

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo n°</b>	10120.005588/2005-06
<b>Recurso n°</b>	152.009 De Ofício e Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ, CSSL, MULTA ISOLADA
<b>Acórdão n°</b>	103-22.642
<b>Sessão de</b>	21 de setembro de 2006
<b>Recorrentes</b>	2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF TERRABOIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERTILIZANTES

---

Assunto: Normas de Administração Tributária.  
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004.

Ementa: MPF. NULIDADE DO LANÇAMENTO. A Portaria SRF n° 3.007/2002 é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal, não se confundindo, por conseguinte, com norma atributiva de competência. A doutrina é sólida na afirmação de que somente a lei pode definir o círculo de atribuições dos órgãos e dos agentes públicos, vedando-se ao administrador a imposição de restrições ou mesmo a ampliação dos poderes-deveres conferidos pelo legislador. Tampouco a citada Portaria possui natureza procedimental, pois, como é cediço, o procedimento de fiscalização se curva ao Decreto n° 70.235/72, que tem *status* de lei e vigência preservada por norma legal superveniente, nos termos do artigo 69 da Lei n° 9.784/99. Sendo assim, o Poder Legislativo cuidou sozinho de estabelecer as normas processuais administrativas, sem autorizar o Executivo a imiscuir-se nessa função. Portanto, seja no tocante à competência administrativa, seja no tocante à execução do procedimento em si, não se vislumbra, na espécie, a degradação do grau hierárquico da norma, presente quando a lei, para descongestionar o órgão legislativo, sem regulamentar a matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, remetendo a normação dessa mesma matéria ao Poder Executivo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

Ementa: DECADÊNCIA. IRPJ. Com o advento da Lei nº 8.383/91, pacificou-se o entendimento de que o IRPJ se amolda à modalidade de lançamento por homologação, segundo o regime jurídico instituído pelo legislador. Sendo assim, sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do tributo é definitivamente regida pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Ano-calendário: 2000

Ementa: DECADÊNCIA. CSSL. Consoante a sólida jurisprudência administrativa, sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito estatal de efetuar o lançamento de ofício da CSSL é regida pelo artigo 150, § 4º, do CTN

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

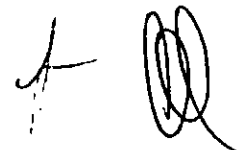
Ementa: MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. FRAUDE. A aplicação da multa de ofício agravada para 150% depende de comprovação, pela autoridade lançadora, do evidente intuito de fraude.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: VENDA PARA ENTREGA FUTURA. COMPRA POSTERIOR À VENDA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Se o sujeito passivo não comprovar que efetuou as compra das mercadorias após as respectivas vendas, não terá direito ao diferimento da tributação do IRPJ segundo a orientação do item 26 do Parecer CST nº 2.838/84.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL  
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: CSSL. EXIGÊNCIAS REFLEXAS. O decidido quanto ao IRPJ deve ser estendido à CSSL, considerando que os fatos acolhidos ou rejeitados no julgamento da primeira exigência devem ser tratados



de forma semelhante no que se refere à apreciação do recurso relativo à referida contribuição, de forma a evitar decisões incompatíveis entre si.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004  
Ementa: MULTA PREVISTA NO ARTIGO 44, §1º, II, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. REVOGAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. O artigo 18 da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, ao revogar o artigo 44, §1º, II, da Lei nº 9.430, de 1996, retroage a fatos geradores ocorridos sob a vigência da norma revogada, em razão da regra inscrita no artigo 106, II, c, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos pela 2ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BRASÍLIA/DF e TERRABOIA - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERTILIZANTES LTDA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*; por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até o mês de junho de 2000, inclusive, vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, que não a acolheu, e o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que não a acolheu apenas em relação à exigência da CSLL; por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento; e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência da multa de lançamento *ex officio* isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA

Relator

20 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros. ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MARCIO MACHADO CALDEIRA, ANTONIO CARLOS



GUIDONI FILHO, LEONARDO DE ANDRADE COUTO e PAULO JACINTO DO NASCIMENTO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro EDSON ANTONIO COSTA BRITTO GARCIA (Suplente Convocado).



## Relatório

Trata o presente de recurso voluntário e de ofício contra decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que julgou as exigências do IRPJ, da CSSL e de multa e juros isolados, relativamente aos períodos de apuração compreendidos entre o segundo trimestre de 2000 e o primeiro trimestre de 2004.

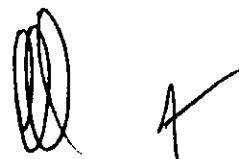
Ciência do auto de infração no dia 22.09.2005, à fl. 846.

Pela clareza do relatório do órgão *a quo*, aproveito para reproduzir o resumo nele constante, *in verbis*:

*“No encerramento da ação fiscal levada a efeito contra o sujeito passivo qualificado no preâmbulo, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e de CSSL, às fls. 780/845 e 1.410/1.464, respectivamente, referentes a fatos geradores ocorridos nos anos 2000 a 2004, com crédito tributário no valor total de R\$ 16.116.688,80.*

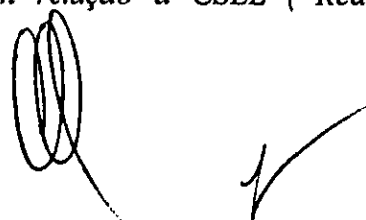
*O lançamento decorreu de:*

- a) falta de recolhimento do IRPJ adicional – o contribuinte calculou em sua DIPJ/2002, 4.º trimestre, o adicional de IRPJ no montante de R\$ 2.743,00, mas não efetuou o seu recolhimento nem a sua informação na DCTF;*
- b) redução indevida do lucro real – foi verificada exclusão indevida de vendas para entrega futura nos trimestres em que foram efetivamente realizadas, uma vez que as respectivas receitas somente foram reconhecidas nos resultados dos trimestres em que se procedeu à efetiva entrega dos produtos vendidos. O contribuinte amparou-se no disposto no Parecer CST no. 2.838/84, que determina a apuração do resultado no período-base em que ocorrer a compra de produto antecipadamente vendido. Contudo, intimado a apresentar as notas fiscais de saída de mercadorias das operações em questão, as notas de entrada das mesmas mercadorias, bem*



*assim planilha informando, para cada operação, a data do faturamento, a da emissão da nota de saída, a da compra da mercadoria a ser entregue e a da efetiva entrega futura ao cliente comprador, visando a verificação dos momentos em que estas receitas deveriam ter sido reconhecidas no resultado; o contribuinte declarou que as notas foram misturadas, somente sendo possível separá-las por mês, estando inviabilizadas as correlações entre as notas de entrada e de saída; além disso, solicitou que fossem considerados os valores escriturados em suas respectivas datas constantes no Razão. Em vista de não ser possível identificar o momento da compra da mercadoria, desconsiderou-se o diferimento, apurando-se o resultado no momento da venda. Em cumprimento ao PN Cosit no. 02/96 e após os ajustes na apuração dos resultados, nos trimestres em que o valor do IRPJ apurado pelo contribuinte foi menor que o apurado em fiscalização, lançou-se a diferença como redução indevida do lucro real; para os trimestres em que ocorreu o inverso, considerou-se o pagamento a maior feito pelo contribuinte como postergação do pagamento do devido em trimestre anterior (infração seguinte), com os respectivos ajustes nos trimestres envolvidos (demonstrativos às fls. 798/805). Lançamento equivalente foi efetuado em relação à CSLL ("Redução Indevida do Lucro Líquido"), consoante fls. 1.441/1.44;*

- c) postergação do reconhecimento de receitas tributáveis – infração descrita no item anterior. O demonstrativo do cálculo está à fl. 806. Foram lançados juros de mora e multa de ofício isolada, nos termos do disposto no art. 44, §1º., inciso II da Lei no. 9.430/96, conforme demonstrativos às fls. 821/822, 826/829, 834/836 e 840/843. Lançamento equivalente foi efetuado em relação à CSLL ("Redução*



*Indevida do Lucro Líquido”), consoante fls. 1.440, 1.446, 1.448/1.449, 1.451, 1.453, 1.455, 1.459/1.462.*

*Em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 2000 a 2002, a multa foi qualificada nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430/96, em virtude de terem sido informados nas DIPJ valores de receitas tributáveis bastante inferiores aos efetivamente auferidos com base na escrita contábil. O Auditor entendeu que, embora tenha havido informação a menor das despesas, concomitantemente, fazendo com que os resultados tributáveis espelhassem os demonstrativos de resultados escriturados, tal procedimento foi uma dissimulação para esconder diferimentos ilegítimos de reconhecimento de receitas oriundas de vendas para entrega futura. Houve, a seu ver, o intuito reiterado de retardar o conhecimento integral por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, que, conforme art. 71, inciso I, da Lei no. 4.502/64, configura-se como sonegação. ”*

Impugnação às fls. 863/874 e 1.484/1.495. Ciência da decisão de primeira instância em 21.03.2006, à fl. 1.511, assim ementada:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Período de apuração: 30/06/2000 a 31/03/2004*

*Ementa: VENDA PARA ENTREGA FUTURA. COMPRA POSTERIOR À VENDA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. POSTERGAÇÃO.*

*O sujeito passivo não logrou comprovar a compra de mercadorias vendidas antecipadamente, a fim de justificar o diferimento da receita até a data da compra, nos termos do item 26 do Parecer CST no. 2.838/84.*

*MULTA QUALIFICADA*



*Não foi comprovado pela autoridade fiscal o intuito de fraude.  
Devida apenas a multa do art. 44, I da Lei no. 9.430/96.*

#### *DECADÊNCIA*

*Em havendo descumprimento do disposto no art. 150 do CTN, cabe o lançamento de ofício, sendo que a contagem do prazo decadencial é efetuada consoante o inciso I do art. 173 do mesmo código. Decaído o direito de constituir crédito tributário relativo ao IRPJ. À contribuição, aplica-se o art. 45 da Lei no. 8.212/91.*

#### *MULTA ISOLADA*

*A multa de ofício cobrada isoladamente é devida exclusivamente em virtude da postergação do pagamento do tributo sem o respectivo recolhimento dos juros e da multa de mora, conforme preceitua o parágrafo 1º, inciso II da Lei no. 9.430/96.*

#### *ADICIONAL DE IRPJ. FALTA DE RECOLHIMENTO.*

*O contribuinte não apresentou qualquer contestação, razão pela qual a considero matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto no. 70.235/72, com redação dada pelo art. 67 da Lei no. 9.532/97.*

#### *CSLL*

*O lançamento da CSLL segue a sorte do lançamento de IRPJ por abranger as mesmas matérias tributáveis*

*Lançamento procedente em parte”*

Recurso voluntário às fls. 1.527/1.535, com registro de entrada na repartição preparadora no dia 13.04.2006, à fl. 1.527. Bens arrolados às fls. 1.536 e 1.538. Nesta oportunidade, aduz, em síntese:

- 1) a nulidade do procedimento por vício no mandado de procedimento fiscal, tendo em vista o descumprimento das solenidades previstas nos artigos 10, § 2º, e 13, § 2º, ambos da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, em razão da intempestiva entrega do referido documento à autuada, considerando que o autuante só praticou o ato em referência quando os autos de infração foram levados à ciência da interessada;



- 2) a decadência do direito estatal ao lançamento de ofício para os tributos correspondentes a fatos geradores ocorridos até agosto de 2000, uma vez que o ato aludido data de 22.09.2005;
- 3) no que tange à venda para entrega futura, alega a fiscalizada que consignou, em sua contabilidade, mais precisamente nos Demonstrativos de Resultados (fls. 160/208 e 1.042/2.090), os períodos-base em que adquiriu as mercadorias em lume, asseverando, no ponto, que deixou à disposição dos agentes públicos todas as notas fiscais de entradas e saídas, o que bem atestaria a veracidade das informações assinaladas na escrituração, elaborada conforme as disposições legais de regência e lastreada nos documentos mencionados, hábeis, idôneos e suficientes à comprovação dos negócios que retratam;
- 4) ademais, tendo-se em mira que todas as notas estavam misturadas, o que impossibilitou a segregação determinada pelo autuante, não pôde atender à intimação nos termos exatos em que fora lavrada, fato que não invalida sua contabilidade, a qual faz prova em seu favor, conforme dispõe o art. 9º, § 1º do Decreto-lei nº 1.598/77;
- 5) ressalta a autuada, na peça impugnatória, que já contestara a multa isolada, ao fundamento de que sua aplicação acarretava cobrança em duplicidade, porquanto, sobre as mesmas bases de cálculo, exigiu-se a sanção pecuniária inscrita no artigo 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996;
- 6) não obstante a alegação anterior, os julgadores *a quo* refutaram a pretensão da interessada, sustentando-se na tese de que a multa isolada fora lançada, apenas, em relação aos tributos cujos pagamentos foram postergados, sem que houvesse, sobre as importâncias correspondentes, a incidência da designada multa de ofício, prevista nos incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996;
- 7) diante dos fundamentos do órgão julgador, assegura a defesa que sobrexistem maiores razões para improcedência da multa isolada, porque a postergação do pagamento não resultou diferença de tributo a recolher;
- 8) finalizando, em face dos argumentos expostos, requer o reconhecimento de nulidade dos autos de infração, ou que se proclame o erro de direito no lançamento,

acolhendo-se a incidência dos tributos tão-somente no momento da entrega das mercadorias, além do pedido de que se decrete a decadência relativamente ao período de junho de 2000, bem assim a invalidade da multa isolada.

É o Relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long tail stroke.A smaller, more fluid handwritten signature in black ink, appearing as a series of connected strokes.

## Voto

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator

Há que se destacar, de início, que a fiscalizada não atacou a acusação de que descumprira as obrigações de declarar e recolher o adicional de IRPJ, referente ao 4º trimestre de 2001.

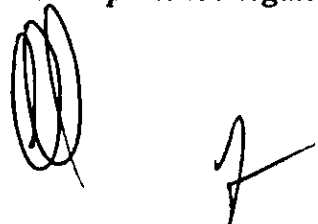
Também impende realçar que o recurso de ofício restringe-se, tão-somente, ao exame da redução da multa, uma vez que a autoridade a *quo* não vislumbrou a prova do dolo na conduta narrada no auto de infração, motivo pelo qual limitou a sanção aplicada a 75%, consoante o disposto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Começo o julgamento pelo recurso de ofício, porque a decisão pode afetar a questão decadencial trazida ao debate pela autuada. De plano, afirmo que não partilho da visão do autuante, quando este assinala a configuração da sonegação. Não vejo, nos autos, a comprovação do elemento subjetivo do tipo inscrito no artigo 71, I, da Lei nº 4.502, de 1964, na linha das conclusões da autoridade de primeira instância.

A ausência de provas que iluminassem, de modo inequívoco, a reunião dos requisitos exigíveis ao diferimento dos resultados obtidos, nas alegadas vendas para entrega futura, acarretou o lançamento de ofício. Ou seja, tão-somente em virtude da carência documental, ao Fisco restou uma via única, delineada na submissão do resultado das vendas mencionadas à tributação nos exatos períodos em que foram negociadas, gerando-se as diferenças do IRPJ e da CSSL que compõem o montante lançado nos respectivos autos de infração. Vale realçar, aqui, que a Fiscalização simplesmente curvou-se ao Direito Probatório, não acolhendo o diferimento, tal e qual o registrado na contabilidade, porquanto inexistente o lastro documental obrigatório, de acordo com o artigo 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, *verbis*:

“Art. 9º .....

*§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.” (o grifo não está no original)*



Vou além: conforme destacou o relator da instância *a quo*, o autuante, na narração dos fatos, informou que a fiscalizada também diminuiu os custos e as despesas correntes, a fim de que o resultado tributável espelhasse o que constava nos seus Demonstrativos de Resultados. Ora, diante do exposto, pode-se atribuir à autuação a inércia da própria interessada, que não demonstrou o menor esforço em juntar as notas fiscais requisitadas pelo Fisco, malgrado o diferimento espontâneo, por sua conta e risco, sob a justificativa de que tais negócios referiam-se a vendas que se ajustavam ao disposto no item 26 do Parecer CST n.º 2.838/84, *verbis*:

*“Quando a empresa, sem possuir estoque algum, vende o produto com preço fixado e emite a respectiva nota fiscal, somente estará obrigada a apurar o resultado no período-base em que comprar, com o preço fixado, o produto antecipadamente vendido”.*

Entretanto, a inexistência de evidências da presença dos pressupostos que autorizam a tributação *a posteriori* não é o suficiente a garantir a prática dolosa que sustenta a majoração da multa, caso contrário estar-se-ia tomando como certo o que se desenha no campo das possibilidades. Nesse sentido, em posição compatível com as razões de decidir do relator da DRJ, tenho para mim que o dolo, na espécie, decorreu de mera presunção do autuante, nada mais do que suposições. Sendo assim, NEGÓ provimento ao recurso *ex officio*.

Agora, passo ao julgamento do recurso voluntário. Desde logo, manifesto que foram observados os pressupostos de recorribilidade. Dele conheço, portanto.

De início, aprecio a questão preliminar ao exame do mérito, relativamente à invalidade dos lançamentos de ofício por vícios no procedimento, supostamente alicerçados em condutas funcionais que estariam em desacordo com as normas administrativas que regulam o mandado de procedimento fiscal – MPF.

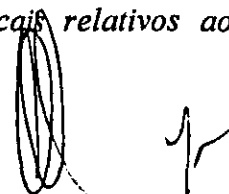
Observo, no tocante ao suscitado, que, em sede administrativa, já se consolidou a tese de que o mandado de procedimento fiscal – MPF é mero instrumento de controle administrativo, de reconhecida ineficácia sobre a atuação fiscalizadora, a exemplo do que se consignou nas seguintes ementas:

*“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF, principalmente, presta-se*



*como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas, de nada adianta estar habilitado pelo MPF, se não forem lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que força o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização; isto importa em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributário apurados. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Preliminar rejeitada. (Ac. nº 202-14.693, Relatora Ana Neyle Olimpo Holanda, Sessão de 15.04.2003)*

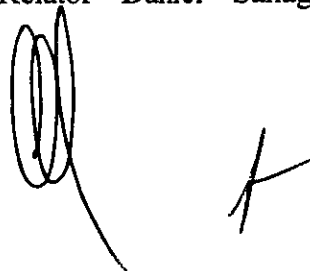
*“MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e*



*contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não-observância - na instauração ou na amplitude do MPF - poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou. (Ac. n.º 107-06.797, Relator Neicyr de Almeida, Sessão de 18.09.2002)*

*“PRELIMINAR - NULIDADE - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. (Ac. n.º 106-12.941, Relator Luiz Antonio de Paula, Sessão de 16.10.2002)*

*“FALTA DE MPF-COMPLEMENTAR - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - A falta do MPF - Complementar para ampliar o período de apuração previsto no MPF-F, bem assim sua ciência ao contribuinte, não acarreta a nulidade do lançamento relativamente aos períodos não alcançados pelo MPF-F, tendo em vista que o MPF-F é documento de uso interno da SRF. (Ac. n.º 105-14.859, Relator Daniel Sahagoff, Sessão de 01.12.2004)*

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

*“MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 1265/99 – NULIDADE – O desrespeito ao prazo previsto na Portaria SRF 1265/99, não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o art. 13 dessa Portaria não traz como consequência a nulidade do ato. (Ac. n.º 108-07.523, Relator José Henrique Longo, Sessão de 10.09.2003)*

*“NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa, prazo estipulado no MPF, a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz. (Ac. n.º 106-13.440, Relator Orlando José Gonçalves Bueno, Sessão de 13.08.2003)*

*“NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF constitui elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal relativa ao MPF não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal, que é regido pelo Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. (Ac. n.º 102-46.662, Relator José Oleskovicz, Sessão de 25.02.2005)*

*“NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo*



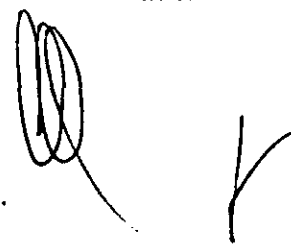
*fiscal.* (Ac. n.º 108-08.101, Relator Nelson Lósso Filho, Sessão de 01.12.2004)

*“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE - A inobservância de normas administrativas relativas ao MPF é insuficiente para caracterizar o alegado vício formal do lançamento de ofício, efetuado em consonância com o artigo 142 do CTN e com o artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72. Por conseguinte, também não há que se falar em nulidade quanto ao Acórdão de primeira instância, proferido sem violação das normas do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72. (Ac. n.º 108-07953, Relator Margil Mourão Gil Nunes, DOU de 16.09.2004)*

Com efeito, o Decreto n.º 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, em seu artigo 10, preceitua que o auto de infração será lavrado por servidor competente. A rigor, contudo, nos termos do art. 11 da Lei n.º 9.784/99, a competência é exercida pelo órgão estatal, que manifesta a vontade da pessoa jurídica a cuja estrutura pertence. No entanto, não se pode imaginar que o Estado atue sem o agente que executa a função pública, como preposto daquele. Por isso, no exercício dos poderes que lhe foram outorgados pelo Estado, o servidor não age em seu próprio nome, mas em nome do Estado, através do órgão criado e estruturado em lei para a realização de uma função específica. Aqui, vale destacar o oportuno pronunciamento de José dos Santos Carvalho Filho<sup>1</sup>, recordando as lições do consagrado Celso Antonio Bandeira de Mello, *in verbis*:

*“O pensamento moderno reside em caracterizar-se o órgão público como um círculo efetivo de poder que, para tornar efetiva a vontade do Estado, precisa estar integrado pelos agentes. Em outras palavras, os dois elementos se reclamam entre si, mas não constituem uma só unidade.”*

<sup>1</sup> Manual de direito administrativo, 6ª edição, Lumen Juris, 2000, pág. 9.



Este círculo de poderes a que se refere o autor demarca o âmbito da competência administrativa, fundando-se na necessidade de distribuir os inúmeros afazeres decorrentes das funções estatais. Consoante as orientações de todos os autores, ao legislador compete selecionar essas funções, bem como a distribuição das tarefas que lhes são correspondentes entre os órgãos e os agentes que os integram. No ponto, novamente aproveitamos Carvalho Filho<sup>2</sup>, ao prelecionar que, *“enquanto no direito privado a presunção milita em favor da capacidade, no direito público a regra se inverte: não há presunção de competência administrativa; esta há de originar-se de texto expresso, opinião também esposada Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>3</sup>, ao manifestar que “a competência decorre sempre da lei, afastada que foi a atribuição do Poder Executivo nessa matéria, por força dos artigos 61, § 1º, II, e, e 84, VI, da Constituição Federal e artigo 25 de suas Disposições Transitórias.”*

Devidamente separadas essas premissas básicas, colhidas da literatura jurídica, o passo posterior deve ser dado em direção às normas atributivas de competência. A primeira delas é a que traça, afora a existência jurídica do órgão fiscal federal, os poderes que lhe foram reservados, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.003/95, assim dispostos:

*“Art. 1º A Secretaria da Receita Federal, órgão central de direção superior de atividade específica do Ministério da Fazenda, diretamente subordinada ao Ministro de Estado, tem por finalidade a administração tributária da União.*

*Art. 2º Constituem área de competência da Secretaria da Receita Federal os assuntos relativos à política e administração tributária e aduaneira, à fiscalização e arrecadação de tributos e contribuições, bem assim os previstos em legislação específica.”*

No que toca ao agente público que o legislador segregou dos demais, para o exercício das funções concentradas na Secretaria da Receita Federal, leia-se o art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, *verbis*, cuja redação originária surgiu no art. 4º da Medida Provisória nº 1.915, de 29 de junho de 1999, primeira do elenco de uma sucessão de normas provisórias que convalidaram os atos praticados na vigência das anteriores, até a última, a MP nº 46/2002, posterior à Emenda Constitucional nº 32/2001, que se converteu na lei em tela:

<sup>2</sup> Ob. cit. pág. 75.



*“Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:*

*I - em caráter privativo:*

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;*
- b) elaborar e proferir decisões em processo administrativo-fiscal, ou delas participar, bem como em relação a processos de restituição de tributos e de reconhecimento de benefícios fiscais;*
- c) executar procedimentos de fiscalização, inclusive os relativos ao controle aduaneiro, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, inclusive os relativos à apreensão de mercadorias, livros, documentos e assemelhados;*
- d) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à aplicação da legislação tributária, por intermédio de atos normativos e solução de consultas; e*
- e) supervisionar as atividades de orientação do sujeito passivo efetuadas por intermédio de mídia eletrônica, telefone e plantão fiscal; e*

*II - em caráter geral, as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal.”*

Antes desse dispositivo, vigoravam as seguintes normas introduzidas pelo art. 7º da Lei nº 2.354/54, cuja compreensão requer do intérprete a recordação de certas inovações, logo abaixo anunciadas, que se explicam em função das mudanças de concepção que o tempo impôs à Administração Pública. Cuidemos, primeiramente, dos textos originais. Eis as regras mencionadas:

<sup>3</sup> Direito administrativo, 12ª edição, Atlas, pág. 188.

*"Art. 7º Suprimam-se na Seção I, do Capítulo II, do Título II, os artigos 124, 136 [...VETADO...] do Decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947, e acrescentem-se os seguintes:*

*"Art. Os agentes fiscais do impôsto de renda procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações."*

*"Art. Sempre que apurarem infração das disposições desta lei, os agentes fiscais do impôsto de renda lavrarão um auto, o qual escrito com clareza, sem entrelinhas rasuras ou emendas indicará a falta cometida e a norma violada".*

(os grifos não estão no original)

Tais preceitos, como se deixou destacado em linhas anteriores, não se desprendem da necessidade de que sejam lidos e interpretados em conjugação com o surgimento da carreira Auditoria do Tesouro Nacional, pelo Decreto-Lei nº 2.225/85, e a edição do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal. Dito isto, vê-se que os dispositivos aludidos foram inseridos no Regulamento do Imposto de Renda de 1994, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, devidamente adaptados ao ambiente normativo então vigente, com a redação reescrita e conveniente ao conjunto de preceitos em vigor, aqui e ali espalhados. Estão eles visíveis nos artigos 951 e 960, *verbis*:

*"Art. 951. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais."*



*"Art. 960. Sempre que apurarem infração das disposições deste Regulamento, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal."*

No Regulamento do Imposto de Renda de 1999, referidos mandamentos estão literalmente reproduzidos nos artigos 911 e 936.

Sem dúvida, o legislador destinou o lançamento à Secretaria da Receita Federal, dentro da qual os agentes fiscais, ocupando cargos que lhe são próprios, são convocados ao exercício dos poderes-deveres outorgados pelo Estado, visando à realização das atividades inerentes à Administração Tributária da União.

Para o melhor entendimento do ponto de vista aqui iluminado, e com o fim de bem lastrear o voto, creio que ainda é necessário aprofundar a visão acerca da estrutura dessa Secretaria, sem perder de foco o apoio da melhor doutrina. Cabe recordar que a organização em referência se rege por normas regimentais baixadas pelo Ministro da Fazenda, de acordo com a autorização emanada do art. 8º da Lei nº 9.003/95, cumprindo a regra do artigo 87, parágrafo único, I e II, da Carta Magna, sendo composta, segundo a linguagem *interna corporis*, por unidades administrativas, como são qualificadas as coordenações, superintendências, delegacias, inspetorias, alfândegas e agências, que se subdividem, por sua vez, em células menores, buscando-se a racionalidade da execução do trabalho. Di Pietro<sup>4</sup> colheu de Renato Alessi interessante abordagem sobre organizações que seguem esse modelo, enriquecendo o debate com detalhes que se encaixam como luva ao caso concretos. Diz a autora:

*"É interessante a colocação feita por Renato Alessi (1970, t.I:82), aplicável ao direito brasileiro. Ele distingue, dentro da organização administrativa, dois tipos de órgãos:*



---

<sup>4</sup> Ob. cit. págs. 188 e 189.



- a) *os que têm individualidade jurídica, pelo fato de que o círculo das atribuições e competências que os integram é marcado por normas jurídicas propriamente ditas (leis);*
- b) *os que não têm essa individualidade jurídica, uma vez que o círculo de suas atribuições não está assinalado por normas jurídicas propriamente ditas, mas por normas administrativas de caráter interno, de tal modo que, sob o ponto de vista jurídico, tais órgãos são apenas elementos de um conjunto maior.*

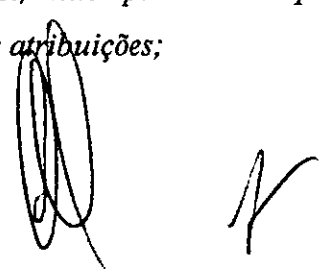
*Essa distinção tem, para ele, os seguintes efeitos: as normas jurídicas em matéria de criação ou supressão de órgãos somente se aplicam aos primeiros; os outros podem ser criados e extintos livremente pela Administração.*

*Além disso, as normas jurídicas sobre competência que tenham caráter propriamente jurídico somente se aplicam aos primeiros. Embora a competência do Poder Executivo tenha sido reduzida a quase nada, em decorrência dos já citados dispositivos constitucionais, isso não impede que se faça, internamente, subdivisão dos órgãos criados e estruturados por lei, como também não impede a criação de órgãos como comissões, conselhos e grupos de trabalho.*

*Só que, nessas hipóteses, aplicam-se os efeitos já referidos por Alessi, ou seja, a competência, com valor e conteúdo propriamente jurídicos, só existe em relação os órgãos criados e estruturados por lei; com relação aos demais, a competência terá valor meramente administrativo. Em consequência, somente se pode falar em incompetência propriamente dita (como vício do ato administrativo), no caso em que haja sido infringida a competência definida em lei.*

*Aplicam-se à competência as seguintes regras:*

- 1) *decorre sempre da lei, não podendo o próprio órgão estabelecer, por si, suas atribuições;*



- 2) *é inderrogável, seja pela vontade da Administração, seja por acordo com terceiros; isto porque a competência é conferida em benefício do interesse público;*
- 3) *pode ser objeto de delegação ou de avocação, desde que não se trate de competência conferida a determinado órgão ou agente, com exclusividade, pela lei . ” (grifos no original)*

Não é admissível, em vista do que se expôs, a idéia de que a norma infralegal, expedida pelo órgão fiscal, possa restringir a competência do agente fiscal, quando os limites de sua atuação já mereceram do legislador os devidos contornos, tendo em mira a satisfação dos interesses da coletividade.

Ademais, acrescentem-se aos nossos argumentos os comentários do Coordenador-Operacional do Sistema de Fiscalização, emitidos na Nota/Cofis/13/2000, ao cuidar da Portaria SRF n.º 1.265/99, que inovou no âmbito administrativo, com a criação do MPF:

*“15. A Portaria SRF n.º 1.265, de 1999, como visto, estabelece normas típicas de administração de recursos, no caso, de Administração Tributária. Portanto, não há qualquer restrição imposta pela referida Portaria às atribuições do Auditor-Fiscal para a realização do lançamento tributário. Não se está a eleger outro agente ou categoria de servidores para a realização do lançamento tributário. O que se busca é o planejamento e a regulamentação desta e de outras atividades inerentes à Administração Tributária.*

*Esta norma, repita-se, trata de Administração Pública. Neste contexto, é necessária a menção de que, em momento algum, o administrador público pode abdicar de seus poderes, até porque se trata de poder-dever decorrente dos princípios consagrados em nossa Constituição Federal (art.37)”*

Perceba-se o que Coordenador-Operacional da Fiscalização ressalta: a Portaria SRF n.º 1.265/99 é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal, não se confundindo, por conseguinte, com norma atributiva de competência. A



doutrina é sólida na afirmação de que somente a lei pode definir o círculo de atribuições dos órgãos e dos agentes públicos, vedando-se ao administrador a imposição de restrições ou mesmo a ampliação dos poderes-deveres conferidos pelo legislador. Tampouco a citada Portaria possui natureza procedimental, pois, como é cediço, o procedimento de fiscalização se curva ao Decreto n.º 70.235/72, que tem *status* de lei e vigência preservada por norma legal superveniente, nos termos do artigo 69 da Lei n.º 9.784/99. Sendo assim, o Poder Legislativo cuidou sozinho de estabelecer as normas processuais administrativas, sem autorizar o Executivo a imiscuir-se nessa função. Portanto, seja no tocante à competência administrativa, seja no tocante à execução do procedimento em si, não se vislumbra, na espécie, a degradação do grau hierárquico da norma, presente quando a lei, para descongestionar o órgão legislativo, sem regulamentar a matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, remetendo a normação dessa mesma matéria ao Poder Executivo. É óbvio que tudo isso que se disse da Portaria revogada também é extensivo à Portaria atual, mera versão retocada da primeira.

Em suma: não há como concordar com o vício alegado, porque a norma do órgão administrativo não se superpõe à lei que estabeleceu os poderes do agente. Nesse sentido, são irreparáveis as palavras do Coordenador-Operacional da Fiscalização, cujo pronunciamento não ultrapassou as fronteiras que definem a atuação legítima do órgão, não impondo barreiras ao exercício da atuação do servidor competente, conforme as regras jurídicas criadas pelo legislador federal.

No que se refere à decadência do IRPJ e da aplicação isolada dos juros e da multa calculados à fl. 838, afirmo total discordância em relação à decisão recorrida, no ponto em que o órgão *a quo* rejeita a caducidade do direito estatal ao lançamento de ofício, relativamente aos fatos geradores ocorridos até junho de 2000. A doutrina e a jurisprudência já firmaram uma sólida repulsa à idéia de que a inexistência de pagamento seria o bastante para atrair o art. 173 do CTN, afastando-se a aplicação do disposto no art. 150, § 4º da Lei n.º 5.172/66.

O regime jurídico do tributo é fixado pelo legislador, no exercício da competência que lhe é própria. José Souto Maior Borges<sup>1</sup> explica que a “*opção por uma ou outra modalidade de lançamento obedece a razões de ordem puramente técnica*”, cabendo a lei instituidora do tributo eleger a espécie mais adequada, para fins de facilitar a arrecadação. Se a lei atribuiu ao contribuinte o dever de antecipar o seu pagamento, sem o anterior exame da autoridade administrativa, é certo que o tributo se amolda, pela vontade manifesta do legislador, à

sistemática do lançamento por homologação, consoante o preceito contido no art. 150, *caput*. Isso não significa, todavia, que o descumprimento ao dever de promover as referidas antecipações, por parte do contribuinte, modifique o regime jurídico do lançamento, uma vez que a lei não prescreveu a efetividade dos recolhimentos como condição de sujeição a essa modalidade, e sim a sua obrigatoriedade, a não ser que se acolhesse a idéia absurda da prevalência da vontade do administrado na determinação do regime.

O lançamento é um ato administrativo de aplicação da lei tributária material, como ensina Alberto Xavier<sup>3</sup>, idéia “*suficientemente compreensiva para abranger, na sua unidade, as diversas operações exemplificativamente referidas no art. 142 do CTN, e que não passam de momentos lógicos do processo subsuntivo*”: a constatação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo. O que a lei espera, quando o regime do tributo se amolda ao designado lançamento por homologação, é a adequação espontânea do destinatário do preceito legal ao cumprimento da obrigação de antecipar o tributo, procedendo, para tanto, ao conjunto de operações anteriormente indicadas, sem o auxílio do Fisco. Se frustradas as expectativas da lei, em razão da desobediência do sujeito passivo, o regime legal do tributo permanece inalterado, conforme a moldura que lhe deu o Poder Legislativo, no exercício de sua competência.

Desde a vigência da Lei n.º 8.383/91, pacificou-se o entendimento de que o IRPJ se insere no contexto do lançamento por homologação, conforme diversos acórdãos deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Exemplifique-se com o seguinte, citado na obra conjunta de Antonio Airton Ferreira, Luiz Martins Valero, Ricardo Fernandes de Souza Costa e Victor Hugo Isoldi de Mello Castanho<sup>2</sup>:

*“LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por ser tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo*

<sup>1</sup> Lançamento tributário, Malheiros, 2ª edição, pág. 329.

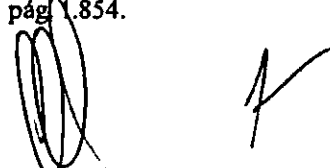
<sup>3</sup> Do lançamento- teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Forense, 1998, pág. 66.

*decadencial desloca-se da regra geral (art. 173) para encontrar respaldo no parágrafo 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Decadência reconhecida para os períodos-base de 1987 e 1988, já que o lançamento do IRPJ só foi cientificado à autuada em 03.01.2004 (Acórdão nº 108-04974, de 17.03.1998, publicado no DOU em 15.06.1998, 1º Conselho, 8ª Câmara).*

Também não vislumbro a entrega de declaração, qualquer que seja, como condicionante à qualificação do lançamento por homologação, pois a dicção legal do *caput* do art. 150 não nos remete a tal dependência. Com isso, afirmo total rejeição à corrente que defende a regulação do prazo decadencial pelo art. 173 do CTN, quando o contribuinte não cumprir o dever de informar o fato gerador ou o tributo devido ao Fisco, se a lei prefigurar a exigência aos moldes do lançamento por homologação. Estou convencido de que o pronunciamento do legislador não deixou margem à escolha do contribuinte, por uma regra ou outra, sobre caducidade, conforme o seu proceder. Se a norma de incidência do tributo se ajusta ao regime jurídico do lançamento por homologação, o comportamento do contribuinte não desloca o início da contagem decadencial do dia do fato gerador, exceção feita às hipóteses de dolo, fraude ou simulação, de acordo com a previsão legal do art. 150, § 4º, parte final, do Código.

Além das razões supracitadas, anoto que a tese da autoridade julgadora *a quo* jamais reservaria espaço para a contagem decadencial do IRPJ pelo artigo 150, § 4º, do CTN. Explico-me: se o contribuinte cumpriu a lei, não há que se falar em lançamento de ofício e, por decorrência lógica, em decadência; se descumpriu, não apurando corretamente o que devia aos Cofres Públicos, aí o Fisco há de promover o lançamento de ofício, o que implicaria, segundo a visão do julgador de primeira instância, mudança do regime jurídico do tributo, substituindo-se a sistemática do lançamento por homologação pela suposta regência legal do lançamento de ofício. Ora, se não há motivo para exigir-se diferença de tributo em caso de acerto da conduta do sujeito passivo em face da lei, por outro lado, todo e qualquer lançamento de ofício faria letra morta do artigo 150, § 4º, do CTN, tão-somente pelo fato de que a apuração e o recolhimento a menor, em desobediência ao dever de antecipar o tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código, deslocaria o fiscalizado da incidência dessa regra, que lhe determina a

<sup>2</sup> Regulamento do Imposto de Renda- 2002 – volume II, Fiscosoft Editora, pág. 1.854.



correta antecipação, para o artigo 173, I, do CTN. Ou seja, por enquadrar-se no preceito que não cumpriu, sairia de seu comando para reger-se por norma distinta. Irrazoável, assim entendo, substituir o regime que deveria obedecer, exatamente porque o desobedecera. Em vista do que redigi, reconheço a decadência do lançamento de ofício do IRPJ, da multa isolada e dos juros exigidos no presente, no que disser respeito aos fatos geradores ocorridos até junho de 2000, levando-se em conta que a ciência da interessada data de setembro de 2005.

Quanto à decadência da CSSL e da aplicação isolada dos juros e da multa calculados à fl. 1.457, malgrado já tenha partilhado da tese de que a caducidade do lançamento de ofício, relativamente à contribuição em tela e aos precitados consectários, há de seguir o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, compreendo, porém, que não se deve converter o resultado de um processo em verdadeira loteria, ao sabor de cada Câmara, mantendo opinião que já se verificou vencida no correr dos tempos, como se estivesse tratando de hipóteses abstratas, livres de qualquer compromisso com a realidade, dificultando a rapidez da solução do litígio, abarrotando as prateleiras das instâncias superiores com posições sabidamente superadas. Com o foco na necessidade de logo pacificar os conflitos, assimilo a orientação já sedimentada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, tomando o seguinte rumo, bastante definido na jurisprudência:

*“CSL / COFINS – DECADÊNCIA – INAPLICABILIDADE DO ART. 45 DA LEI 8212/91 – A decadência para lançamentos de CSL e COFINS deve ser apurada conforme o estabelecido no art. 150, parág. 4º do CTN” (Acórdão CSRF nº 01-05163, Sessão de 29.11.2004)*

*“DECADÊNCIA - CSLL e COFINS - Considerando que a CSLL e a COFINS são lançamentos do tipo por homologação, o prazo para o Fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN” (Acórdão nº 108-07883, Relatora Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Sessão de 08.07.2004)*



Nesse sentido, reconheço, de ofício, a decadência do direito estatal ao lançamento da CSSL, bem como dos correspondentes juros e da multa isolada, exigidos na autuação, relativamente aos fatos ocorridos até junho de 2000.

Sobre a pretendida improcedência dos tributos ora em exame, cobrados pelo Fisco ao fundamento de que a autuada não comprovou os requisitos exigíveis ao diferimento dos resultados apurados em vendas para futura entrega, sou da opinião de que o pedido em menção merece repúdio. Para bem ilustrar este voto, reproduzo o seguinte trecho da decisão recorrida, em homenagem à autoridade de primeira instância:

*“18. Por óbvio, para fazer jus ao disposto acima, o contribuinte deveria provar documentalmente a ocorrência das operações. Em vista disso, a autoridade fiscal, de forma acertada, intimou o contribuinte a apresentar as notas fiscais de entrada e saída das mercadorias e solicitou que fosse feita a correlação das mesmas, a fim de possibilitar verificar se a apropriação das receitas deu-se no momento certo.*

*19. Acontece que o contribuinte alegou, em fase de fiscalização, não ter como fazer a correlação da notas, pois elas haviam sido “misturadas” quando de reforma em seu escritório, solicitando, então, que fossem considerados os valores escriturados em suas respectivas datas constantes no Razão.*

20. ....

*23. Percebe-se, pois, que o contribuinte não logrou comprovar a adequação da escrituração com as operações por ele realizadas, não podendo beneficiar-se do diferimento da apropriação das receitas. Devida, por conseguinte, a tributação das receitas nos períodos-base em que as vendas foram efetuadas, em cumprimento ao regime de competência. Lançamentos de IRPJ e CSSL procedentes.”*

Simple e sucinto, sem perder a capacidade de expressar o essencial: o ônus de provar o que está na contabilidade é da fiscalizada, ao contrário do que a defesa afirmou. Em parágrafos



precedentes, já consignamos que, nos termos do art. 9º, §, 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, os registros da contabilidade fazem prova a favor do contribuinte desde que estejam amparados em provas documentais. Nada mais óbvio, sob pena de instituir-se o absurdo de que bastaria ao interessado escrever o que desejasse, em benefício próprio, para tirar proveito da vantagem.

Aproveitando o momento, anoto, em resumo, as regras acerca do sistema de provas do procedimento fiscal, extraídas do art. 9º, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

a) em primeiro lugar, a escrituração, elaborada com observância das disposições legais, é prova documental tarifada e preconstituída (Alberto Xavier, ob. cit. pág. 135), tal a imposição de mantê-la, no que se refere à determinação do lucro real (art. 9º, § 1º, 1ª parte);

b) sendo justificável a suspeita de que a pessoa que afirma ou nega um fato, ainda que contra a realidade, queira favorecer um interesse próprio, Aurélio Pitanga Seixas Filho (in Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal, 2ª edição, Editora Forense, págs. 56/57), repetindo as lições de Teixeira de Freitas e de Miranda Valverde, anuncia, conforme orienta o primeiro, a regra universal pela qual *“todo instrumento particular faz prova contra quem o escreveu”*, e, renovando o entendimento acerca do tema, tomando os proveitosos pronunciamentos do segundo autor em que se baseia, ensina que *“os registros feitos na escrituração comercial (contabilidade) por ordem do comerciante fazem prova contra o mesmo”*. Sendo assim, não há outro motivo por que a lei não se restringiu à escrituração para a comprovação dos fatos a favor do contribuinte. Para a produção de efeitos favoráveis àquele que promove a escrituração, indo adiante, o preceito legal reclama, ainda, outras provas documentais hábeis, obviamente lastreadas por terceiros, ou definidos em preceitos legais (art. 9º, § 1º, 2ª parte), o que confirma a natureza das provas legais, então estipuladas;

c) cumpridas as regras precedentes, isto é, a manutenção de escrita regular e a existência de documentos hábeis, o conjunto probatório reunido faz prova a favor do investigado, ou seja, configura-se uma presunção relativa de veracidade em benefício deste (art. 9º, § 1º);

d) se o sujeito passivo cumprir os requisitos das alíneas “a” e b”, supra (escrita regular e documentos hábeis relativos aos fatos escriturados), **caberá** ao Estado a comprovação da **inveracidade** dos fatos registrados pelo contribuinte (art. 9º, § 2º), socorrendo-se de outros meios para impugnar a veracidade dos fatos registrados, mediante exames em livros e documentos da escrituração do contribuinte, na escrituração de outros contribuintes, em

informações e esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (art. 9º, *caput*);

*e) a contrario sensu* da alínea “c”, a ausência de escrituração regular ou de documentos hábeis não faz prova a favor do contribuinte.

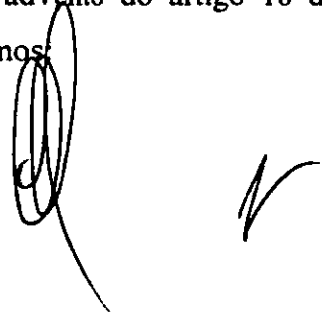
Baseando-me nos fundamentos de fato e de direito destacados, nego o pedido formulado, referente à alegada improcedência dos tributos incidentes sobre os resultados cujo diferimento não se justificou.

Por fim, a questão que afeta a aplicação multa isolada, sobre a qual se mostra esclarecedor o retrato descrito pelo julgador *a quo, verbis*:

*“36. Aqui, o contribuinte está a cometer um equívoco em seu entendimento. Isto porque a multa isolada foi lançada em relação aos fatos gerados em que se considerou ter havido apenas postergação do pagamento do tributo. Sobre tais valores não foi calculada a multa de ofício vinculada ao tributo, prevista na art. 44, incisos I e II da Lei no. 9.430/96, uma vez que não foi lançado este, pois já pago.*

*37. Na espécie, a multa de ofício isolada é devida exclusivamente em virtude da postergação do pagamento do tributo sem o respectivo recolhimento dos juros e da multa de mora, conforme preceitua o parágrafo 1º, inciso II da lei acima citada: “As multas de que trata este artigo serão exigidas: I – (...); II – isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo da multa de mora”.*

Sem dúvida, a base legal para a sanção em alusão é o art. 44, § 1º, II, da Lei 9.430, de 1996, como narrou o agente fiscal nos respectivos demonstrativos, peças integrantes dos autos de infração. Contudo, dê-se o devido relevo à nova redação do dispositivo legal referido, refletindo a revogação da norma então aplicada desde o advento do artigo 18 da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, nos seguintes termos:



*“Art. 18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

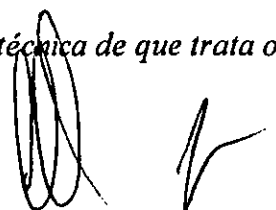
*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*I - prestar esclarecimentos;*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.”*



De acordo com o texto legal em vigor, é certo dizer que cabe estender à recorrente a retroatividade benigna, consoante o previsto no art. 106, II, c, do CTN, já que a norma atual eliminou a multa isolada em caso de pagamento fora do prazo legal, sem o acréscimo da multa moratória. Em virtude, pois, da regra vigente, provejo o pedido, votando no sentido de excluir a multa isolada, consignando minhas reservas de que a autuada continua em débito com a Fazenda, em relação à multa de mora não paga juntamente com os tributos lançados de ofício.

Diante do que reuni, REJEITO a preliminar de nulidade, ACOLHO a preliminar de decadência ao lançamento de ofício do IRPJ e dos juros isolados, em relação aos fatos geradores ocorridos até junho de 2000; RECONHEÇO, de ofício, a decadência do mencionado ato estatal referente à CSSL e aos respectivos juros isolados, também em relação aos fatos geradores ocorridos até junho de 2000; e, no mérito, DOU provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo a multa isolada sobre os tributos cujos pagamentos foram efetuados após o vencimento, por inobservância ao regime de escrituração, e NEGO provimento ao recurso *ex officio*

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 2006

  
FLÁVIO FRANCO CORREA 