

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

Processo nº 10120.005591/2005-11
Recurso nº 164.416 Voluntário
Acórdão nº **1301-00.122 — 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de junho de 2009
Matéria COFINS E PIS
Recorrente TERRABOIA - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERTILIZANTES LTDA.
Recorrida 2ª TURMA / DRJ BRASÍLIA / DF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2000 a 30/04/2004

VENDA PARA ENTREGA FUTURA - DIFERIMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL - FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Correto o lançamento por insuficiência de recolhimento, se o contribuinte não comprova, com documentos hábeis e idôneos, os lançamentos contábeis com os quais reduziu a base tributável, alegando tratar-se de vendas para entrega futura. Em se tratando de falta de comprovação, é irrelevante a alegação de estar o procedimento do contribuinte albergado pelo Parecer CST nº 2.838/84.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A conduta do contribuinte que, ao mesmo tempo que diferiu receitas, também diferiu os custos e despesas correspondentes, aponta para entendimento equivocado da legislação, e não para o intuito consciente e deliberado de reduzir a base tributável. Nessas condições, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 75%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2000 a 30/04/2004

VENDA PARA ENTREGA FUTURA - DIFERIMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL - FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Correto o lançamento por insuficiência de recolhimento, se o contribuinte não comprova, com documentos hábeis e idôneos, os lançamentos contábeis com os quais reduziu a base tributável, alegando tratar-se de vendas para entrega futura. Em se tratando de falta de comprovação, é irrelevante a alegação de estar o procedimento do contribuinte albergado pelo Parecer CST nº 2.838/84.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A conduta do contribuinte que, ao mesmo tempo que diferiu receitas, também diferiu os custos e despesas correspondentes, aponta para entendimento equivocado da legislação, e não para o intuito consciente e deliberado de reduzir a base tributável. Nessas condições, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 75%.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 31/01/2000 a 30/04/2004

LANÇAMENTOS REFLEXOS - COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO.

Em se tratando de lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS fundamentados nos mesmos fatos e elementos de provas, a competência para julgamento é da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, independentemente de terem sido formalizadas as autuações em processos administrativos distintos.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - IRREGULARIDADES - NULIDADE - INOCORRÊNCIA.

O MPF é instrumento de controle administrativo, sendo que eventuais irregularidades nele contidas não podem ensejar a nulidade do lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2000 a 30/04/2000

PIS - COFINS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

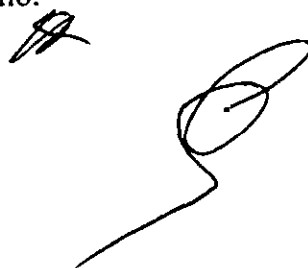
ACORDAM os membros da **3ª câmara / 1ª turma ordinária** da primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa para 75% e afastar os lançamentos cujos fatos geradores ocorreram até agosto de 2000, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
Presidente


WALDIR VEIGA ROCHA
Relator

Formalizado em: 06 OUT 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jacinto do Nascimento, Marcos Rodrigues de Mello, Leonardo Henrique M. de Oliveira, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira e Benedicto Celso Benício Júnior. Ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos Passuello.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'S' shape with a loop at the top and a horizontal line extending to the right.

Relatório

TERRABOIA - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERTILIZANTES LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16.495, de 10/02/2006, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever os fatos, transcrevo a seguir o relatório elaborado pelo diligente relator de primeira instância:

No encerramento da ação fiscal levada a efeito contra o sujeito passivo qualificado no preâmbulo, foram lavrados os autos de infração de Cofins e PIS, às fls. 585/645 e 1.304/1.362, respectivamente, referentes a fatos geradores ocorridos nos anos 2000 a 2004, com crédito tributário no valor total de R\$ 14.228.108,59.

2. O lançamento decorreu de:

- Cofins – diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago – com base nas informações contidas nos livros Razão e de Registro de Apuração de ICMS, bem assim nas informações constantes nas DCTF e no Sinal (Sistema Informatizado de Arrecadação da SRF), constatou-se diferenças entre a Cofins cumulativa devida e a efetivamente recolhida e/ou declarada em DCTF. Verificou-se, ainda, que não foram incluídas nas bases de cálculo as variações monetárias ativas para os períodos de apuração de outubro a dezembro de 2002, fato este confirmado pelo contribuinte, que reconheceu o erro cometido: “ (...) ocorreu por um equívoco na interpretação da legislação (...)” (fl. 66);
- Cofins (não-cumulativa) – a mesma diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago foi verificada para o fato gerador ocorrido em 30/04/2004;
- PIS - diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago – com base nas informações contidas nos livros Razão e de Registro de Apuração de ICMS, bem assim, nas informações constantes nas DCTF e no Sinal (Sistema Informatizado de Arrecadação da SRF), constatou-se diferenças entre o PIS cumulativo devido e o efetivamente recolhido e/ou declarado em DCTF. Verificou-se, ainda, que não foram incluídas nas bases de cálculo as variações monetárias ativas para os períodos de apuração de outubro a dezembro de 2002, fato este confirmado pelo contribuinte, que reconheceu o erro cometido: “ (...) ocorreu por um equívoco na interpretação da legislação (...)” (fl. 66);
- PIS (não-cumulativo) - a mesma diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago foi verificada para os fatos geradores ocorridos entre 31/12/2002 e 30/04/2004;

3. Conforme consta da descrição dos fatos dos autos de infração, para os anos-calendário 2000 a 2002 o contribuinte informou nas DIPJ valores de

 4

receita tributável inferiores aos efetivamente auferidos, bem assim informou DIPJ referente a 2003 valores inexistentes de exclusão de receita, conforme antes descrito. Além disso, nas DCTF do período de janeiro de 2000 a janeiro de 2004 informou valores da Cofins significativamente inferiores aos apurados com base no seu faturamento constante dos livros e declarados ao Fisco do Estado de Goiás. Tal procedimento consciente e reiterado de omitir ou excluir a quase totalidade do faturamento, com a finalidade de reduzir o recolhimento de tributos federais, ensejou a qualificação da multa de ofício.

4. Foi formalizada representação fiscal para fins penais, amparada no art. 1º, inciso I, da Lei no. 8.137/90, cujo processo de no. 10120.005679/2005-33 está apensado a este.

5. Cientificado do lançamento em 22/09/05, conforme cópia do AR à fl. 646 (original no processo de IRPJ no. 10120.005588/2005-06), o sujeito passivo apresentou as impugnações às fls. 663/673 e 1.378/1.388, em 20/10/2005, onde expôs as razões de sua defesa, discorrendo, em resumo, sobre as seguintes alegações:

- nulidade por vício do MPF – o demonstrativo de emissão e prorrogação e o MPF-C devem ser emitidos e entregues ao contribuinte antes de concluída a ação fiscal, conforme parágrafo 2º. do art. 10 e do parágrafo 2º. do art. 12 da Portaria SRF no. 3.007/2001. No caso, tais documentos foram confeccionados e encaminhados após a lavratura do auto de infração. Após a prorrogação do MPF primitivo e a emissão dos MPF-C foram praticados vários atos de ofício (fs. 54, 58, 62 e 67) junto ao contribuinte, o que não justifica a entrega a destempo, a não ser, claro, que os mesmos não existissem em tais ocasiões, só tendo sido confeccionados posteriormente, com datas retroativas, hipótese que se afigura como verdadeira frente aos documentos. Citou acórdãos desta DRJ e do Conselho de Contribuintes;
- falta de recolhimento - venda para entrega futura – excluiu as vendas para entrega futura das bases de cálculo do PIS e da Cofins, para reconhecê-las tão somente nos períodos de apuração da sua efetiva entrega, nos termos do Parecer CST no. 2.838/84. Informou em sua contabilidade, mais precisamente nos seus livros Razão, os períodos-base em que comprou as mercadorias vendidas para entrega futura e, ademais, colocou à disposição dos fiscais todas as notas fiscais de entrada e saída de mercadorias que atestam a veracidade de tais informações. O fato de não ter atendido a intimação nos termos exigidos, haja vista todas as notas estarem misturadas, não sendo possível segregá-las conforme determinado, não invalida a sua contabilidade, a qual faz prova a seu favor, nos termos do art. 9º, parágrafo 1º. do Decreto-lei no. 1.598/77;
- multa qualificada – mesmo que tivesse ocorrido o retardamento e/ou a redução do imposto supostamente devido, bem assim a falta de apresentação ou a apresentação de declarações inexatas, mesmo em situações reiteradas, o que não é o caso, isto não seria suficiente, por si só, para caracterizar o tipo penal descrito nos arts. 71 a 73 da Lei no. 4.502/64 e, por consequência, ensejar a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, da Lei no. 9.430/96, uma vez que não foi demonstrada cabalmente a existência de dolo. A própria Lei no.

9.430/96, em seu art. 44, I, prevê a aplicação de multa de 75% para a situação de prestação de informações inexatas, que é a irregularidade da qual é acusado. Procedeu com licitude, pois seus livros fiscais estavam corretamente escriturados e, ademais, foram fornecidos prontamente à fiscalização, sem qualquer empecilho. Deve a multa ser reduzida para 75%;

- decadência – descaracterizado o cometimento de crime contra a ordem tributária, para contagem do prazo decadencial deve ser utilizado o disposto no art. 150, parágrafo 4º. do Código Tributário Nacional – CTN. Então, há que ser exonerado lançamento anterior a setembro de 2000;

6. Registre-se, por fim, que foi juntado ao presente processo o de no. 10.120.005590/2005-77¹ (CSLL), em cumprimento ao disposto na Portaria SRF no. 6.129/2005.

A 2ª Turma da DRJ em Brasília/DF analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16.495, de 10/02/2006 (fls. 1392/1399), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 31/01/2000 a 30/04/2004

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. DIFERIMENTO DE RECEITA. PARECER NÃO APLICÁVEL AO PIS E AO COFINS.

Não cabe aplicar o disposto no Parecer CST no. 2.838/84 à apuração das bases de cálculo do PIS e da Cofins, que consistem no faturamento do contribuinte, mas não em lucro líquido ajustado.

FALTA DE RECOLHIMENTO. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

A inclusão de variação monetária ativa pela autoridade fiscal nas bases de cálculo do PIS e da Cofins não foi contestada pelo contribuinte, razão pela qual é considerada matéria não impugnada.

MULTA QUALIFICADA Comprovado pela autoridade fiscal o dolo. Devida a qualificação da multa.

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 os créditos tributários relativos PIS e à Cofins.

¹ Trata-se, aqui, de lapso manifesto. O processo juntado foi o de número 10120.005592/2005-66, que trata da Contribuição para o PIS.

PIS O lançamento do PIS segue a sorte do lançamento da Cofins por decorrer do mesmo procedimento fiscal de verificações obrigatório, abrangendo as mesmas matérias tributáveis.

Ciente da decisão de primeira instância em 20/03/2006, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1404, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 13/04/2006 conforme carimbo de recepção à folha 1406.

No recurso interposto (fls. 1406/1417), alega preliminarmente os pontos que se seguem:

- Reitera seus argumentos pelo reconhecimento da nulidade do procedimento por vício no MPF.
- Insiste em que se teria operado a decadência para o PIS e a COFINS, com base no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

No mérito, traz os argumentos abaixo sintetizados:

- Busca justificar as diferenças encontradas pelo Fisco nas bases de cálculo do PIS e da COFINS pela ocorrência de vendas para entrega futura, pelo que tais receitas somente teriam sido apropriadas no exercício em que as mercadorias foram efetivamente entregues, e não por ocasião de seu diferimento. Repete as alegações trazidas em primeira instância, e acrescenta que seu procedimento fiscal, autorizado pelo Parecer CST nº 2.838/84, se aplicaria perfeitamente também às contribuições ora sob discussão, *“eis que o diferimento das receitas de vendas futuras irradia reflexos também no faturamento mensal da empresa”*.
- Sobre a multa qualificada, repisa com os mesmos termos o já trazido na peça impugnatória.

O processo foi levado a julgamento na Quarta Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes.

Mediante o Acórdão nº 204-02.414, de 22/05/2007 (fls. 1421/1425), por unanimidade de votos, aquele colegiado não conheceu do recurso e declinou competência para o extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, em decisão assim ementada:

COFINS/PIS. *Nas hipóteses em que o lançamento de Cofins/PIS esteja lastreado no todo, ou em parte no lançamento de IRPJ, a competência para sua análise é do Primeiro Conselho de Contribuintes.*

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Trata-se de lançamentos de COFINS e de PIS, formalizados respectivamente nos processos administrativos nº 10120.005591/2005-11 e nº 10120.005592/2005-66, juntado por anexação a partir da fl. 678. O procedimento de fiscalização foi o mesmo que resultou também em lançamentos de IRPJ e CSLL, formalizados respectivamente nos processos administrativos nº 10120.005588/2005-06 e nº 10120.005590/2005-77 (juntado ao primeiro por anexação). Os fatos que motivaram os lançamentos aqui discutidos, bem assim os elementos de prova, são idênticos àqueles de que tratam os processos de IRPJ e CSLL, guardadas as particularidades de cada tributo.

Esse fato foi percebido pelo ilustre relator do processo na Quarta Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, o que levou aquele colegiado a declinar competência de julgamento para o também extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. Assim sendo, a decisão que se vier a tomar no presente processo deve acompanhar aquela já proferida nos autos do processo de IRPJ, nº 10120.005588/2005-06.

Acerca da alegada nulidade do procedimento fiscal, por irregularidades no MPF, transcrevo abaixo excertos do voto do insigne Conselheiro Flávio Franco Corrêa no acórdão 103-22.642, de 21/09/2006, no processo nº 10120.005588/2005-06.

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.

Observe, 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 Fiscocontribuinte, 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. nº 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. nº 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. nº 105-14.859, Relator Daniel Sahagoff, Sessão de 01.12.2004)

"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. nº 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. nº 106-13.440, Relator Orlando José Gonçalves Bueno, Sessão de 13.08.2003)

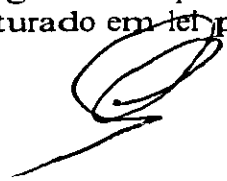
"NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF constitui elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal relativa ao MPF não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal, que é regido pelo Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. (Ac. nº 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. nº 108-08.101, Relator Nelson Lóssó 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 nº 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 nº 70.235/72. (Ac. nº 108-07953, Relator Margil Mourão Gil Nunes, DOU de 16.09.2004)

Com efeito, o Decreto nº 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 nº 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, 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."

[...]

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.

[...]

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.

Adotando os mesmos fundamentos acima, rejeito a preliminar de nulidade dos lançamentos.

A próxima questão seria acerca da decadência. No entanto, devo antes apreciar os argumentos de mérito, visto que a decisão sobre a correção ou não da aplicação da multa qualificada poderá ter influência sobre a decadência.

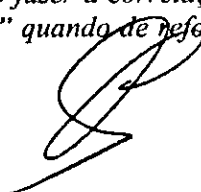
As alegações sobre o diferimento de receitas, com base no Parecer CST nº 2.838/84, foram assim tratadas no acórdão 103-22.642, de 21/09/2006, nos autos do processo nº 10120.005588/2005-06.

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 deuse no momento certo.

19. Acontece que o contribuinte alegou, em fase de fiscalização, não ter como fazer a correlação das 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 CSLL procedentes."

Simples 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.

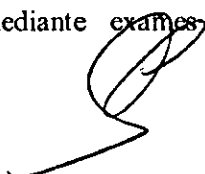
Aproveitando o momento, anoto, em resumo, as regras acerca do sistema de provas do procedimento fiscal, extraídas do art. 9º, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

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.

Ainda sobre essa matéria, a interessada alegou, ao final, que as disposições do Parecer CST 2.838/84 se aplicariam também ao PIS e à COFINS. Tal alegação se torna irrelevante, visto que inexistiu comprovação documental do diferimento de receitas alegado.

Na mesma linha de pensamento acima exposta, nego também estes argumentos, e não faço reparo à decisão de primeira instância, que manteve os lançamentos.

Sobre a multa qualificada de 150% aplicada, a situação é aqui um pouco diferente. Os autuantes justificaram a exação ao argumento de que a fiscalizada teria reiteradamente, ao longo de vários exercícios, informado à SRF valores de receita tributável bastante inferiores aos efetivamente auferidos.

Em primeira instância, neste processo, a Turma Julgadora manteve a multa qualificada, tendo assim se manifestado:

28. Conforme entendimento que esta turma tem adotado, a declaração à Secretaria da Receita Federal de faturamento em montante muito inferior ao informado ao Fisco estadual de forma reiterada demonstra a intenção do contribuinte de fugir ao recolhimento dos tributos federais devidos. Ocorrendo tal fato em apenas um ano, o mesmo pode ser imputado a um equívoco no preenchimento da declaração, mas a repetição do “engano” por quatro anos indica claramente um procedimento premeditado e consciente.

29. No caso, o contribuinte deixou de recolher cerca de R\$ 5.000.000,00 de Cofins e de PIS, estando evidente, pelo motivo exposto, o intuito de fraudar. A qualificação da multa é devida.

Entretanto, ao decidir sobre a multa qualificada no lançamento de IRPJ e CSLL (processo nº 10120005588/2005-06), a mesma 2ª Turma da DRJ Brasília houve por bem reduzir a multa para 75%, com os fundamentos a seguir transcritos:

26. Não resta dúvida estar presente a intenção reiterada de omitir informações quanto às receitas auferidas por três anos consecutivos, fato que, a meu ver, seria suficiente para autorizar a qualificação da multa, nos termos do art. 44, II da Lei no. 9.430/96: intenção de fraudar.

27. Todavia, conforme informado pela autoridade fiscal na descrição dos fatos dos autos de infração, o contribuinte também diminuiu os custos e despesas correntes, a fim de que o resultado tributável espelhasse o que constava nos seus Demonstrativos de Resultados. Ora, então há que se concluir que a omissão da receita não gerou qualquer repercussão tributária em virtude da não inclusão de despesas e custos e, por conseguinte, não caracterizou o intuito do contribuinte em cometer fraude para beneficiar-se de redução indevida de tributos ou, de outra

forma, de retardar o conhecimento do fato gerador, já que a base tributável correspondeu ao escriturado em sua contabilidade.

28.A questão da postergação do pagamento de tributo devido, mediante o diferimento indevido de parcela de receitas, decorreu da aplicação incorreta da legislação tributária pelo contribuinte, que se amparou no disposto no Parecer CST no. 2.838/84. Poder-se-ia argumentar que o contribuinte utilizou-se dolosamente de tal dispositivo para beneficiar-se de pagamento posterior de tributo sem a multa de mora, não sendo apenas um equívoco na sua interpretação; mas onde a prova de tal fato? Ademais, não foi a postergação que motivou a qualificação da multa.

29.Em vista disso, entendo indevida a aplicação da multa de 150%, cabendo a sua redução para 75%, nos termos do art. 44, I da Lei no. 9.430/96. Saliento que o entendimento quanto à multa aqui proferido não tem qualquer interferência em relação ao processo de representação fiscal para fins penais, que não é de competência desta DRJ. Ademais, a motivação da representação foi a prestação de declaração falsa e/ou omissão de informação, devidamente capitulada no art. 1º, I da Lei no. 8.137/90. A qualificação da multa é independente da representação por crime contra a ordem tributária.

Essa decisão foi objeto de recurso de ofício, ao qual foi negado provimento no acórdão 103-22.642, de 21/09/2006, nos autos do processo nº 10120.005588/2005-06.

Quanto a este ponto, entendo necessária uma harmonização de entendimentos. Já ficou assente anteriormente que os lançamentos de Cofins e de PIS, no processo ora sob análise, decorreram dos mesmos fatos e elementos de prova que os lançamentos de IRPJ e CSLL do processo 10120.005588/2005-06, tudo apurado em um mesmo procedimento de fiscalização. Aliás, se assim não fosse, não teria este colegiado a competência para julgamento.

Também por este motivo, considero que não se podem atribuir dois pesos e duas medidas a uma mesma conduta do contribuinte. Ou bem essa conduta evidencia o dolo e é suficiente para respaldar a qualificação da multa, como entendeu o Fisco e a DRJ, neste processo; ou disso não se trata, e a multa aplicada deve ser de 75%, conforme decidido pela mesma DRJ e ratificado pela Terceira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes no processo de IRPJ.

Considero fundamental para a decisão a observação de que o contribuinte, ao diferir suas receitas, também diferiu os custos e despesas correspondentes. A meu ver, esse procedimento é compatível com um entendimento equivocado da legislação, e suficiente para afastar o dolo e, conseqüentemente, também a qualificação da multa de ofício. Ainda que o efeito tributário do diferimento de custos e despesas somente se faça presente para o IRPJ e a CSLL (tributados por diferença, mediante o confronto de receitas e custos/despesas) e não para a COFINS e o PIS (tributados com base no faturamento), a conduta do contribuinte é uma só, motivadora corretamente da exação tributária, mas não da exasperação da multa.

Desta forma, na esteira do decidido no processo de IRPJ, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa e reduzi-la ao percentual de 75%.

Resta, afinal, a alegação de decadência. Tendo sido os lançamentos científicos ao sujeito passivo em 22/09/2005 (fl. 1363), a recorrente alega que os fatos geradores ocorridos em períodos anteriores a setembro de 2000 já estariam alcançados pela decadência, aplicadas as regras estatuídas pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Em primeira instância, esse pedido foi rejeitado por duplo fundamento: em primeiro lugar, entendeu a autoridade julgadora que seriam aplicáveis as regras do art. 173, inciso I, do referido Código, para fins do início da contagem do prazo decadencial, por se tratar de lançamento de ofício. Em segundo lugar, foi também invocado o prazo decenal, previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entendo que a regra geral para a decadência é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do CTN:

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

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

[...]

Por outro lado, ao tratar das modalidades de lançamento, o mesmo Código estabelece regras específicas para o lançamento por homologação, em seu artigo 150, § 4º:

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

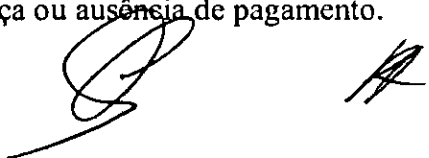
[...]

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

Quanto à COFINS e ao PIS, exigidas no presente processo, entendo submeterem-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário.

O critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. A regra do inciso I do art. 173 é aplicável aos tributos para os quais o lançamento deve preceder o pagamento. O exemplo clássico é o do IPTU, em que a Autoridade Tributária apura o valor devido, lança o tributo e notifica o sujeito passivo. Apenas então ocorre o pagamento. Se, por hipótese, o contribuinte se antecipa ao lançamento, calcula por sua conta o montante devido e faz o recolhimento antes mesmo de ser notificado, isto ocorre não por obrigação, mas por mera liberalidade, e o mecanismo previsto para apuração do tributo não se altera. O lançamento não deixa de ser de ofício, e não há também mudança no termo inicial para contagem do prazo decadencial.

O mesmo raciocínio se aplica aos tributos para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. É essa sistemática que faz com que o lançamento seja por homologação, e não a presença ou ausência de pagamento.



Entendem alguns que, na ausência de pagamento, o dispositivo aplicável seria o inciso I do art. 173. Da mesma forma, se o pagamento fosse insuficiente. A única hipótese restante, na qual se aplicariam as disposições do art. 150, § 4º, seria a de pagamento integral, mas aí não se cogitaria de contagem de prazo decadencial para o lançamento, visto que a obrigação tributária estaria extinta. Pelo anteriormente exposto, não sigo essa linha de pensamento.

O motivo que, a meu ver, poderia levar ao deslocamento do termo inicial para a contagem do prazo decadencial da data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN) para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN) seria outro: a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nessas situações, retorna-se à regra geral do art. 173, I.

No caso em tela, entretanto, o evidente intuito de fraude (necessariamente doloso) foi afastado, pelo que não cabe a aplicação do inciso I do art. 173 do CTN.

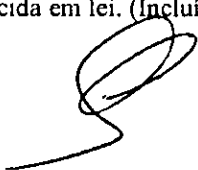
Em primeira instância, a Autoridade Julgadora negou o reconhecimento da decadência, valendo-se também do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, que estabelecia prazo decenal para a decadência das contribuições sociais de que tratava. Em oportunidades anteriores tenho votado pela aplicação desse dispositivo, inclusive contra a jurisprudência dominante neste colegiado. Mas devo me curvar ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, consubstanciado na Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. do dia 20/06/2008, com a seguinte redação:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Diante do entendimento definitivo e expresso da Corte Suprema e, ainda, à luz do art. 103-A da Constituição em vigor² e do que dispõe o Decreto nº 2.346/1997, não se há de aplicar, em qualquer caso, o prazo decenal do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Assim, também ao PIS e à COFINS devem ser aplicadas as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, o que implica a necessidade de rever a decisão *a quo*. Consumando-se os fatos geradores tributários no último dia de cada mês, e tendo o lançamento ocorrido em 22/09/2005 (fl. 1363), constato que a decadência atingiu os créditos tributários por fatos geradores ocorridos até o mês de agosto de 2000, inclusive.

² Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).



Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade dos lançamentos, reconhecer a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários para os fatos geradores ocorridos até agosto/2000 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada ao percentual de 75%.

Sala das Sessões, em 17 de junho de 2009


Waldir Veiga Rocha

