



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

Processo n° 19515.002963/2006-70
Recurso n° 177.605 De Ofício
Acórdão n° **1201-00.701 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de maio de 2012
Matéria Auto de Infração IRPJ, CSLL, Pis, Cofins e IRRF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AVANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO.

A RJ aplicou o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, para os fatos geradores ocorridos nos períodos dos três primeiros trimestres de 2001, uma vez que a autuação foi cientificada em 22/12/2006. Isso porque, considerando que houve recolhimento a menor dos tributos, a DRJ acabou aplicando o entendimento sufragado pelo STJ, que em seu Recurso Especial n° 973.733/SC, Min. Relator Luiz Fux, Publicado em 18/09/2009, entendeu pela aplicação do prazo disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, contando o prazo decadencial a partir da data do fato gerador.

INSUSTENTABILIDADE DO LANÇAMENTO. RECONHECIMENTO.

Existindo receitas tributadas em 2001 e não tributadas nesse mesmo ano, decorrente de vendas a prazo já tributadas em 2000, não poderia a fiscalização tomá-las como tudo como receita e tributar as receitas já tributadas novamente.

Não poderia haver omissão de Receita se da análise dos demonstrativos se considerados todos os recursos que efetivamente foram percebidos pelo contribuinte chega-se a conclusão que as origens superam as aplicações.

A fiscalização apurou omissão de receita, porém deveria considerar todos os recursos disponíveis apresentados pela empresa, o que não foi feito, não rebatendo, inclusive, os fundamentos do contribuinte quando demonstrou que possuía vendas a prazo, aplicações, créditos bancários etc.

Não é admissível que em apuração de fluxo financeiro possam ser desconsiderados recursos efetivamente percebidos pela empresa, a fim de computá-los no quadro de "Recursos Disponíveis".

PIS E COFINS. REFLEXOS.

Quanto aos lançamentos relativos ao Pis e Cofins, por se tratarem de reflexos da apuração da infração quanto ao IRPJ e a CSLL, não há como acolher a tese da omissão de receita apresentada pela fiscalização.

PAGAMENTO SEM CAUSA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA FRENTE AO SALDO EM CAIXA.

Não há lógica em considerar que no mês de julho de 2001, em razão de recursos superiores a aplicações, teria sido feito pagamentos sem causa, pois havia saldo positivo para cobrir a pequena diferença identificada, vez que a disponibilidade de caixa.

Recurso conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

FRANCISCO SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Claudemir Rodrigues Malaquias, Rafael Correia Fuso, Marcelo Cuba Netto, Cristiane Silva Costa e Régis Magalhães Soares de Queiroz.

Relatório

Tratam-se de lançamentos fiscais realizados pelo fisco federal, que cobra da empresa contribuinte Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 1.686.208,60, fls. 920/925, contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, no valor de R\$ 143.032,82, fls. 926/932, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — Cofins, no valor de R\$ 660.152,45, fls. 933/939, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, no valor de R\$ 236.211,53, fls. 940/945, e Imposto de Renda Retido na Fonte — IRF, no valor de R\$ 546.545,71, fls. 946/949, relativos ao ano calendário de 2001.

Nos termos do Termo de Verificação Fiscal de fls. 911/919 a acusação fiscal está assim descrita:

"1) A contribuinte apresentou sua declaração de informações econômico-fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ/2002, no ano calendário de 2001, tendo como forma de tributação do Lucro: o

LUCRO PRESUMIDO, com apuração trimestral. Assinalando ainda na ficha 47 B — Outras Informações que a escrituração foi através do Livro Caixa.

(...)

4) A seguir, utilizando-se das planilhas do LUCRO PRESUMIDO — Levantamento do Fluxo Financeiro, das Informações e do Livro Caixa fornecidos pela contribuinte, montamos o ANEXO I — DEMONSTRATIVO DO FLUXO DE CAIXA POR TRIMESTRE DO ANO CALENDÁRIO DE 2001 (fls. 899 a 906), onde foram reunidos todos os recursos financeiros disponíveis e aplicados no período, apurando então na linha 34 a sobra/insuficiência de recursos financeiros para cobrir aplicações do período, resumido abaixo, pelos totais, como segue:

(...)

No ANEXO I — DEMONSTRATIVO DO FLUXO DE CAIXA POR TRIMESTRE DO ANO CALENDÁRIO DE 2001, FOI CONSIDERADO COMO (+)Receitas Brutas, no item 02 dos Recursos Financeiros Disponíveis, apenas os valores lançados na declaração de IRPJ/2002, ano-calendário de 2001, correspondente a receita reconhecida, pelo regime de caixa pela contribuinte, para fins tributários;

5) Em seguida, apresentamos a contribuinte o ANEXO I — DEMONSTRATIVO DO FLUXO DE CAIXA POR TRIMESTRE DO ANO CALENDÁRIO DE 2001, composto de 8(oito) folhas. E INTIMAMOS a contribuinte a esclarecer as diferenças negativas, apresentadas nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, correspondentes a insuficiência de recursos disponíveis em relação aos recursos aplicáveis. E a esclarecer a diferença positiva, apresentada no mês de julho, correspondente a sobra de recursos disponíveis em relação aos recursos aplicáveis;

6) A contribuinte apresentou seus esclarecimentos em 30/11/2006, discordando do critério adotado por esta fiscalização, alegando ter conhecimento que ao saldo inicial de regime de competência devem ser acrescidos os faturamentos (vendas a prazo) do regime de competência e conseqüentemente subtrair o saldo final, tendo como resultado o valor recebido de Duplicatas de Clientes. No caso da Avanço S/A., analisando o mês de janeiro/2001, encontramos o recebimento do fato gerador de janeiro/2001 mais os valores de duplicatas emitidas até 31/12/2000, isto porque, até 31/12/2000 era Lucro Real e a partir de 01/01/2001, Lucro Presumido — Regime de Caixa;

Em face desse procedimento por parte desta fiscalização, o resultado de entradas de caixa fica totalmente distorcido.

Notou que nos Demonstrativos de Recursos Aplicados, esta fiscalização adotou o saldo inicial da conta fornecedores pelo

regime de competência, mais os acréscimos de compras pelo regime de competência e o saldo final pelo regime de competência, obtendo como resultado os pagamentos de fornecedores do período de até 31/12/2000 e de janeiro/2001, o que difere do processo adotado no Demonstrativo de Recursos Disponíveis (fls. 907);

7) Embora a contribuinte discorde do critério adotado por esta fiscalização, uma vez que, foi considerado como Receita Bruta, somente o reconhecido pela contribuinte na declaração IRPJ/2002, ano calendário de 2001, com base nos dados apurados no ANEXO I — DEMONSTRATIVO DO FLUXO DE CAIXA POR TRIMESTRE DO ANO CALENDÁRIO DE 2001, apuramos as seguintes irregularidades, como segue:

7.1) OMISSÃO DE RECEITAS — APLICAÇÕES SUPERIORES ÀS ORIGENS:

De acordo com o demonstrativo, estamos efetuando o lançamento referente às diferenças negativas apuradas nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2001, abaixo resumidas;

7.2) IMPOSTO DE RENDA NA FONTE — PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO:

De acordo com o mesmo demonstrativo, estamos efetuando o lançamento referente à diferença positiva apurada no mês de julho de 2001, abaixo resumida:

Com base no artigo 725 do RIR/99, estamos reajustando a base de cálculo do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, uma vez que fica caracterizado que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto devido pelo beneficiário, sendo considerada líquida a diferença apurada acima de R\$ 380.311,56, ficando então o valor reajustado assim:

(...)

8) Ante ao exposto e considerando:

A) Em relação ao item 7.1 acima, APLICAÇÕES SUPERIORES ÀS ORIGENS, que o excesso de dispêndios em relação aos recursos auferidos, caracteriza presunção legal de OMISSÃO DE RECEITAS, nos termos dos artigos 281 a 288 e 528 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999; e

B) Em relação ao item 7.2 acima, PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO, que os recursos auferidos maiores que as aplicações, sem os esclarecimentos específicos do destino, foram presumidamente utilizados como PAGAMENTO SEM CAUSA/BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO, nos termos do artigo 674 do Regulamento do

Imposto de Renda — RIR/99, aprovado pelo Decreto nº3.000, de 26/03/1999.

Está sendo lavrado AUTO DE INFRAÇÃO para a cobrança do crédito tributário devido à Fazenda Nacional, do Imposto de Renda, sendo aplicada o coeficiente de 32% na apuração da base de cálculo, além dos seus reflexos, sendo: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e do Imposto de Renda exclusivamente na Fonte à alíquota de 35%."

Vejamos as transcrições dos argumentos de defesa nos enunciados do relatório da DRJ:

Devidamente intimado do lançamento, apresentou impugnação, alegando que fez opção, no ano-calendário de 2001, pelo lucro presumido, sujeitando-se ao regime de caixa. Por consequência, na DIPJ/2002 apenas foram declarados os valores relativos a receitas tributáveis auferidas no período — vale dizer, a receitas entradas por trimestre (em especial decorrentes de venda de mercadorias e serviços, variações cambiais e ganhos de capital), as quais foram oferecidas à tributação no período.

Ocorre que, até o ano-calendário de 2000 a empresa optou pela tributação com base no lucro real e manteve contabilidade detalhada acerca de todas as receitas e aplicações de recursos financeiros realizados no ano-calendário de 2001, essa constante de balanço patrimonial, livros contábeis e diversos outros documentos que atestam com exatidão todo o fluxo de caixa verificado no período. A despeito disso, na DIPJ/2002 constam apenas as informações pertinentes especificamente ao regime de caixa decorrente da tributação pelo lucro presumido.

Em síntese, em sua apuração o autuante apenas considerou os dados constantes da DIPJ/2002, adotando como critério (para confronto das entradas e saídas de receitas do período), apenas as entradas tributáveis constantes da aludida Declaração.

No entanto, a Impugnante auferiu diversas outras receitas, em monta elevada, não tributáveis em 2001 ou já tributadas em 2000 (e, portanto, não constantes da DIPJ/2002), todas devidamente escrituradas e com apoio legal na contabilidade mantida pela empresa, a qual foi disponibilizada sem qualquer restrição ao Sr. Agente Fiscal.

Assim, as diferenças identificadas pela fiscalização ocorreram por força da mudança do sistema de tributação do lucro real para o lucro presumido (ocorrido do ano-calendário de 2000 para o de 2001) e, conseqüentemente, do regime de competência para o regime de caixa, conforme esclarecido ao Sr. Agente Fiscal (e por ele desconsiderado).

Em suma, parte dos recursos aplicados no ano-calendário de 2001 tem como origem entradas não tributadas e, em especial, entradas relativas a vendas de mercadorias e prestação de

serviços realizados em período pretérito (vendas financiadas), cujos valores correspondentes já haviam sido oferecidos à tributação até o final de 2000, em decorrência do regime de competência a que se sujeitava.

Com efeito, pela especificidade de suas operações, a Impugnante realiza permanentemente vendas financiadas de teares. Por tal razão, estando sujeita ao regime de competência até o final do ano-calendário de 2000, a contribuinte, quando da emissão das respectivas faturas, já oferecia os valores totais das vendas à tributação. Posteriormente, as receitas das vendas ingressava de forma fracionada, mês a mês — daí a razão pela qual diversos ingressos de 2001 guardam relação a vendas de 2000 (entradas já tributadas).

Nota-se que o ano-base de 2000 encerrou-se com saldo de R\$ 9.055.652,83, relativo a receitas a serem recebidas de clientes em momentos futuros. Nesse sentido, a contribuinte acosta planilha que demonstra o ingresso de tais recursos (já tributados) ao longo dos anos seguintes, com indicação mês a mês, fls. 1038/1039.

E forçoso verificar, portanto, que ingressou efetivamente no caixa da empresa, no ano-calendário de 2001, o montante de R\$ 5.969.924,72, relativo a vendas anteriores, pactuadas até 31/12/2000, quando a Impugnante sujeitava-se ao regime de competência.

Assim, tratam-se de entradas já tributadas até o ano de 2000.

Posto isso, a Impugnante acosta à presente defesa planilha que relaciona detalhadamente os recursos disponíveis em 2001, fls. 1041/1043. Nota-se que a planilha aponta todas as receitas auferidas neste ano, mês a mês (com subtotais relativos a cada trimestre), dela constando todas as entradas tributáveis e não tributáveis no período.

No que se refere às entradas tributáveis, referem-se, como consta do aludido documento, a vendas de mercadorias e prestação de serviços, variações cambiais ativas e demais receitas e ganhos de capital auferidos no ano-calendário de 2001. Já no que respeita às entradas não tributáveis, subdividem-se entre receitas não sujeitas à tributação em 2001 e outras já tributadas até 2000.

As primeiras (indicadas como "receitas não tributáveis — 2001") são decorrentes de adiantamentos de clientes, financiamentos bancários (em especial obtidos junto ao FINAME), reembolso de juros por repasse de financiamento do BNDEs, dentre outras receitas não sujeitas à tributação no ano-calendário de 2001, por força da legislação vigente. Todas as aludidas receitas foram devidamente contabilizadas nos Livros próprios mantidos pela empresa, em especial no caixa, e totalizam o montante de R\$ 6.990.447,36.

Já o segundo campo (indicado como ".entradas de vendas de mercadorias e serviços — já tributadas até 2000") refere-se justamente às entradas dos pagamentos fracionados realizados por clientes (por conta das vendas parceladas celebradas até o final de 2000; tais receitas totalizaram o valor de R\$ 5.969.924,72).

Portanto, a soma dos dois campos acima totaliza R\$ 12.960.372,08, correspondentes às entradas não tributáveis em 2001. Justamente esse o ponto que originou o equívoco no qual incorreu o Sr. Agente Fiscal. Conforme se denota do Termo de Verificação Fiscal foram consideradas apenas as entradas tributáveis verificadas em 2001 que somam R\$ 12.744.339,95 (DIPJ/2002).

Todavia, somando-se todas as entradas tributáveis e não tributáveis, o valor total de recursos financeiros disponíveis em 2001 foi de R\$ 25.704.712,03.

Assim, atendo-se o Sr. Agente Fiscal à análise da DIPJ/2002, embasou todo o trabalho fiscal em critério absolutamente equivocado, desconsiderando praticamente metade das receitas ingressadas no caixa da Impugnante no exercício sob análise.

E certo que, considerando-se todas as entradas de recursos ocorridas no anocalendarário de 2001 há suficiência plena de recursos para cobertura das aplicações realizadas no mesmo período.

Para comprovar o alegado, a Impugnante também acosta à presente defesa planilha que demonstra os recursos financeiros aplicados em 2001, fls. 1045/1046. Tratam-se de despesas com fornecedores, importações, comissões sobre vendas, folha de pagamentos, tributos, serviços tomados (públicos e de terceiros), aluguéis e leasing, amortização de empréstimos e financiamentos, propaganda, dentre outros.

Do confronto das duas planilhas, de recebimentos e aplicações de recursos, conclui-se que os ingressos de recursos somaram R\$ 25.704.712,03, enquanto os recursos aplicados totalizaram R\$ 23.276.294,62. Não há, portanto, a insuficiência de recursos apontada pelo Sr. Agente Fiscal.

A Impugnante anexa, ainda, quadro que demonstra com exatidão o fluxo de caixa da empresa em 2001, fls. 1048/1049.

Impende esclarecer, por oportuno, que os valores indicados como "baixa de clientes por adiantamento" referem-se a adiantamentos de pedidos — nesses casos, a Impugnante, por ocasião da venda efetiva, oferecia a receita à tributação; mas o abatimento em tela se dá porque a receita, na realidade, já havia entrado em caixa anteriormente, por força do aludido adiantamento possível verificar, da análise do quadro em questão, fls. 1048/1049, que a, disponibilidade inicial de recursos da Impugnante (equivalente a 31/12/2000) era de R\$

950.204,20. Analisando o fluxo de caixa de todos os meses do ano de 2001, constata-se que nunca houve saldo negativo.

Na maior parte dos meses, nota-se que a Impugnante auferiu recebimentos superiores aos pagamentos efetuados; e mesmo nos demais, em que os pagamentos superaram os recebimentos, sempre havia caixa suficiente para cobrir a diferença verificada. Ou seja, resta comprovado, sem qualquer dúvida, que nunca houve o estouro de caixa cogitado pelo Sr. Agente Fiscal. Vale ressaltar que nem seria cabível a qualquer empresa do porte da Impugnante apresentar em todos os meses do mesmo exercício estouros de caixa em montantes tão elevados quanto os cogitados pela fiscalização.

A fim de comprovar tal alegação, a Impugnante requer a juntada de cópias do aludido Livro Caixa, por amostragem, apenas relativas aos meses de janeiro a março de 2001, para que se constate que as informações constantes das planilhas conferem com aquelas oficializadas no Livro, fls. 1051/1083.

A Impugnante ainda acosta dois outros quadros detalhados que refletem a escrituração realizada no Livro Caixa em todos os meses de 2001, com especificação mais pormenorizada dos recursos financeiros recebidos no período, fls. 1085/1096, e daqueles gastos no ano, fls. 1098/1107.

A Impugnante também anexa à presente cópia do balanço patrimonial encerrado em 31/12/2001, fls. 1109/1115, onde constam as demonstrações financeiras do período. Nota-se que consta do aludido balanço que a disponibilidade de recursos da impugnante em 31/12/2000 era efetivamente de R\$ 950.204,20.

Do mesmo modo, consta do campo "direitos realizáveis" o já citado saldo a receber de clientes de 31/12/2000 de R\$ 9.055.652,83.

No mês de julho de 2001 concluiu o Sr. Agente Fiscal que havendo recursos superiores a aplicações, supostamente sem esclarecimentos específicos acerca do destino da diferença, teria sido "presumidamente utilizada como pagamento sem causa para beneficiário não identificado". Mostra-se absolutamente descabida tal exigência, uma vez que não há qualquer prova e nem mesmo indício que possa levar à presunção de ter ocorrido pagamento a beneficiário não identificado.

Na realidade, como se denota dos documentos acostados à presente, naquele mês de julho, os recursos financeiros efetivamente auferidos totalizam o valor de R\$ 3.043.751,58. Os pagamentos do mês somaram R\$ 3.076.086,14.

Havia, sem qualquer dúvida, saldo positivo para cobrir a pequena diferença identificada, vez que a disponibilidade de caixa, em 30/06/2001, era de R\$ 724.106,03, conforme atesta a planilha de fls. 1098. A fim de que não restem dúvidas sobre o alegado, a Impugnante anexa as cópias do Livro Caixa, relativas

ao mês de julho de 2001, que refletem os dados constantes das citadas planilhas, fls. 1117/1129.

Desta feita, não há razão que sustente, de forma alguma, a acusação de que a Impugnante teria promovido pagamento a beneficiário não identificado. Impende salientar que a aludida presunção sequer encontra apoio em indício concreto apontado, baseando-se em mera suposição do Sr. Agente Fiscal.

Ainda que os valores por ele apurados encontrassem veracidade, o que se admite apenas por argumentação, ainda assim não seria cabível que, identificando saldo positivo em dado mês do exercício fiscalizado, pudesse supor, sem qualquer outro elemento adicional que a diferença tivesse correspondido a pagamento a beneficiário não identificado.

Ainda, especificamente no que tange ao débito de IRPJ, o Sr. Agente Fiscal apurou a base de cálculo do imposto empregando o percentual de 32%. Ocorre que, por força dos arts. 518 e 519 do RIR/99, a base de cálculo deve ser apurada pelo percentual de 8%.

Ora, a Impugnante é empresa notadamente comercial, tendo por principal atividade a indústria e o comércio de máquinas têxteis (teares). É certo que realiza atividade de prestação de serviços em menor proporção, em especial de assistência técnica, o que não descaracteriza sua qualidade de empresa comercial. Não pode, portanto, a fiscalização tomá-la como se fosse empresa prestadora de serviços, tampouco presumir que toda a suposta omissão de receitas decorreria de prestação de serviços, empregando sobre todas as diferenças apuradas o percentual de 32%, o que implica em evidente nulidade.

Outro vício a macular de nulidade o lançamento fiscal é a aplicação da alíquota de 8% quando do cálculo da CSLL ao invés da de 9%.

Por fim, requer o contribuinte o cancelamento das multas aplicadas, todas apuradas no percentual de 75% sobre os valores principais calculados a título de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IRF, por seu caráter notadamente confiscatório, em violação ao art. 150, inciso IV, da CF/88, bem como aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Desta feita, restando afastada a presunção em questão, vez que foi completamente elidida pelas provas ora produzidas, evidencia-se a improcedência das autuações lavradas a título de IRPJ e de tributos reflexos, todas embasadas nos mesmos fundamentos, os quais não mais se sustentam diante do alegado e comprovado na presente defesa.

A DRJ julgou improcedente os lançamentos, conforme voto abaixo transcrito:

Na realidade, como se denota dos documentos acostados à presente, naquele mês de julho, os recursos financeiros

efetivamente auferidos totalizam o valor de R\$ 3.043.751,58. Os pagamentos do mês somaram R\$ 3.076.086,14.

Havia, sem qualquer dúvida, saldo positivo para cobrir a pequena diferença identificada, vez que a disponibilidade de caixa, em 30/06/2001, era de R\$ 724.106,03, conforme atesta a planilha de fls. 1098. A fim de que não restem dúvidas sobre o alegado, a Impugnante anexa as cópias do Livro Caixa, relativas ao mês de julho de 2001, que refletem os dados constantes das citadas planilhas, fls. 1117/1129.

Desta feita, não há razão que sustente, de forma alguma, a acusação de que a Impugnante teria promovido pagamento a beneficiário não identificado. Impende salientar que a aludida presunção sequer encontra apoio em indicio concreto apontado, baseando-se em mera suposição do Sr. Agente Fiscal.

Ainda que os valores por ele apurados encontrassem veracidade, o que se admite apenas por argumentação, ainda assim não seria cabível que, identificando saldo positivo em dado mês do exercício fiscalizado, pudesse supor, sem qualquer outro elemento adicional que a diferença tivesse correspondido a pagamento a beneficiário não identificado.

Ainda, especificamente no que tange ao débito de IRPJ, o Sr. Agente Fiscal apurou a base de cálculo do imposto empregando o percentual de 32%. Ocorre que, por força dos arts. 518 e 519 do RIR/99, a base de cálculo deve ser apurada pelo percentual de 8%.

Ora, a Impugnante é empresa notadamente comercial, tendo por principal atividade a indústria e o comércio de máquinas têxteis (teares). É certo que realiza atividade de prestação de serviços em menor proporção, em especial de assistência técnica, o que não descaracteriza sua qualidade de empresa comercial. Não pode, portanto, a fiscalização tomá-la como se fosse empresa prestadora de serviços, tampouco presumir que toda a suposta omissão de receitas decorreria de prestação de serviços, empregando sobre todas as diferenças apuradas o percentual de 32%, o que implica em evidente nulidade.

Outro vício a macular de nulidade o lançamento fiscal é a aplicação da alíquota de 8% quando do cálculo da CSLL ao invés da de 9%.

Por fim, requer o contribuinte o cancelamento das multas aplicadas, todas apuradas no percentual de 75% sobre os valores principais calculados a título de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IRF, por seu caráter notadamente confiscatório, em violação ao art. 150, inciso IV, da CF/88, bem como aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Desta feita, restando afastada a presunção em questão, vez que foi completamente elidida pelas provas ora produzidas, evidencia-se a impropriedade das autuações lavradas a título de IRPJ e de tributos reflexos, todas embasadas nos mesmos

fundamentos, os quais não mais se sustentam diante do alegado e comprovado na presente defesa.

Na hipótese dos autos, o contribuinte optou no ano-calendário de 2001, pela tributação com base no lucro presumido, sendo ora analisada a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos até setembro de 2001, portanto, alcançando os três primeiros trimestres, uma vez que a autuação foi cientificada em 22/12/2006 (fls. 923 e 943).

Assim, como a exigência somente foi formalizada após o transcurso de cinco anos da ocorrência dos respectivos fatos geradores, para os quais foi declarado imposto devido (ver DIPJ/2002, fichas 14-A e 18-A, fls. 13/16), e efetuados recolhimentos, conforme pesquisa no Sistema SINAL08, 1-RPE (CONSULTA PAGAMENTO), fls. 1165/1178, os aludidos períodos de apuração já haviam sido alcançados pelo prazo extintivo do direito em questão, não havendo como deixar de admitir que os lançamentos do IRPJ e da CSLL não podem prevalecer quanto àqueles períodos, posto que na data da lavratura dos autos de infração, se achava decaído o direito de constituir o crédito tributário, a teor do que dispõe o artigo 150, §4º, do CTN.

Em função do exposto, voto por reconhecer a preliminar de decadência aplicável aos lançamentos do IRPJ e da CSLL, quanto aos primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2001.

Com relação ao lançamento do IRRF — "Pagamento a beneficiário não identificado" também o fisco incorreu na decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN. Sendo o IRF um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o fisco decaiu do direito de fazer qualquer procedimento de ofício após ocorridos cinco anos contados do fato gerador, se não houver registro de dolo, fraude ou simulação. Desse modo, como o fato gerador do tributo ora exigido ocorreu em julho de 2001, o fisco teria até julho de 2006 para proceder ao lançamento de ofício. Entretanto, a ciência do auto de infração ocorreu em 22/12/2006, fls. 948, após o prazo decadencial.

Desse modo, ao formalizar a exigência do IRRF — "Pagamento a beneficiário não identificado" o fisco já havia decaído do direito de lavrar o auto de infração de fls. 946/949.

Com relação às contribuições para o PIS e COFINS, período de apuração mensal, cabem as mesmas conclusões relativas ao IRPJ e CSLL, relativamente aos fatos geradores mensais ocorridos anteriormente a dezembro de 2001, porquanto verifica-se pela pesquisa no já citado Sistema SINAL08, fls. 1179/1183, que o contribuinte recolheu aquelas exações para os períodos de apuração de janeiro a novembro de 2001.

Portanto, como os autos de infração só foram cientificados ao contribuinte em 22/12/2006 (fls. 930 e 937), voto por reconhecer a preliminar de decadência aplicável aos lançamentos do PIS e

da Cofins, quanto aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2001.

Passo, pois, à análise de apuração de omissão de receitas para o IRPJ e CSLL, no 4º trimestre de 2001, e para as contribuições do PIS e Cofins, fato gerador de dezembro de 2001.

Inicialmente, cabe assinalar que a análise do fluxo de origens e aplicações de recursos é um instrumento de auditoria que evidencia as variações ocorridas no caixa da empresa. Por meio de uma análise completa dos fluxos, apoiada em documentos contábeis e fiscais, é possível quantificar as fontes de recursos financeiros e as destinações que lhes foram dadas. Se o demonstrativo englobar todos os elementos que devem ser levados em conta nesse tipo de análise e se os registros contábeis da empresa estiverem corretos, o somatório das origens de recursos num dado período não deve ser inferior ao somatório das aplicações no mesmo período.

Uma vez verificado, mediante a reconstituição do fluxo financeiro do contribuinte, que o dispêndio de recursos superou os valores das disponibilidades contabilizadas, caberia presumir a ocorrência da omissão de receita se o contribuinte, depois de intimado a esclarecer a divergência apurada, deixasse de fazê-lo.

Entretanto, entendo que no presente caso o procedimento adotado pela fiscalização revelou-se inconsistente. Vejamos.

Com o Termo de Início de Fiscalização de fls. 09/10 o contribuinte foi intimado a preencher as planilhas, mês a mês, dentro do ano-calendário de 2001: LUCRO PRESUMIDO — LEVANTAMENTO DO FLUXO FINANCEIRO — A) RECURSOS FINANCEIROS DISPONÍVEIS NO PERÍODO E B) RECURSOS FINANCEIROS APLICADOS NO PERÍODO.

Constam dos autos documentos de emissão da empresa, apresentados no curso da ação fiscal, anexos às fls. 98/232, que especificam dia-a-dia os totais de recebimentos efetivamente percebidos no mês, que podem ser classificados como "Receita Tributável — 2001" (locação, máquinas, peças, assistência técnica, comissão, exportação, imobilizado, rendimentos de aplicação, remuneração de cobrança, reajuste, sucata, variação cambial, juros....), "Receita Não Tributável — 2001" e "Receitas decorrentes de vendas e/ou prestação de serviços já tributados até 2000".

Às fls. 257 a empresa demonstra, mensalmente, os recursos financeiros disponíveis em 2001, num total de R\$ 25.704.712,03 no ano [Entradas Tributáveis + Entradas Não Tributáveis 2001 + Entradas de Vendas de Mercadorias e Serviços já Tributadas até 2000]. Às fls. 258 o contribuinte demonstra os "DADOS BASE DE CALCULO DIPJ LUCRO PRESUMIDO — REGIME DE CAIXA — PERÍODO BASE: 2001", com receita no montante de R\$ 12.270.140,21.

Às fls. 261 o contribuinte demonstra, mês-a-mês, os "Recursos Financeiros Aplicados em 2001", que montam em R\$ 23.276.294,62.

Com o Termo de Intimação Fiscal de fls. 897/898 o contribuinte foi intimado a esclarecer a motivação da apuração de diferenças negativas entre os recursos aplicados e os disponíveis para meses do ano-calendário de 2001. Neste termo o agente fiscal explicita que:

"Informamos ainda, que foram consideradas como (+) Receita Bruta, no quadro dos Recursos Financeiros Disponíveis no período, os valores lançados na DIPJ/2002, a no-calendário de 2001, mês a mês, como base de cálculo do PIS, discriminados na ficha 19."

Em resposta o contribuinte asserta que nos demonstrativos elaborados pela fiscalização não foram considerados os faturamentos decorrentes de vendas a prazo efetivadas até dezembro/2000, período em que era tributado pelo lucro real. Acrescenta, que, "ao Saldo Inicial de regime de competência devem ser acrescidos os faturamentos (vendas a prazo) do regime de competência e conseqüentemente subtrair o Saldo Final, tendo como resultado o valor recebido de Duplicatas de Clientes".

Em relação ao questionamento acima a fiscalização no Termo de Verificação Fiscal de fls. 911/919 assim se reporta:

7) Embora a contribuinte discorde do critério adotado por esta fiscalização, uma vez que, foi considerado como Receita Bruta, somente o reconhecido pela contribuinte na declaração de IRPJ/2002, ano calendário de 2001, com base nos dados apurados no ANEXO I — DEMONSTRATIVO DO FLUXO DE CAIXA POR TRIMESTRE DO ANO CALENDÁRIO DE 2001, apuramos as seguintes irregularidades, como segue:

7.1) OMISSÃO DE RECEITAS — APLICAÇÕES SUPERIORES às ORIGENS.

7.2) IMPOSTO DE RENDA NA FONTE — PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO:

Com efeito, conforme se verifica da análise dos autos, a fiscalização apontou como "Receita Bruta" em seus demonstrativos de fls. 899, 901, 903 e 905 apenas aquela que foi declarada na DIPJ/2002. No curso da fiscalização, em resposta à intimação fiscal, o contribuinte apresenta provas de que suas receitas percebidas se compunham, também, de "receitas não tributadas" e "receitas já tributadas até o ano-calendário de 2000", apresentando à fiscalização o documentário de fls. 98/232, que de forma clara demonstra a apuração, dia-a-dia, dessas receitas.

No entanto, a fiscalização decide por não considerar, em sua apuração, referidas receitas sem, contudo, efetivar qualquer

comentário sobre a motivação que respaldasse sua decisão. Simplesmente relata a justificativa do contribuinte sem sobre esta fazer qualquer comentário.

Nesse passo, forçoso se concluir que as receitas citadas pelo contribuinte são efetivas, ou seja, foram efetivamente percebidas, haja vista que sobre elas a fiscalização não emite qualquer contestação; simplesmente não as considera.

Da análise dos demonstrativos de "Recursos Financeiros Disponíveis no Período", fls. 899, 901, 903 e 905, é de se concluir que não há sentido em se confrontar os valores contidos nos campos "saldo inicial de valores a receber no período (-) saldo final de valores a receber no período" sem que ao primeiro sejam somados todos os recebimentos efetivamente percebidos pela empresa no período.

O procedimento adotado pela fiscalização se apresenta tão inconsistente que no mês de janeiro de 2001 foi apurado saldo negativo no próprio demonstrativo de "Recursos Financeiros Disponíveis no Período", fls. 899; como se iniciar com uma disponibilização de recursos negativa no caixa, mesmo antes de confrontá-la com as aplicações efetuadas no mês?

Para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2001, períodos que estão sob apreciação no presente voto, o contribuinte comprova que percebeu as seguintes receitas (ressalve-se que estas não foram questionadas pela fiscalização):

(...)

No entanto, no campo "Receita Bruta" do demonstrativo de fls. 905 a fiscalização considerou somente as receitas declaradas na DIPJ/2002:

(...)

O lançamento com base no demonstrativo do fluxo financeiro decorre de presunção, uma vez que o excesso de dispêndio fruto de discrepância entre desembolso e aplicação de recursos, afastada a hipótese de erros, somente pode se justificar pela omissão de receitas. Partindo-se da premissa de que os dados incluídos no demonstrativo de fluxo financeiro são confiáveis, confirmados nos documentos e escrituração, qualquer diferença no demonstrativo que revele desembolsos superiores aos recursos faz aflorar a presunção de que no adimplemento desse dispêndio a descoberto foram usadas receitas omitidas.

Assim, a partir da comprovação de um fato diretamente provado (excesso de dispêndio/aplicação) reconhece-se a ocorrência de outro fato indiretamente provado (omissão de receitas). No caso, se considerados todos os recursos que efetivamente foram percebidos pelo contribuinte, conforme docs. acostados às fls. 198/232, constata-se, ao contrário, que as origens superam as aplicações.

Sendo assim, cuidado especial deve ser tomado pela fiscalização, no campo das provas, ao presumir a ocorrência do fato gerador com base nas planilhas de fluxos financeiros em que as origens não coincidem com as aplicações. Há que se demonstrar a relação de causalidade entre os indícios e o fato gerador presumido, no caso a omissão de receitas, com base em evidências concretas, levando em conta a contabilidade do contribuinte.

Aqui a fiscalização apurou omissão de receitas, sem, contudo, considerar todos os recursos disponíveis apresentados pela empresa, e, sem justificar a motivação para tal decisão, o que a meu ver fragiliza sobremaneira a apuração fiscal.

Com efeito, não é admissível que em apuração de fluxo financeiro possam ser desconsiderados recursos efetivamente percebidos pela empresa, a fim de computá-los no quadro de "Recursos Disponíveis".

À vista da apuração efetivada nos presentes autos, concluo que o procedimento adotado pela fiscalização não traduz a necessária adequação técnica e consistência material para apontar com precisão e certeza a ocorrência do fato gerador do imposto.

Assim os lançamentos do IRPJ e CSLL, para o 4º trimestre de 2001, devem ser considerados improcedentes e torna-se desnecessária a análise das demais argumentações apresentadas pelo interessado na peça impugnatória.

Quanto aos lançamentos relativos à contribuição para o PIS e Cofins, verifica-se que eles constituem mera decorrência da apuração da infração que ensejou o lançamento principal. Em consequência, igual sorte colhe os lançamentos dele decorrentes, devendo ser considerados também improcedentes.

Por todo o exposto, voto por, em preliminar, reconhecer a ocorrência de decadência para os lançamentos de IRPJ e CSLL, 1º, 2º e 3º trimestre de 2001, lançamento de IRF, fato gerador de julho de 2001, e para os lançamentos de PIS e Cofins, fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2001, e, no mérito, julgar improcedentes os lançamentos de IRPJ e CSLL, 4º trimestre de 2001, e os lançamentos de PIS e Cofins, fato gerador de dezembro de 2001.

Este é o relatório!

Voto

Conselheiro RAFAEL CORREIA FUSO

O Recurso de ofício atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Quanto ao mérito, entendo que a decisão da DRJ não merece reparos.
Vejam os:

A) DECADÊNCIA

Constou a seguinte descrição na decisão da DRJ quanto à decadência:

Na hipótese dos autos, o contribuinte optou no ano-calendário de 2001, pela tributação com base no lucro presumido, sendo ora analisada a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos até setembro de 2001, portanto, alcançando os três primeiros trimestres, uma vez que a autuação foi cientificada em 22/12/2006 (fls. 923 e 943).

Assim, como a exigência somente foi formalizada após o transcurso de cinco anos da ocorrência dos respectivos fatos geradores, para os quais foi declarado imposto devido (ver DIPJ/2002, fichas 14-A e 18-A, fls. 13/16), e efetuados recolhimentos, conforme pesquisa no Sistema SINAL08, 1-RPE (CONSULTA PAGAMENTO), fls. 1165/1178, os aludidos períodos de apuração já haviam sido alcançados pelo prazo extintivo do direito em questão, não havendo como deixar de admitir que os lançamentos do IRPJ e da CSLL não podem prevalecer quanto àqueles períodos, posto que na data da lavratura dos autos de infração, se achava decaído o direito de constituir o crédito tributário, a teor do que dispõe o artigo 150, §4º, do CTN.

Em função do exposto, voto por reconhecer a preliminar de decadência aplicável aos lançamentos do IRPJ e da CSLL, quanto aos primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2001.

Com relação ao lançamento do IRRF — "Pagamento a beneficiário não identificado" também o fisco incorreu na decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN. Sendo o IRF um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o fisco decaiu do direito de fazer qualquer procedimento de ofício após ocorridos cinco anos contados do fato gerador, se não houver registro de dolo, fraude ou simulação. Desse modo, como o fato gerador do tributo ora exigido ocorreu em julho de 2001, o fisco teria até julho de 2006 para proceder ao lançamento de ofício. Entretanto, a ciência do auto de infração ocorreu em 22/12/2006, fls. 948, após o prazo decadencial.

Desse modo, ao formalizar a exigência do IRRF — "Pagamento a beneficiário não identificado" o fisco já havia decaído do direito de lavrar o auto de infração de fls. 946/949.

Com relação às contribuições para o PIS e COFINS, período de apuração mensal, cabem as mesmas conclusões relativas ao IRPJ e CSLL, relativamente aos fatos geradores mensais ocorridos anteriormente a dezembro de 2001, porquanto verifica-se pela pesquisa no já citado Sistema SINAL08, fls. 1179/1183, que o contribuinte recolheu aquelas exações para os períodos de apuração de janeiro a novembro de 2001.

Portanto, como os autos de infração só foram cientificados ao contribuinte em 22/12/2006 (fls. 930 e 937), voto por reconhecer a preliminar de decadência aplicável aos lançamentos do PIS e da Cofins, quanto aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2001.

Como visto, a decisão da DRJ aplicou o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, para os fatos geradores ocorridos nos períodos dos três primeiros trimestres de 2001, uma vez que a autuação foi cientificada em 22/12/2006.

Isso porque, considerando que houve recolhimento a menor dos tributos, a DRJ acabou aplicando o entendimento sufragado pelo STJ, que em seu Recurso Especial nº 973.733/SC, Min. Relator Luiz Fux, Publicado em 18/09/2009, entendeu pela aplicação do prazo disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, contando o prazo decadencial a partir da data do fato gerador.

Nestes termos, entendo que não há reparos a fazer, visto que o entendimento do STJ se deu com base em recurso repetitivo, devendo ser aplicado nos termos do artigo 62-A do RICARF.

B) MÉRITO

Quanto ao mérito, cumpre destacar que os argumentos, planilhas e provas trazidas pelo Recorrente são muito precisas para afastar as imputações fiscais, conforme bem exposto e enfrentado na decisão da DRJ.

Faço apenas breves comentários complementares ao que fora decidido, de forma segregada.

A empresa apresentou em sua defesa os valores recebidos no mês, classificados como “Receita Tributável – 2001), em razão de locação, venda de máquinas, peças, assistência técnica, comissão, exportação, imobilizado, rendimentos de aplicação, remuneração de cobrança, reajuste, sucata, variação cambial, juros etc. e como “Receita Não Tributável – 2001 as receitas decorrentes de vendas e prestação de serviços já tributados em 2000, quando estava sob o regime tributário do Lucro Real, recolhendo os tributos sobre tais recebimentos em 2000, sob o regime de competência.

Nesse aspecto, não vejo nenhuma irregularidade praticada pela empresa, visto que através de planilhas às fls. 257, 258, 261, trouxe todas as informações e cálculos que demonstram as operações praticadas, visto que contemplam também as vendas a prazo até dezembro de 2000, período em que era tributado o lucro real, o que não havia sido computado pelo agente fiscal.

Desta feita, "ao Saldo Inicial de regime de competência devem ser acrescidos os faturamentos (vendas a prazo) do regime de competência e conseqüentemente subtrair o Saldo Final, tendo como resultado o valor recebido de Duplicatas de Clientes".

Existindo receitas tributadas em 2001 e não tributadas nesse mesmo ano, decorrente de vendas a prazo já tributadas em 2000, não poderia a fiscalização tomá-las como tudo como receita e tributar as receitas já tributadas novamente.

E mais, não poderia haver omissão de Receita se da análise dos demonstrativos se considerados todos os recursos que efetivamente foram percebidos pelo contribuinte (vide documentos às fls. 198/232), chega-se a conclusão que as origens superam as aplicações.

Nesse passo, a fiscalização apurou omissão de receita, porém deveria considerar todos os recursos disponíveis apresentados pela empresa, o que não foi feito, não rebatendo, inclusive, os fundamentos do contribuinte quando demonstrou que possuía vendas a prazo, aplicações, créditos bancários etc.

Como bem entendeu a decisão da DRJ, “não é admissível que em apuração de fluxo financeiro possam ser desconsiderados recursos efetivamente percebidos pela empresa, a fim de computá-los no quadro de "Recursos Disponíveis”.

Quanto aos lançamentos relativos ao Pis e Cofins, por se tratarem de reflexos da apuração da infração quanto ao IRPJ e a CSLL, não há como acolher a tese da omissão de receita apresentada pela fiscalização.

Apenas para acrescentar à decisão da DRJ, cumpre destacar ainda que não há lógica também em considerar que no mês de julho de 2001, em razão de recursos superiores a aplicações, teria sido feito pagamentos sem causa, pois havia saldo positivo para cobrir a pequena diferença identificada, vez que a disponibilidade de caixa, em 30/06/2001, era de R\$ 724.106,03, conforme atesta a planilha de fls. 1098.

Por fim, há erros ainda no lançamento que são primários, como a base de cálculo de 32% aplica sobre toda a receita supostamente omitida, deixando de se fazer a identificação e segregação das atividades para identificar o que fora comercial ou se houve alguma prestação de serviço, negando a fiscalização em aceitar que a atividade da empresa é comercial (comércio de máquinas), nitidamente demonstrada nos autos.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso e, no mérito, NEGO-LHE provimento, mantendo a decisão da DRJ em sua integralidade.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator