamento decorreu de suposta omissão de receitas, sobre a qual pretende-se tributar integralmente todos os valores recebidos, como se correspondessem a sua receita operacional; assim, necessário demonstrar, dentre tais valores, aqueles que representam receitas não operacionais, pois estas não são tributadas pelo PIS, uma vez que as regras previstas nos artigos 3º, § 1º e 8 (sic) da Lei nº 9.718/98 foram consideradas inconstitucionais. Menciona os nºs dos RE onde considerado inconstitucional, especificamente, o referido art. 3º;

06.03. é de se ressaltar que a exclusão das receitas não operacionais da base de cálculo do PIS já foi considerada pelo STF como matéria de Súmula Vinculante, nos moldes estabelecidos na sessão administrativa do C. STF, realizada no último dia 23 de abril de 2007. Restra evidenciada, portanto, a necessidade de se identificar a natureza dos valores depositados e, não considerá-los todos como operacionais, sob pena de se tributar algo que não deveria, ferindo o princípio da legalidade;

06.04. e a lei determina, como regra geral, que o PIS (e a COFINS) incide sobre o faturamento, ou seja, a receita bruta das pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as instituições financeiras. O fato gerador é a obtenção de faturamento, sendo a definição idêntica à de receita bruta adotada pela legislação da COFINS. Portanto, a base de cálculo, é o faturamento mensal da pessoa jurídica, correspondente a sua receita bruta.;

06.04.01. e, entende-se por esta última, como sendo a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes tanto o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica, como a classificação contábil adotada para as receitas. Assim, no caso presente, restariam ser identificadas (dever do fisco) quais as naturezas dos depósitos bancários, se de origem operacional ou não, e quais, portanto, comporiam sua receita bruta/faturamento. Isto porque a presunção de que os depósitos bancários são receita operacional não possui respaldo legal.;

06.04.02. nem deve ser aplicado, ao caso, o art. 42 da Lei nº 9.430/96, que prevê a ocorrência de presunção legal de que os depósitos bancários são receita operacional, independentemente de prova efetuada pela fiscalização, visto que tal dispositivo é próprio do IRPJ e da CSLL, não servindo ao PIS. Deveria, sim, ser provado o nexo causal entre cada valor depositado e o fato que represente receita operacional, sob pena de se estar tributando algo que não representa o fato gerador do tributo, em detrimento ao princípio da legalidade. Traz jurisprudência a fundamentar tal entendimento;

06.04.03. dessa forma, a autoridade fiscal deveria, antes de proceder ao lançamento, considerando a totalidade dos depósitos como receita operacional, efetuar uma auditoria e perícia na contabilidade da empresa para verificar quais as naturezas dos depósitos bancários e se estes se caracterizam em receitas operacionais ou em receitas não operacionais, ou ainda em reembolso de despesas;

06.04.04. e a jurisprudência tem sido clara no sentido de que o arbitramento da receita operacional deve ser precedido do esgotamento de todas as formas possíveis para se determinar a realidade dos fatos e a contabilidade da Impugnante, por se tratar de medida extrema e de última utilização pela fiscalização, como pode se verificar da decisão do 1º C.C. Ac. 103-18.743/97;

06.04.05. assim, o presente auto de infração está viciado, por majorar de forma equivocada o suposto crédito tributário lançado em desfavor do Contribuinte, por considerar depósitos bancários (receita) como se fosse renda (lucro tributável), e não aplicando as determinações legais de arbitramento de lucros. Além de que, o processo administrativo tem por escopo a busca da verdade real, de forma a que

sejam sanados, administrativamente, todos e quais equívocos cometidos, evitando-se a tributação excessiva e uma desnecessária busca ao Judiciário. Reproduz jurisprudência, a embasar sua tese;

06.04.06. e a autoridade fiscal preferiu lançar a totalidade dos depósitos bancários, antes mesmo de verificar aqueles que se relacionariam à receita bruta da Impugnante; foram, no caso, lançados tributos sem que se examinasse adequadamente se efetivamente seriam tributáveis os lançamentos contábeis. Traz, sobre o tema, jurisprudência;

06.04.07. dessa forma, indispensável a realização de encontro de contas a se apurar, diante da verdade material, se realmente a Impugnante está em débito para com este Estado. Opor-se, então, ao direito da Impugnante de não recolher quantias indevidas a título de PIS é claro afronte aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da tipicidade tributária e do não enriquecimento ilícito do Erário.

06.05. Repete, a partir de então, os mesmos argumentos expendidos na impugnação apresentada em relação às exigências formuladas a título de IRPJ e CSLL, que versam sobre: (1) suas atividades e receitas (item 04.06. e respectivos subitens), (2) a ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência relativa à taxa Selic (item 04.07. e subitens), e, (3) a aplicação de redutor de 20% nessa mesma taxa (item 04.08.). Seus pleitos finais são, por igual, os mesmos trazidos pela Impugnação anterior, de forma que, novamente aplicando-se o princípio da economia processual, deixam de ser sintetizados, novamente, os temas acima, muito embora venham a ser objeto de apreciação, pelo presente voto, como se aqui estivessem.

07. As Impugnações trazem, ainda, uma série de documentos, devidamente reprografados (fls. 538/2088), que integram os volumes de nºs 3 (parte) a 11, constantes do presente processo, objetivando, com tal procedimento, possivelmente querer justificar os dados constantes das planilhas integrantes das defesas apresentadas (fls. 399, 457 e 505)

Em sede de julgamento pela DRJ de São Paulo I (fls. 2134 e ss), o Auto de Infração foi mantido por unanimidade, conforme ementa que transcrevo abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2002, 30/06/2002, 30/09/2002, 31/12/2002, 31/03/2003, 30/06/2003, 30/09/2003, 31/12/2003

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE APURAÇÃO. Caracterizam-se como omissão de receitas, os valores levados a crédito de contas-correntes bancárias, cuja origem o contribuinte, apesar de devidamente intimado a tal, não logra comprovar. A exigência dar-se-á em obediência ao regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica, no período-base em que ocorrida a omissão. Correta a exigência.

OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO. PIS. COFINS. RECEITAS OPERACIONAIS OU NÃO OPERACIONAIS. IMPOSSIBILIDADE DE SEGREGAÇÃO. O valor das receitas omitidas será considerado na determinação das bases de cálculo das contribuições

relativas ao Programa de Integração Social (PIS) e para a Seguridade Social (COFINS), independentemente de tais receitas serem produtos da atividade operacional, ou não, do contribuinte. Corretas as exigências.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. DESCABIMENTO DE APRECIÇÃO. REDUTOR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. Descabe a apreciação, por parte da autoridade administrativa, de alegações no sentido de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de leis e/ou dispositivos legais, por se tratar de atribuição exclusiva do Poder Judiciário. Não há que se falar na aplicação de eventual redutor, na taxa SELIC, em razão da ausência de previsão legal para tal.

Lançamento Procedente

Inconformada com a decisão proferida, a empresa apresentou Recurso Voluntário (fls. 2.162), alterando um pouco as alegações da Impugnação:

- *Improcedência do Lançamento por errônea do regime de apuração dos Créditos Tributários de R\$ 11.028.935,09 (IRPJ-2917) e R\$ 3.970.416,44 (CSLL-2973) utilizado pela autoridade lançadora e decorrente indevida negativa de vigência dos art. 529 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99.*
- *Nulidade do Lançamento dos Créditos Tributários de R\$ 11.028.935,09 (IRPJ-2917) e R\$ 3.970.416,44 (CSLL-2973) por cerceamento de defesa: inobservância de apreciação pela autoridade fiscal de provas trazidas na fase impugnatória.*
- *Nulidade do Lançamento dos Créditos Tributários de R\$ 1.325.706,44 (COFINS-2960) e R\$ 528.648,08 (PIS-2986) por cerceamento de defesa: inobservância de apreciação pela autoridade fiscal de provas trazidas na fase impugnatória.*
- *Improcedência do Lançamento dos Créditos Tributários de R\$ 1.325.706,44 (COFINS-2960) e RS 528.648,08 (PIS-2986) por falta de previsão legal (imprestabilidade do artigo 24 da Lei 9.249/95).*
- *Ocorrência de decadência sobre parte do crédito tributário de IRPJ e de CSLL (referentes ao primeiro e segundo trimestre de 2002) e PIS e COFINS (entre janeiro e agosto de 2002).*

Em julgamento no CARF, o Relator - Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira - propunha dar provimento ao Recurso Voluntário motivado por erro na fundamentação legal, por parte da fiscalização, para o lançamento do auto de infração. Segundo ele, a autoridade fiscal deveria efetuar o lançamento com base no lucro arbitrado, e não com base no lucro real.

Entretanto, o Relator foi vencido, pela turma, por proposta de diligência formulada com fins de serem analisados os documentos colacionados pela empresa na fase de impugnação.

Diante disso, foi proferida a Resolução nº 1401-000.136, de 08 de maio de 2012, que converteu o julgamento em diligência.

Sintetizo, por oportuno, as motivações ensejadoras dos votos vencido e vencedor na referida sessão de julgamento:

Voto vencido

Na ocasião, o D. Relator, embora reconhecesse a omissão de receitas da Recorrente, entendeu que no procedimento fiscal a autoridade fiscal desconsiderara totalmente a escrituração contábil do contribuinte e, por conseguinte, interpretou equivocadamente o artigo 42 da Lei 9.430, haja vista que *“o Fisco apenas amortizou as receitas já declaradas e tributadas pela Recorrente em sua declaração, sendo a diferença integralmente oferecida à tributação, com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, resultando em grave distorção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”*.

Dessa forma, entendeu o Relator que *“o caminho que deveria ter sido adotado pela Autoridade Fiscal seria o arbitramento do lucro, diante da sua impossibilidade de aceitar ou de apurar o lucro real da pessoa jurídica”*.

Ademais, considerou o argumento da Recorrente que, em razão de sua atividade, *“recebia valores de terceiros, repassava-os parcialmente aos seus destinatários (sic), retendo parcela dos valores”*. Diante desta alegação, o Relator defendeu que *“a Recorrente tem direito de afastar a presunção relativa do art. 42 da lei nº 9.430/96, mas, para fazê-lo, seria necessário recompor as entradas e saídas financeiras da empresa, por meio do refazimento de toda sua escrituração, posto que esta mostrar-se-ia imprestável. Diante dessa situação, reafirmo que a única hipótese possível de o lançamento ser procedente seria por meio do arbitramento, o que não foi feito pela Autoridade Fiscal”*.

Assim, votou *“pelo cancelamento dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, pois deveria ter sido aplicado o arbitramento do lucro a fim de evitar distorções na apuração da base de cálculo dos citados tributos, sendo o método mais apropriado e realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e da CSLL”*.

Quanto ao PIS e COFINS, exarou o entendimento no voto de que *“uma vez determinado que o lucro tributável deveria ser apurado por meio do arbitramento e, sendo cediço que as pessoas jurídicas de direito privado que apuram o IRPJ com base no lucro arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa das citadas contribuições, é de se concluir pelo cancelamento dos referidos autos de infração, haja vista que lavrados para a exigência do PIS e da COFINS na modalidade não cumulativa”*.

Voto vencedor

Em oposição ao entendimento proferido pelo Ilustre Relator, foi proferido voto da lavra do Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos que, em resumo, se balizou por quatro razões:

- *Por considerar que a construção hermenêutica operada pelo Relator escapa à alçada do julgador administrativo em face de “lei dada” (lege lata), e adentra o campo do legislador positivo da lei a ser criada (lege ferenda).*
- *mesmo que se fosse possível aceitar tal tipo de construção hermenêutica pelo julgador administrativo, iríamos esbarrar em premissa falsa que conduzirá necessariamente a uma conclusão também falsa (necessidade de se arbitrar o lucro, sempre que, no caso concreto, o lucro real superar o montante do lucro arbitrado).*

- *na prática, a tese proposta pelo contribuinte produziria situações flagrantemente anti-isonômicas, tendo em vista diversos aspectos, dentre os quais destaco a previsão de percentuais de arbitramento de lucro muito diferentes para distintas atividades (variando entre 1,92% para a atividade de revenda de combustíveis até 38,4% para prestadores de serviços em geral);*
- *por fim, ainda que pudesse ser aceita a tese apresentada pelo Relator, não seria o caso de se cancelar integralmente os lançamentos, mas simplesmente de se dar parcial provimento ao recurso, tão somente para reduzir o montante das exigências aos valores que seriam devidos segundo as regras do lucro arbitrado.*

Embora tenha defendido a tese resumidamente elencada acima e rebatido as argumentações do Relator, o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos e alguns membros da turma julgadora, por voto de qualidade, consideraram que o processo não reunia as condições necessárias para julgamento, haja vista que, após a lavratura dos autos de infração, a Recorrente apresentou inúmeros documentos que poderiam comprovar que alguns dos valores que transitaram nas contas correntes da contribuinte efetivamente poderiam corresponder a simples reembolsos de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros, conforme alegou a Recorrente.

Assim, sob o pretexto da busca da verdade material, julgou a turma pela realização de diligência fiscal, para que a Recorrente tivesse oportunidade de organizar, mediante argumentos lógicos e concatenados, que parte dos valores omitidos que transitaram em sua conta corrente não correspondiam a receitas de suas atividades e sim a reembolso de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros no exercício de suas atividades.

Dessa forma, foi solicitado que na diligência fossem esclarecidos os seguintes pontos:

- 1) Intimar o contribuinte a apresentar, no prazo de 20 dias, os esclarecimentos que entender pertinentes, relativos aos documentos trazidos aos autos na fase impugnatória (fls. 538/2088), visando demonstrar que parte dos valores omitidos que transitaram em sua conta corrente não correspondiam a receitas de suas atividades, mas a simples reembolsos de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros.
- 2) A seguir, deverá a autoridade diligenciante emitir um relatório conclusivo, manifestando-se acerca dos argumentos e elementos de prova trazidos aos autos pela contribuinte. Caso aceite a comprovação da origem de alguns depósitos bancários, deverá a autoridade diligenciante elaborar um quadro demonstrativo detalhado, indicando os valores remanescentes nos diversos lançamentos que compõem o presente processo;
- 3) Por fim, deve-se dar ciência à contribuinte sobre o aludido relatório conclusivo, reabrindo-lhe prazo para manifestação, dentro de novo prazo de 20 dias.

Iniciada a diligência (fls. 2606), a Recorrente foi intimada a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias, os esclarecimentos que entendesse pertinentes, relativos aos documentos trazidos aos autos na fase impugnatória (fls. 538/2088), visando demonstrar que parte dos valores omitidos não correspondiam a receitas de suas atividades, mas a simples reembolsos de despesas.

Em resposta, a Recorrente alega, *verbis*:

1- Caracterização da decadência de Janeiro e Agosto de 2002

Como sabido, a **PETICIONÁRIA** tomou ciência do lançamento levado a efeito no auto de infração, ora em fase recursal junto ao CARF, **em 28 de Setembro de 2007**.

À essa época, então, já havia sido atingido pelo instituto da decadência o crédito tributário correspondente ao primeiro e segundo trimestre de 2002 no que se refere ao IRPJ e a CSLL e o crédito tributário identificado entre os meses de janeiro e agosto de 2002, no que diz respeito ao PIS e a COFINS.

Ratifica-se aqui a aplicação do artigo 150, §4º do CTN, na medida em que a **PETICIONÁRIA**, no período a que se refere o lançamento da autuação, era tributada pelo lucro real, conforme demonstra a DIPJ acostada aos autos, DIPJ essa que assegura ter havido recolhimento de todos os tributos questionados no período, equivale dizer, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Pelos motivos acima expostos, há que se concluir pela desnecessidade de apresentação documental relacionada ao período (janeiro a agosto de 2002), eis que o fato gerador do IRPJ, CSL, do PIS e da COFINS restam atingidos pela decadência.

2- Esclarecimentos relativos aos documentos trazidos aos autos na fase impugnatória

Ao que parece, os argumentos trazidos à baila na fase impugnatória e reforçados no Recurso Voluntário não foram corretamente interpretados pela Câmara julgadora, ao proferir o voto de qualidade na conversão do julgamento em diligência, no lugar de decidir pela improcedência do julgamento.

Aproveita a **PETICIONÁRIA** a oportunidade que lhe é concedida no presente momento para esclarecer o quanto segue:

No período em que realizou o lançamento ora atacado, a **PETICIONÁRIA** era tributada pelo LUCRO REAL. O REGIME DE TRIBUTAÇÃO eleito pela Peticionária demonstrou, no curso da fiscalização, apresentar-se inadequado na medida em que: a) no tocante à contabilização de receitas, não reconheceu montante vultoso e totalmente desproporcional às declarações apresentadas; e b) no tocante à contabilização das despesas, desprezou gastos incorridos relacionados à sua atividade fim, que por si, enquanto ADMINISTRADORA de bens de terceiros, mais especificamente jazigos, implica no ressarcimento de valores, os quais também tramitaram à margem da contabilidade.

Ressalta-se, então, que os documentos acostados às fls. 538/2008, longe de se relacionarem com a receita omitida e detectada pela fiscalização, guarda, sim (*sic*) relação com despesas inerentes à atividade operacional da **PETICIONÁRIA**, que DEVERIA TER SIDO OBSERVADA PELA FISCALIZAÇÃO para a constituição do crédito tributário. Acontece que não observado no tempo, não mais pode agora ser identificado, eis que confunde-se com a situação denotadora da IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA FISCAL da Peticionária, o que impede o reconhecimento da despesa, por aplicar-se à espécie a ALTERAÇÃO NO REGIME TRIBUTÁRIO APLICÁVEL, o arbitramento.

Reforça-se, então, que o motivo da juntada dos documentos de fls. 538/2008 foi o de restar comprovado que aquelas despesas NÃO ESTÃO DEVIDAMENTE CONTABILIZADAS PELA **PETICIONÁRIA**, o que, também por este motivo,

reforçam a necessidade de se atribuir ao lançamento a sistemática do ARBITRAMENTO.

(...)

Ato seguinte, a autoridade fiscal apresentou o parecer de fl. 2611, destacando a impossibilidade de elaboração do Relatório conclusivo solicitado pelo CARF, haja vista que a Recorrente não apresentou nenhum esclarecimento adicional relativo à documentação apresentada na fase impugnatória.

Assim, o processo retornou a esta turma do CARF para prosseguimento do julgamento.

Em razão da renúncia do mandato do antigo Relator, o presente processo foi redistribuído para julgamento, cabendo a mim sua Relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Para facilitar a compreensão do pedido da Recorrente, reproduzo o quanto disposto no item "III- PEDIDO", constante nas razões do Recurso Voluntário. No meu voto, entretanto, enfrentarei primeiro a proposta de nulidade:

III -PEDIDO

Em razão de todo o exposto, requer a RECORRENTE o provimento do presente recurso voluntário para o fim de:

Ser declarada a decadência sobre o lançamento do crédito tributário de IRPJ referente ao primeiro trimestre de 2002;

Ser declarada a decadência sobre o lançamento do crédito tributário de CSLL referente ao primeiro trimestre de 2002;

Ser declarada a decadência sobre o lançamento dos créditos tributários da COFINS entre janeiro e agosto de 2002;

Ser declarada a decadência sobre o lançamento dos créditos tributários do PIS entre janeiro e agosto de 2002

Alternativa e sucessivamente,

Ser anulado integralmente o presente processo administrativo (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) até a decisão administrativa de primeira instância, inclusive, por cerceamento de defesa; ou,

Alternativa e sucessivamente,

Ser declarado improcedente o lançamento do crédito tributário do IRPJ e CSLL por negativa de vigência do art. 528 e seguintes do RIR/1999;

Ser declarado improcedente o lançamento do crédito tributário do PIS e da COFINS por falta de previsão legal; ou, por fim,

Ser expurgado de eventual crédito tributário remanescente de qualquer desses tributos (IRPJ, CSL, PIS, COFINS) objeto do lançamento ora impugnado a taxa Selic, ou quando menos seja ela reduzida em 20%, pelos motivos expendidos nas peças impugnatórias.

Nulidade integral do presente processo administrativo (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) até a decisão administrativa de primeira instância, inclusive, por cerceamento de defesa

Alega a Recorrente que não foram observadas pela instância *a quo* os documentos juntados ao processo, que, segundo a Recorrente, comprovam que parte das receitas lançadas no auto de infração decorrem de repasses efetuados pelos tomadores de seus préstimos. Em razão disso, pugna pela nulidade do processo administrativo, por cerceamento de defesa, até a decisão de primeira instância, conforme pedidos constantes nos itens 2 e 3 do Recurso Voluntário:

2 - Nulidade do Lançamento dos Créditos Tributários de R\$ 11.028.935,09 (IRPJ-2917) e R\$ 3.970.416,44 (CSLL-2973) por cerceamento de defesa: inobservância de apreciação pela autoridade fiscal de provas trazidas na fase impugnatória.

3 - Nulidade do Lançamento dos Créditos Tributários de R\$ 1.325.706,44 (COFINS-2960) e R\$ 528.648,08 (PIS-2986) por cerceamento de defesa: inobservância de apreciação pela autoridade fiscal de provas trazidas na fase impugnatória.

Afirma que sua atividade é de administração de condomínios, porque arrecada valores de todos os "co-proprietários" do cemitério e paga por conta e ordem destes as despesas inerentes aos imóveis.

Diz que, das duas, uma opção deveria ser seguida pelo julgador de 1ª instância:

1 - a primeira delas, já explorada no tópico 1, ou seja, deixarem de ser elemento de constituição do crédito tributários as despesas incorridas no período, ante a necessidade de a RECORRENTE se submeter ao regime de tributação identificado pelo Arbitramento; ou

2 - a indissociável necessidade de apreciação pela Autoridade Fiscal de TODOS os documentos apresentados pela RECORRENTE (classificados como receita ou despesa) tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável.

Continua seu pleito concluindo que, se o órgão julgador não determinou a nulidade do auto de infração para emissão de novo lançamento com base no lucro arbitrado, deveria ter analisado os documentos juntados ao processo, para, ao fim e ao cabo, constatar que

parte das receitas utilizadas no lançamento fiscal decorreram tão somente de reembolso efetuados pelos tomadores de seus serviços. Assim, como a decisão orientou-se por afastar o arbitramento, mas, ao mesmo tempo, não analisou os documentos juntados, restou cerceado o direito de defesa da Recorrente.

Com relação ao PIS e à COFINS, a Recorrente pede pela nulidade dos lançamentos destas contribuições, por reflexas do IRPJ:

Com efeito. O comprometimento do lançamento do IRPJ é motivo suficiente para ter-se como nulo o lançamento das contribuições sociais ao PIS ao COFINS e a CSLL.

Pois bem.

Ocorre que a empresa foi intimada durante o procedimento fiscal a comprovar a origem do recursos indicados pela fiscalização, os quais foram extraídos dos extratos bancários apresentados pela própria recorrente.

Além disso, mesmo após ser intimada - na diligência fiscal proposta pelo CARF - a indicar os créditos bancários que, supostamente, não representariam receitas decorrentes do desenvolvimento de suas atividades, mas sim de reembolsos devidos por conta e ordem de terceiros, a empresa (que alegou implicitamente lassidão por parte da autoridade julgadora para analisar os documentos) apenas se manifestou pela improcedência do lançamento com base no lucro real.

Na Resolução nº 1401000.136, de 08 de maio de 2012, que propôs a diligência, o redator designado para redigir o voto vencedor, esclareceu, com propriedade, a forma adequada para apresentação de documentos às autoridades fiscais e julgadoras, vejam:

No entanto, em diversas oportunidades, este colegiado já se pronunciou no sentido de que *“a prova de uma alegação não pode ser feita mediante a simples juntada de milhares de documentos, sem nenhuma organização interna e sem a devida argumentação que contextualize tais elementos de prova”*.

Em outras palavras, é necessário que a contribuinte demonstre, com argumentos sólidos, de que forma os milhares de documentos por ela trazidos aos autos são capazes de demonstrar a verdade dos fatos por ela alegados.

Justamente esse era o propósito da diligência!

Entretanto, apesar de regularmente intimada, a própria recorrente não conseguiu comprovar que parte dos ingressos em suas contas correntes seriam por reembolsos decorrentes de pagamentos por conta e ordem de terceiros, assim como havia outras despesas que não tinham sido informadas nas fichas de custo (04A), despesas operacionais (05A) e demonstração do resultado (06A) das DIPJs de 2004 e 2003 (ac 2003 e 2002, respectivamente) e, que, portanto, não haviam sido considerados pela fiscalização.

Sendo assim, como a Recorrente não logrou comprovar e indicar, com base nos documentos acostados por ela própria no processo, quais receitas deveriam ser excluídas da base de tributação e quais despesas poderiam ser incluídas na apuração do lucro real, entendo que não cabe razão à Recorrente, devendo ser afastada a proposta de nulidade do lançamento.

Decadência - IRPJ e CSLL (1º e 2º T/02) e do PIS e COFINS (01 a 08/02)

Observo inicialmente que, embora a empresa não tenha suscitado a questão da decadência na fase impugnatória, mas tão somente no Recurso Voluntário, reconhecimento de seu pleito por se tratar de questão de ofício.

A Recorrente pugna pelo reconhecimento da decadência do IRPJ e da CSLL nos 1º e 2º Trimestres de 2002 e, também, pela decadência do PIS e da COFINS do período de 01 a 08 de 2002, conforme item 5 das razões do Recurso Voluntário:

5. Ocorrência de decadência sobre parte do crédito tributário de IRPJ e de CSLL (imposto e contribuição referentes ao primeiro e segundo trimestre de 2002) e PIS e COFINS (entre janeiro e agosto de 2002).

Para isso, clama pela aplicação do artigo 150, §4º do CTN pelo fato de haver recolhimento no período a que se refere o lançamento fiscal, conforme demonstra a DIPJ acostada aos autos, a qual (DIPJ) assegura ter havido recolhimento de todos os tributos questionados no período, equivale dizer, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Nesse sentido, por ter optado pela tributação pelo lucro real trimestral, a decadência do IRPJ e da CSLL acompanharia a trimestralidade do fato gerador. Quanto ao PIS e à Cofins, por se tratarem de tributos com fato gerador mensal, a decadência de tais tributos seria mensal.

Como a empresa foi cientificada da lavratura do auto de infração na data de 28/09/2007, os tributos lançados até esse período estariam alcançados pela decadência. Novamente: IRPJ e CSLL dos 1º e 2º Trimestres de 2002; e PIS e Cofins do período de 01 a 08 de 2002.

Quanto a esta questão, entendo que a Recorrente tem razão em relação à CSLL, ao PIS e à COFINS do período acima disposto, não cabendo acolhimento da tese de decadência com relação ao IRPJ do 1º e 2º Trimestres de 2002.

Passo a explicar.

O cerne da discussão em relação a esta pauta é saber qual documento ou declaração é suficiente para comprovar que a empresa efetuou o pagamento do tributo sujeito por homologação, para que o prazo decadencial seja contado conforme o §4º do art. 150 do CTN.

No caso em discussão, a Recorrente informou, na DIPJ 2003 (ano-calendário 2002), valores a pagar do IRPJ e CSLL nos 4 trimestres do ano de 2002, bem como informou PIS e COFINS a pagar nos meses de janeiro a dezembro de 2002.

Declarou também valores na DCTF (fl. 330) do ano de 2002 em relação à CSLL - 1º ao 4º trimestre -, ao PIS e à COFINS - de janeiro a dezembro -, deixando de declarar valor de IRPJ do ano de 2002.

Quanto ao documento arrecadatário (DARF), há recolhimento de CSLL nos 4 trimestres de 2002 (fl. 330), há recolhimento de PIS (fl. 307) em relação a todos os meses de 2002, há recolhimento de Cofins (fl. 310) a partir do mês de março de 2002, e não há valor de recolhimento de IRPJ.

Com exceção das informações contidas na DIPJ 2003, ac 2002, pode-se concluir o seguinte:

IRPJ - Não há DCTF nem DARF do 1º e 2º Trimestres de 2002;

CSLL - Há DCTF e DARF do 1º e 2º Trimestres de 2002;

PIS - Há DCTF e DARF de 01 a 08/2002;

COFINS - Há DCTF de 01 a 08/2002 e DARF de 03 a 08/2002.

Voltarei mais adiante para relatar meu ponto de vista em relação a este assunto.

Antes disso, observo que é cediço que os tributos objetos do auto de infração (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) estão sujeitos ao lançamento por homologação, conforme dita o *caput* art. 150 do CTN:

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

Exsurge da interpretação do *caput* do artigo a 1ª condição - mas não a única - para que o lançamento por homologação ocorra: o efetivo pagamento do tributo, pelo sujeito passivo, sem o prévio exame da autoridade administrativa.

Posteriormente, para que o lançamento seja homologado, a autoridade administrativa deve validar o pagamento antecipadamente efetuado pelo contribuinte.

Mesmo que a autoridade administrativa não homologue expressamente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo, o §4º do mesmo dispositivo legal constituiu um prazo (decadencial) para que o pagamento seja homologado tacitamente:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (destaquei)

Ou seja, na hipótese de lançamento por homologação, a data inicial da contagem do prazo decadencial está condicionada ao pagamento antecipado do tributo e à constatação (mesmo que tácita) da antecipação deste pagamento, pela autoridade administrativa. Logo, em havendo pagamento antecipado, aplica-se a contagem do prazo decadencial conforme disposto no artigo 150, §4º, do CTN.

Por outro lado, não existindo o pagamento, a contagem do prazo decadencial desloca-se para o prazo contido no artigo 173, I do mesmo diploma:

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

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

O próprio STJ já se manifestou quanto à necessidade de pagamento antecipado do tributo para que o prazo decadencial seja contado com base no art. 150, §4º, proferindo o Acórdão no REsp 973.733/SC, que foi submetido à sistemática dos recursos repetitivos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 incorre, 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 imponible, 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).

Mas não é só!

Mesmo que haja pagamento antecipado do tributo pelo sujeito passivo, há outra possibilidade de aplicação do art. 173, I do CTN na contagem do prazo decadencial: quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme se depreende da leitura da parte final do §4º, do art. 150 do CTN.

Quer dizer, o prazo decadencial do art. 150, §4º do CTN é deslocado para o art. 173, I do mesmo diploma legal em duas situações distintas, as quais não são condicionadas: 1) não há pagamento antecipado do tributo por parte do sujeito passivo; e/ou 2) independentemente de pagamento, constata-se a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso concreto, a fiscalização não constatou nenhuma das hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Em sendo assim, conclui-se que aplicou o art. 173, I, do CTN com base na primeira situação acima descrita, qual seja, falta de pagamento antecipado de tributo por parte do sujeito passivo.

Constatado isso, devo agora enfrentar a questão sobre qual documento (DARF, DCTF, DIPJ) pode ser anuído como "pagamento" antecipado do tributo, conforme disposto no *caput* do art. 150 do CTN.

Segundo a Recorrente, os tributos lançados no auto de infração em discussão foram pagos conforme informação constante na DIPJ.

Entendo que a Recorrente não tem razão quando argumenta que a DIPJ é declaração hábil para se comprovar o pagamento do tributo.

A DIPJ é um documento fiscal que tem natureza meramente informativa. Ela não serve como instrumento de confissão de dívida. Tanto não o é que, quando há divergência entre o valor de tributo a pagar informado na DIPJ e o declarado em DCTF, há necessidade de se enviar uma autoridade fiscal à empresa para que confirme a divergência, e, assim, efetue o lançamento do crédito tributário.

Por isso, entendo que a Recorrente se engana ao concluir que a DIPJ é instrumento hábil a permitir a contagem do prazo decadencial conforme aplicação do §4º do art. 150 do CTN, ainda que a DIPJ tenha valores de tributo a pagar em todos os períodos que ela própria alega terem sido alcançados pela decadência.

Ressalto que, independentemente da fiscalização ter considerado como redução da base de cálculo dos tributos aqui lançados os valores constantes nas DIPJs de 2004 e 2003, mormente os valores do IRPJ, isto não impede o afastamento do pleito de caracterizar a DIPJ como instrumento que serve para comprovar 'pagamento' para fins da aplicação da decadência do §4º do art. 150 do CTN.

Posto isso, discorro agora sobre os demais instrumentos de arrecadação e declaração que podem ou não revelar a ocorrência do 'pagamento' antecipado, nos termos do *caput* do art. 150 do CTN.

Quanto ao documento de arrecadação dos tributos federais (DARF), entendo que este faz prova inequívoca do pagamento do tributo por antecipação, e que, em razão disso, quando há recolhimento por meio de DARF, o prazo para contagem da decadência é aplicado conforme teor do §4º do art. 150 do CTN.

Em relação à DCTF, por sua natureza de confissão de dívida, entendo que sua entrega também pode ser aceita com objetivo de se aplicar o §4º do art. 150 do CTN.

A DCTF é documento que corrobora a boa intenção do declarante de informar ao fisco que exerceu atividade regular e que não permaneceu inerte quanto às suas obrigações tributárias.

Entendo que não se pode colocar no mesmo patamar, e por conseguinte aplicar a mesma contagem do prazo decadencial, o contribuinte que sequer entrega tal declaração e aquele que, ao mínimo, teve a iniciativa de enviar a declaração aos sistemas da RFB, mesmo que o valor declarado não seja o correto e o tributo não tenha sido pago.

E vejam que não se está aqui a equiparar a DCTF ao pagamento via DARF, mas tão somente concluir que tanto um quanto o outro documento se equivalem para se aplicar os efeitos da contagem do prazo decadencial.

Este entendimento caminha no mesmo sentido do proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão 9101-002.159 - na sessão de 08 de dezembro de 2015, a qual também se posicionou em favor da aceitação da DCTF como instrumento que permite a aplicação do §4º do art. 150 do CTN para fins de contagem do prazo decadencial, remetendo sua motivação à interpretação do já citado Acórdão do STJ no REsp 973.733/SC, que foi submetido à sistemática dos recursos repetitivos, veja:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - TERMO INICIAL.

1. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, 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 ser efetuado (art. 173, I, do CTN), nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, ou ainda, mesmo nas ausências desses vícios, nos casos em que não ocorreu o pagamento antecipado da exação e inexistia declaração com efeito de confissão de dívida prévia do débito, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do CPC, e da Resolução STJ nº 08/2008, nos termos do que determina o §2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

2. Se a contribuinte apresentou confissões em DCTF e realizou pagamentos referentes aos mesmos tributos e períodos que foram objeto de autuação fiscal neste processo, a regra para a contagem da decadência é a prevista no art. 150, § 4º, do CTN. (destaquei)

3. Em 10/08/2005, data em que foi realizado o lançamento, estavam decaídos os débitos de IRPJ e CSLL referentes ao primeiro e segundo trimestres de 2000 (fatos geradores em 31/03/2000 e 30/06/2000), e os débitos de PIS e COFINS referentes aos meses de janeiro a julho de 2000 (fatos geradores no último dia de cada um desses meses).

Assim sendo, entendo que foram alcançados pela decadência os seguintes tributos e períodos:

CSLL - Decadência do 1º e 2º Trimestres de 2002

PIS - Decadência de 01 a 08/2002

COFINS - Decadência de 01 a 08/2002

Como dito, o IRPJ não foi alcançado pela decadência, uma vez que não há DARF nem DCTF no período pleiteado pela Recorrente - 1º e 2º Trimestres de 2002.

Improcedência do lançamento do crédito tributário do IRPJ e CSLL por negativa de vigência do art. 528 e seguintes do RIR/1999

A Recorrente inovou na peça de Recurso Voluntário, ao trazer, em parte do argumento abaixo transcrito, questão que não foi suscitada na peça de Impugnação. Veja o conteúdo do item 1 das razões do Recurso Voluntário:

1- Improcedência do Lançamento por errônea do regime de apuração dos Créditos Tributários de R\$ 11.028.935,09 (IRPJ-2917) e R\$ 3.970.416,44 (CSLL-2973) utilizado pela autoridade lançadora e decorrente indevida negativa de vigência dos art. 529 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99.

Como argumento adicional, a Recorrente alega que a autuação com base no lucro real não merece prosperar, uma vez que a motivação calcada no artigo 24, da Lei 9.249/1995, utilizado pela fiscalização para o lançamento do auto de infração de IRPJ com base no lucro real - por ser a forma de apuração escolhida pela empresa -, não poderia ser aplicada ao caso concreto, uma vez que vigorava na época a Súmula nº 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) que tinha como enunciado o seguinte:

É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

Segundo a Recorrente, somente a partir da vigência da Lei 9.430/1996 é que a fiscalização poderia autuar as empresas com base nos extratos bancários das instituições financeiras com as quais haviam transacionados. Entretanto, alegou que a referida autuação não deveria seguir o disposto no artigo 24, da Lei 9.249/1995, devendo a autoridade fiscal, sempre que apurar omissão de receitas com base em movimentação bancária, aplicar no lançamento o lucro pela forma de arbitramento.

Porém, a Recorrente colaciona ementa de julgados que justamente contrariam sua proposição de nulidade do auto de infração por não ter sido lançado com base no lucro

arbitrado. Vejam que os julgados trazidos tratam de falta de apresentação de livros contábeis e livro caixa, diferentemente do caso concreto, em que a contabilidade foi apresentada.

"OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - INEXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Constatado pela fiscalização que a movimentação bancária da pessoa física provém de exploração de atividade mercantil e uma vez equiparada a pessoa jurídica, correta a consideração dos depósitos bancários de origem não comprovada, de que trata o art. 42 da Lei 9.430/96, como receita, para fins de arbitramento do lucro, **por inexistência de escrituração.**" (Recurso nº 136472, 1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Rel. Albertina Silva Santos Lima, v.u., 11/08/2005). (*negritei*)

"MOVIMENTAÇÃO BANCARIA — SIGILO — OMISSÃO DE RECEITA — ARBITRAMENTO —

As normas de procedimento para apuração dos tributos podem ser aplicadas para fatos pretéritos, respeitando-se o prazo decadencial. Não constitui quebra indevida de sigilo a utilização pelo fisco dos dados relativos a CPMF solicitados ao agente bancário. A falta de comprovação, com documentos idôneos e hábeis dos valores depositados em conta bancária configura omissão de receita. **Não escriturando o livro caixa exigido para adoção do regime de tributação pelo lucro presumido**, a contribuinte fica sujeita ao arbitramento do lucro".(Recurso nº 147.106, 1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, Rel. Margil Mourdo Gil Nunes, v.u., 22/06/2006). (*negritei*)

Veja que na Impugnação (fls. 389 a 412) a empresa somente questiona, no capítulo III - Da contabilidade do Contribuinte e dos Lançamentos dos Créditos Tributários, a aplicação do lucro real em desfavor do lucro arbitrado, afirmando que a fiscalização deveria basear seu lançamento tributário nos art. 529 e ss do RIR/99. Vide sua conclusão na fl. 393 da peça impugnatória:

Assim, na hipótese, o lucro tributável é o arbitrado, pois o Contribuinte se enquadra nas hipóteses de arbitramento do lucro, mais precisamente no artigo 530 do RIR/99 que diz:

Como foi adicionado, nas razões do Recurso Voluntário, (novo) argumento que trata sobre a aplicação indevida do art. 29, da Lei 9.249/1995, uma vez que vigorava na época a Súmula nº 182 do antigo TFR, entendo que não devo enfrentar as alegações quanto a esse ponto, mas tão somente em relação à aplicação do lucro arbitrado em detrimento ao lucro real.

Entretanto, com respeito aos demais membros deste Colegiado, tenho a acrescentar que não pactuo da conclusão da Recorrente de que o art. 29, da Lei 9.249/1995, não deveria ser aplicado ao caso concreto visto que havia uma Súmula que tratava sobre a ilegitimidade de lançamento com base em extratos bancários.

A Súmula nº 182 do TFR foi publicada em 07/10/1985, ou seja, antes da Constituição Federal de 1988 e antes das Leis 9.249/1995 e 9.430/1996, e não se aplica ao presente caso.

No mesmo sentido, foi proferido o Acórdão nº 13101-00.400, de 02/09/2010, da 1ª Turma da 3ª Câmara do CARF, cujo trecho que trata da inaplicabilidade da referida Súmula do TFR transcrevo abaixo:

A autoridade julgadora de primeiro grau em seu relatório traz a lume no que diz respeito, especificamente, aos depósitos bancários, em que a recorrente pretende ver declarada a nulidade do procedimento fiscal em vista das disposições contidas no Decreto-lei nº 2.471 de 01/09/88 e em face da Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos que considerou ilegítimo o imposto de renda arbitrado com base em extratos ou depósitos bancários, que nenhuma razão assiste neste aspecto dado que **o entendimento expresso na Súmula 182, do TFR**, publicada no DJ de 07/10/1985 e baseado em julgados publicados entre 1981 e 1984, **já se encontrava superado após a edição das Leis nº 7.713 de 1988 e 8.021 de 1990, quanto mais à época da promulgação da Lei nº 9.430 de 1996**, razão pela qual não pode servir de fundamento para o presente caso. (*negritei*)

Desta forma, mesmo que fosse enfrentar o ponto somente questionado no Recurso Voluntário, entendo que não caberia razão à Recorrente.

Em continuidade, com relação ao pleito da Recorrente pela nulidade do auto de infração por aplicação indevida do lucro real, também entendo que seus argumentos não merecem guarida.

Concordo plenamente com a Recorrente quando conclui que o lucro arbitrado não é forma de punição, mas tão somente um regime de apuração do IRPJ e da CSLL, assim como o lucro real e o presumido.

Entretanto, entendo que não lhe assiste razão quando alega que qualquer omissão de receita constatada a partir da análise da movimentação bancária deve ensejar a apuração pelo lucro arbitrado.

Se fosse assim, não haveria lançamento de omissão de receitas com base no lucro real, pois toda receita omitida, não inserida nos livros contábeis de uma empresa, ensejaria o arbitramento do lucro, o que não se pode aceitar.

O lançamento fiscal teve como base o art. 42, da Lei 9.430/1996, abaixo citado:

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.

O referido dispositivo legal foi introduzido no ordenamento jurídico no rol das presunções legais. A presunção legal, por sua vez, tem o propósito de inverter o ônus da prova, cabendo a outra parte afastar as alegações lhe impostas, com documentação hábil e idônea.

Dessa forma, como a fiscalização oportunizou à fiscalizada durante o procedimento fiscal comprovar a origem dos recursos constantes nos extratos bancários, assim como demonstrar, durante o processo administrativo fiscal, principalmente na fase de diligência, que os documentos trazidos ao processo poderiam abrandar o lançamento tributário, mas que (a fiscalização) não foi atendida a contento pela Recorrente, entendo que a referida presunção ganha o *status* de omissão de receitas.

Para se verificar qual a forma de tributação mais adequada ao caso concreto, cito o art. 24, da Lei 9.249/1995, que dita a regra para a tributação de omissão de receitas, devendo ter como lançamento o mesmo regime de tributação a que estiver submetido a empresa:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Conjugando o dispositivo acima com o artigo 42 da Lei 9.430/1996, posso concluir que o lançamento com base no artigo 42, da Lei 9.430/1996, deve seguir a opção de tributação exercida pela pessoa jurídica. Excepcionalmente, caso não haja como apurar o resultado de acordo com a opção da pessoa jurídica, e em sendo hipótese constante no art. 530 do RIR/99, é que a fiscalização deverá migrar a autuação para o lucro arbitrado.

No caso concreto, a empresa apresentou os livros contábeis e seus extratos bancários. Tanto é que a fiscalização não aplicou a multa agravada constante no § 2º do art. 44, da Lei 9.430/1996, por falta de apresentação de documentos e esclarecimentos.

Além disso, a fiscalização não ignorou os custos e despesas da recorrente. Como se pode observar nas fls. 332 (IRPJ e CSLL), 356 (Pis) e 369 (Cofins), a fiscalização efetuou o lançamento apenas da diferença entre o valor apurado, calculado com base na subtração entre os valores creditados nas contas correntes bancárias da empresa e os valores constantes na DIPJ entregue pela fiscalizada. Conforme se pode verificar pela análise das fichas 04A, 05A e 06A das DIPJs 2003 e 2004 (fls. 30 a 41; e 84 a 95, respectivamente), foram considerados pela fiscalização os custos e despesas e o resultado fiscal (lucro real ou base de cálculo da CSLL) apurado pela própria empresa.

Indago: Quem pode afirmar que todos os custos e despesas já não fizeram parte das informações constantes na DIPJ, inclusive os valores supostamente pagos, pela empresa, por conta e ordem de terceiros, que foram informados na tabela constante nas razões do Recurso Voluntário (fl. 2176)?

O que percebo é que em muitas ocasiões este argumento (lucro real x lucro arbitrado) somente serve como arrazoado de defesa. Por vezes, as empresas fiscalizadas permanecem inertes quanto à apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais para, posteriormente, impugnar a forma de autuação quanto à apuração do lucro; tanto lucro real quanto lucro arbitrado. No presente caso, se o lançamento fosse feito com base no lucro arbitrado, a Recorrente provavelmente estaria a pugnar pela aplicação do lucro real.

Quanto à excepcionalidade do lançamento com base no lucro arbitrado, bem se manifestou o Conselheiro Antonio Bezerra Neto, no Acórdão 1401-001.664, da Sessão de 05 de julho de 2016:

O arbitramento do lucro é uma medida extrema e uma prerrogativa do fiscal a ser utilizado nos estritos casos indicados em lei, sendo assim uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública e não pode ser utilizado pelo contribuinte como mera instrumento de defesa.

Por fim, entendo que o sopesamento sempre tratado nas alegações das empresas autuadas com base em uma ou outra forma de apuração - como por exemplo verificar qual o valor de lançamento é mais benéfico à autuada -, não deve ser levado em consideração, mas sim o que deve ser avaliado é se a conduta da empresa pode ser enquadrada nas hipóteses de arbitramento ou não, elencadas no artigo 530, do RIR/99.

Contrariando o argumento ofertado pela Recorrente, friso que não há nada na legislação que determine a apuração pelo lucro arbitrado quando o lucro real for maior que a base de presunção para o arbitramento. Caso fosse assim, estaria aqui a inovar legislativamente sobre algo que somente existe no campo das alegações.

Assim também concluiu o D. Conselheiro Antonio Bezerra Neto no já citado Acórdão nº 1401-001.664, da Sessão de 05 de julho de 2016:

Ainda em relação ao arbitramento e sua relação com a presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/96, devo dizer que tal presunção existe dentro de um determinado contexto jurídico que não pode ser desprezado em situações extremas de custo próximo a zero, porém não vejo que seja o caso. Tenho pautado os meus votos **rejeitando sempre a tese** de que vultuosas omissões comparativamente a receitas declaradas necessariamente obrigariam o autuante a proceder com o arbitramento do lucro, no caso do regime de tributação do lucro real. Eis que nesse caso, teríamos que proceder como legislador positivo para estabelecer um quantum limite, uma proporção entre receitas omitidas e receitas declaradas. Dado essa vaguidade, não caberia assim a tese do arbitramento, pois o argumento maior seria que os custos correlacionados àquela vultuosa omissão de receitas necessariamente estariam também omitidos. Ora, mas se de alguma forma os custos lá existem, presume-se que são os custos corretos, podendo ainda a Recorrente apresentar sua complementação no curso do contencioso administrativo, se acaso tomar essa iniciativa, o que não foi o caso. Admitir tese contrário do arbitramento nesses caso é incentivar situações em que o contribuinte omissor contumaz se saia bem sucedido apenas alegando a sua própria torpeza.

No caso em tela, é fato que a empresa não logrou comprovar com documentação hábil e idônea a veracidade das informações constante em seus próprios livros e extratos bancários, mas nem por isso o lançamento fiscal deveria ser deslocado para contemplar uma forma de apuração que não foi escolhida pela Recorrente. Repita-se que documentos foram apresentados, mas somente não foram aceitos por não estarem devidamente concatenados.

Desta forma, entendo por correto o lançamento com base no lucro real.

Improcedência do lançamento do crédito tributário do PIS e da COFINS por falta de previsão legal

A Recorrente inova também em relação ao Pis e à Cofins quanto à suposta falta de previsão legal de aplicação do artigo 24, da Lei 9.249/1995, constante do tópico de IRPJ e de CSLL. Vejam item 4 das razões do RV:

4 - Improcedência do Lançamento dos Créditos Tributários de R\$ 1.325.706,44 (COFINS-2960) e R\$ 528.648,08 (PIS-2986) por falta de previsão legal (imprestabilidade do artigo 24 da Lei 9.249/95).

Constrói raciocínio de que o artigo 42 da Lei 9.430/1996 - que permite a caracterização de omissão de receitas os depósitos de origem não comprovadas - somente se aplicam ao IRPJ e à CSLL, e não ao PIS e à COFINS, por estes somente incidirem sobre as receitas operacionais. Baseia-se nos seguintes trechos de sua peça recursal:

Uma vez verificada a não incidência do PIS e da COFINS sobre receitas não operacionais, resta evidenciada a necessidade de se identificar a natureza dos depósitos bancários e não simplesmente considerá-los todos como operacionais, sob pena de se tributar o "não faturamento" em flagrante ofensa ao princípio da legalidade.

É fato que a Lei nº 9.430/96, artigo 42, considera omissão de receita a movimentação bancária, o que, alias é objeto de extensos comentários no item 1 desse recurso. Acontece, porém, que é norma direcionada ao campo de incidência do imposto de renda e da CSL, não se estendendo, para o PIS e para a COFINS.

(...)

Mas o art. 24 da Lei 9.249/1995 não é fundamento legal para impor a tributação baseada em indicio de omissão de receita com base em extratos bancários. Muito pelo contrário, antes de ser editada a Lei 9.430/96, o comando do art. 12 da Lei 9.249/95 traduzia-se em instrumento imprestável para impor qualquer espécie de tributação, nem mesmo pelo imposto de renda, a teor da sumula 182 do TFR, também já objeto de comentários.

Então, a base legal que autoriza tributação com base em indícios de identificação de "renda omitida" é o art. 42 da Lei 9.430/96, destinado unicamente ao imposto de renda e, por decorrência, a contribuição social sobre o lucro.

Por ausência de comando legal que determine que a receita omitida presume-se receita operacional para fins de incidência de PIS e COFINS, o lançamento dessas duas contribuições impescinde da averiguação do nexo causal entre os depósitos bancários identificados e o fato que represente a omissão.

Como já tratado no tópico anterior, a questão da falta de apoio legal à aplicação do art. 24, da Lei 9.249/1995 já foi afastada por mim, com conclusão de que não se aplica ao caso concreto.

Nesse sentido, todo o raciocínio construído pela Recorrente também deve ser afastado, devendo ser mantido o auto de infração também quanto ao Pis e à Cofins.

Com relação à segregação entre as receitas operacionais e não operacionais, a diligência efetuada pela fiscalização tinha justamente o propósito de conceder à empresa autuada a oportunidade de demonstrar, com base em seus documentos e argumentos sólidos, que parte das receitas objeto de tributação decorrem de atividades não operacionais. Mas, ao contrário do que se esperava, a Recorrente somente permaneceu combatendo a autuação sem adentrar no campo da concretude.

Interessante notar que a própria Recorrente admite a tributação reflexa das contribuições para seguridade social (CSLL, PIS e COFINS), quando pleiteia pela nulidade do

auto de infração com base no lucro real, concluindo que, por reflexo, os tributos daí decorrentes também devem ser tornados nulos. Veja na fl. 2183 das razões do Recurso Voluntário:

Enquanto comprometida a correta aplicação do art. 142 do CTN, pede a RECORRENTE a nulidade do lançamento do crédito tributário de IRPJ e CSLL.

Com efeito. O comprometimento do lançamento do IRPJ é motivo suficiente para ter-se como nulo o lançamento das contribuições sociais ao PIS ao COFINS e a CSLL.

Desta feita, como a empresa não logrou apresentar argumentos suficientes para comprovar a veracidade das informações e documentos trazidos ao processo, voto por manter o auto de infração também quanto ao Pis e à Cofins.

Expurgo de eventual crédito tributário remanescente de qualquer desses tributos (IRPJ, CSL, PIS, COFINS) objeto do lançamento ora impugnado a taxa Selic, ou quando menos seja ela reduzida em 20%, pelos motivos expendidos nas peças impugnatórias

No Recurso Voluntário este tema fez parte apenas do capítulo III - PEDIDO.

Na Impugnação, entretanto, a empresa questiona o ponto acima em dois itens distintos, a saber:

IV - ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS COM BASE NA TAXA SELIC EM SUA INTEGRALIDADE.

A Recorrente pugna pela ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC em sua integralidade.

Entretanto, não cabe ao julgador administrativo inferir acerca de ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei até que esta seja declarada por Tribunal competente - Súmula CARF nº 02.

Além disso, este E. Conselho possui entendimento consubstanciado na Súmula CARF nº 04 no sentido de que:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Dessa forma, descabido o argumento da recorrente pela ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC.

V - NECESSIDADE DE REDUTOR NA TAXA SELIC À RAZÃO DE 20%

A Recorrente pleiteia pela necessidade de redução da taxa SELIC à razão de 20%. Para isso, desenvolve entendimento nesse sentido, equiparando o pagamento de juros a investidores estrangeiros à aplicação de juros moratórios com base na taxa SELIC incidentes

sobre o auto de infração em discussão, o que, a meu ver, não tem qualquer pertinência. Veja trechos deste item da Impugnação:

Caso os argumentos acima não sejam aceitos, alternativamente e sucessivamente há que se considerar que a Taxa SELIC está super avaliada em 20% a partir de 15/02/2006, já que o Governo Federal, por meio de legislação pertinente, concedeu ao residente no exterior que adquirir títulos públicos federais isenção do imposto de renda (20%).

De fato, a remuneração ao investidor estrangeiro a partir da MP 281/2006 é a Taxa SELIC. Fica a pergunta de qual é o efetivo endividamento do Estado quando necessita captar recursos do contribuinte residente no Brasil. A Taxa SELIC ou essa remuneração descontada de 20% (IR sobre rendimentos produzidos por títulos públicos federais obtidos apenas pelo investidor nacional após a edição da MP 281/2006)?

Se a resposta é de que o custo do endividamento do Estado para o investidor nacional é a Taxa SELIC abatida de 20%, conclui-se que o contribuinte devedor de tributos e contribuições, paga ao Estado 20% a mais do que o Estado remunera quando esta na condição de recebedor de recursos.

Ora, entendo que este Conselho não tem competência para questionar a aplicação de redutores à taxa Selic, uma vez que a atualização monetária por meio da citada taxa foi criada por lei e consta da supracitada Súmula nº 04 do CARF, não cabendo a este tribunal administrativo efetuar juízo valorativo sobre norma posta.

Desta forma, voto por manter a aplicação da taxa SELIC na sua integralidade.

Diante do exposto, REJEITO a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa e, no mérito, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reconhecer a decadência da CSLL do 1º e do 2º Trimestre de 2002 e da Contribuição para o PIS e da COFINS do período de janeiro a agosto de 2002, pelas razões acima aduzidas, devendo ser mantido o lançamento quanto aos demais pontos.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Voto Vencedor

Em que pese a minuciosa e percuciente apreciação promovida pelo ilustre relator, ousou discordar de dois pontos.

Decadência

Nunca militei a tese de que a decadência do lançamento por homologação dependeria de um pagamento para a aplicação do prazo segundo a regra estampada no art. 150, § 4º do CTN.

Essa interpretação leva os contribuintes a praticarem a chamada "fraude dos R\$ 10,00". Basta pagar esse ínfimo valor para cada um dos tributos a que está submetido para valer-se de um prazo mais favorável.

Para mim, o marco decadencial para os tributos por homologação deveria ser da data do fato gerador, excepcionada apenas a hipótese de "dolo, fraude ou simulação". Claro, aí sim seria punido com um prazo mais dilatado.

Todavia, essa não foi a interpretação promovida pelo Superior Tribunal de Justiça, como bem citado pelo ilustre relator, o que nos impõe curvarmos em face dos efeitos repetitivos do já citado acórdão.

Calcando-me na referida jurisprudência, não vejo como a entrega de uma declaração, mesmo que possua efeitos constitutivos, possa se enquadrar no conceito de pagamento.

Declarar, informar ou mesmo constituir a exigência são institutos muito distantes do pagamento. Nem por aproximação podemos aduzir que tais condutas equivalem ao pagamento.

Pagar é uma das modalidade de extinção do crédito tributário. Assim, penso que seria possível considerarmos outras formas de extinção da exigência - a compensação, por exemplo - como abarcadas pela mesma razão jurídica que levou a Corte Superior a considerar o pagamento como conduta ensejadora do enquadramento legal da decadência no § 4º, art. 150, do CTN.

Nada obstante, a apresentação de declarações não se enquadra na mesma razão de decidir.

Desse modo, em razão da ausência de pagamento ou de outra forma extintiva da cofins para os meses de janeiro e fevereiro de 2002, voto por rejeitar a decadência desse período.

Lucro real x lucro arbitrado

Já de longa data entendo que o arbitramento não pode ser interpretado como um regime de lançamento ao talante da autoridade fiscal. Os critérios para arbitrar, em razão de

o lançamento ser atividade vinculada, não podem ser definidos segundo um juízo de conveniência da fiscalização não apreciável pelo julgador.

A análise da imprestabilidade da escrituração como condição para o arbitramento está sob o crivo do controle administrativo e judicial tanto na direção do lançamento arbitrado, quando o correto deveria ser o regime pelo lucro real, quanto o contrário.

No presente feito, os valores lançados pelo regime do lucro real pelo cotejo de receitas e despesas levam a margens impraticáveis.

Em 2002, o valor declarado de receitas foi de pouco mais de R\$ 4,5 milhões (fl. 332) com lucro de cerca de R\$ 100 mil (fls. 42 a 45). Uma vez que foram incluídas omissões de receita de quase R\$ 9 milhões, o lucro apurado (os próprios R\$ 9 milhões) corresponde a mais de 65% das receitas totais (a declarada mais a omitida), o que corresponde a uma margem impossível de ser alcançada.

É evidente assim que a escrituração não reflete a realidade dos fatos econômicos praticados pela empresa e, portanto, não é possível aferir o lucro real.

Assim, já decidi outras vezes, como no acórdão nº 1201-000.621, de 24/11/2011. Abaixo, transcrevo a sua ementa:

ARBITRAMENTO - CONDIÇÕES - Uma vez demonstrado, como ficou no feito, que o valor omitido de receita é muito superior àquele registrado na sua contabilidade e, desse modo, ao ser cotejado com os elementos negativos do resultado, como custos e despesas, resulta em margens impraticáveis para qualquer negócio, evidencia-se a imprestabilidade da escrituração, o que legitima o arbitramento.

Era necessária, pois, a tributação pelo arbitramento.

Nesse caso, o primeiro impulso seria o de dar provimento ao recurso voluntário.

Nada obstante, há muito tempo tenho refletido sobre o tema e vinha considerando a hipótese de dar provimento parcial apenas para o reajustamento da base de cálculo. Afinal, para esses casos, é o próprio contribuinte que aponta em sua defesa o regime que deveria ser aplicado, o que não macularia a sua defesa. Ademais, a aferição do valor a ser ajustado é decorrência de um simples cálculo matemático.

Pois bem, me deparei com decisão da Segunda Turma desta Câmara neste sentido no acórdão nº 1402-00.728, de 24/11/2011.

Ademais, esta Turma teve oportunidade de enfrentar o tema no acórdão 1401-001.737, de 04/10/2016, cujo voto vencedor foi da lavra do ilustre Conselheiro Marcos de Aguiar Villas-Bôas, que seguiu sem ressalvas. Abaixo, transcrevo seus fundamentos:

A Recorrente alega que deveria ser utilizado o procedimento de arbitramento para cálculo dos tributos devidos, em vez de

acrescentar as receitas entendidas como omitidas ao resultado e tributá-las.

Essa discussão é muito séria e merece algumas reflexões. Tem sido extremamente comum no CARF, há vários anos, a utilização desse ponto de dúvida entre a utilização do arbitramento e o regime de tributação escolhido pela empresa para efeito de cancelar lançamentos por meio dos quais se cobra tributos claramente devidos.

Quando o lançamento utilizou o arbitramento, alega-se que era possível cobrar os tributos pelo regime escolhido pela contribuinte; quando o lançamento emprega o lucro real, opção feita pela contribuinte, essa alega que era preciso realizar o arbitramento para que não se chegasse a um valor fora da realidade.

Assim, aproveitando-se de uma questão em torno da qual gira uma certa subjetividade, o CARF tem cancelado alguns Autos de Infração que cobram débitos relevantes por uma questão que poderia ser solucionada nos próprios autos, sem necessidade de recorrer a uma medida tão drástica e grave como a declaração de nulidade de todo o lançamento, especialmente nos casos em que os próprios julgadores reconhecem que houve omissão deliberada de receitas.

O caso aqui é, no entanto, bem mais simples. Não houve uma fraude que maculasse a contabilidade da contribuinte, não se questiona as suas entradas, nem, por conseguinte, as despesas tomadas por ela.

O problema recai sobre algumas de suas vendas, que não foram registradas na contabilidade e que, por conseguinte, não foram provavelmente tributadas. Como ela não conseguiu provar o contrário, o lançamento, corretamente, adicionou os valores à base de cálculo dos tributos e os fez incidir, gerando uma diferença a pagar.

Não há nos autos DCTFs, nem DIPJs, que permitam verificar o tamanho das omissões de receitas em relação à contabilidade. Por outro lado, o Autuante tomou o cuidado de elaborar duas planilhas: a primeira com 340 páginas em notas contabilizadas e a segunda com 28 páginas em notas não contabilizadas.

Em uma simples análise dessas duas planilhas, é possível concluir que o valor das receitas contabilizadas é muito maior do que os valores não contabilizados, que foram alvo de tributação, justificando, portanto, a forma de tributação utilizada no lançamento.

Note-se que os casos concretos são infinitos. Todo tipo de circunstância pode aparecer perante os julgadores, sendo umas mais fáceis, como no presente processo, e outras mais complexas.

Em havendo maiores dúvidas sobre qual procedimento deve ser aplicado, uma vez comprovada a infração, o CARF não pode se prender a formalidades que sejam transponíveis para "liberar"

contribuintes que claramente não cumpriram com as suas obrigações.

Repita-se: a decisão pela utilização ou não do arbitramento está sujeita à interpretação de cada indivíduo, de forma que podem haver distintas percepções acerca do que seja uma contabilidade imprestável, por exemplo.

Se o próprio contribuinte, objetivando obter a nulidade do Auto de Infração para não pagar tributos flagrantemente devidos, pedir que, em vez de pelo arbitramento, a apuração do lançamento seja feita pelo lucro real, e vice-versa, quando a DRJ ou o CARF compreenderem que o contribuinte tem razão no tocante à forma de apuração do tributo, deverá simplesmente recalcular os tributos devidos e, havendo dificuldade, baixar o processo em diligência, abrindo ainda espaço para que o contribuinte tenha a oportunidade de se manifestar acerca de algum problema que eventualmente vislumbre no novo cálculo.

Essa é uma saída que não prejudica o direito de defesa do contribuinte, quando, ele mesmo, pediu a aplicação daquele regime de apuração utilizado. Aberto espaço para se defender acerca de algum eventual erro nos cálculos, fica completamente preenchido o seu contraditório.

O que não se pode conceber mais é o cancelamento de lançamentos de tributos claramente devidos por conta de filigranas interpretativas, e isso mesmo que tenha havido um mero lapso do Auditor Fiscal no momento de escolher a forma de apuração dos tributos devidos.

Tanto a Fiscalização quanto os contribuintes podem cometer equívocos que não geram prejuízo a todo o seu trabalho. De ambos lados, deve haver análise cuidadosa caso a caso para aproveitar ao máximo o que mantém coerência com as normas mais fundamentais no direito tributário e, portanto, isso pode levar a, ocasionalmente, abrandar as formalidades, contanto que sejam garantidos os direitos de defesa e de contraditório.

É muito comum que o julgador seja muito mais duro com os outros do que ele seria com ele mesmo, sobretudo se tem uma visão que já pende para um dos lados da relação tributária, o que é completamente indesejável.

A atividade de julgar não é um jogo mecânico, por meio do qual se escolhe determinadas saídas a partir de causas que lhe servem supostamente de gatilho. Assim, "se aplicou o regime do lucro real e eu entendo que é arbitramento, cancelo o Auto de Infração".

Não pode ser assim, a menos que o objetivo seja continuar fazendo quem deve não pagar e quem não deve pagar tributos.

Esse tipo de visão acerca das decisões é, com o devido respeito aos que lhe defendem, atrasada e não condiz com a necessidade de perspectiva pragmática que o direito requer, perspectiva de

procurar solucionar problemas com o máximo de bom senso e justiça, ainda que esses sejam conceitos um tanto indeterminados, como o é o próprio direito e suas normas.

Julga-se aqui fatos do mundo concreto e os resultados desses julgamentos impactam na realidade, afetando a vida de milhões de pessoas. Ao se obrigar a pagar quem não deve, pode-se levar uma empresa a fechar, terminando com vagas de trabalho e prejudicando inúmeras famílias.

Ao se liberar do pagamento de tributos o contribuinte que claramente deve, apenas por conta de uma formalidade ou de um pequeno equívoco da Fiscalização, significa reduzir a arrecadação e levar o Estado a crises fiscais, que põem o país em crises econômicas e, muitas vezes, políticas, causando prejuízos a milhões de pessoas.

Ao se cancelar Autos de Infração que cobram tributos claramente devidos, incentiva-se as fraudes, sonegações e afins, gerando, como dito, menos receitas e, por óbvio, aumento de tributação para cobrir o rombo deixado. Prejudica-se,

assim, toda a sociedade, a nação.

O dever de pagar ou não tributo não pode ficar se equilibrando em cima de um fino pilar, que é a escolha da forma de apuração do tributo flagrantemente devido pelo Autuante. Esse pode cometer equívocos e, de qualquer forma, entender que os "equívocos" existiram é um ato que depende de alguma subjetividade.

Alguns têm uma visão errada do processo administrativo fiscal brasileiro no sentido de que o Autuante tem que ser perfeito ou de que praticamente qualquer equívoco dele leva à nulidade sob o argumento de um direito de defesa do contribuinte.

É engano acreditar que se protege a sociedade ao fazer algo do tipo, que se está protegendo o direito fundamental e essencial de defesa do cidadão. Em casos desse tipo, em verdade, uma vez comprovada a omissão de receitas e afins, mas cancelada a autuação por conta da forma de apuração escolhida pelo Autuante, utiliza-se uma filigrana técnica para liberar fraudadores e sonegadores das suas dívidas. Essa é a perspectiva mais aderente à realidade dos fatos.

Por outro lado, como dito, o caso aqui é mais simples, não parecendo haver dúvidas de que as faltas ou divergências nos registros das notas fiscais requeiram um arbitramento da base de cálculo, de modo que, no entendimento deste Relator, a Fiscalização não cometeu nenhum equívoco.

Isso posto, adoto as mesmas razões de decidir para reajustar a exigência para o patamar das regras do lucro arbitrado.

O percentual a ser aplicado, por se tratar de uma prestadora de serviços, deve ser de 38,4%, conforme art. 519, § 1º, III, combinado com o art. 532 do Decreto nº 3000/99.

Conclusão

Voto para NÃO RECONHECER a decadência da Cofins para os meses de janeiro e fevereiro de 2002 e para REDUZIR a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 38,4% da receita total, aplicando-se a apuração pelo lucro arbitrado com a subtração do lucro declarado nas DIPJ (fls. 42 a 45 e 96 a 99). No mais, sigo o voto do ilustre relator.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes