



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13830.003323/2002-51
Recurso nº. : 134.368
Matéria: : IRPJ e outros – ano-calendário: 1996
Recorrente : COTECE S/A
Recorrida : 3ª Turma/DRJ em Fortaleza –CE.
Sessão de : 15 de setembro de 2004
Acórdão nº. : 101- 94.683

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

DECADÊNCIA. IRPJ. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não havendo acusação de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública de a União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador.

CONTRIBUIÇÕES. PRAZO DECADENCIAL. O prazo previsto para a constituição de créditos relativos às contribuições administradas pela SRF é de cinco anos.

Recurso provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COTECE S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação a todos os tributos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que rejeitaram essa preliminar em relação à CSL e à COFINS.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

Processo nº 13830.003323/2002-51
Acórdão nº 101-94.683

FORMALIZADO EM: 26 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO



Recurso nº. : 134.368
Recorrente : COTECE S/A

R E L A T Ó R I O

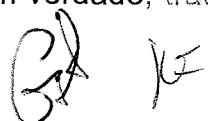
Cuida-se de recurso voluntário interposto pela empresa Cotece S/A. contra decisão da 3^a Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza, que julgou inteiramente procedentes os lançamentos consubstanciados em autos de infração científicos em 13/03/2002, para formalizar exigências de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) relativos ao ano-calendário de 1996.

As infrações de que é acusada a empresa consistiram em:

- 1- Omissão de Receitas caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização.
- 2- Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes para custeio ou operação recebidas no período de apuração, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação

O Termo de Verificação que integra o auto de infração do IRPJ informa que:

- A fiscalizada, empresa industrial, sociedade anônima de capital fechado, com atividade principal de fiação de algodão, possuindo, durante o ano de 1996, 04 estabelecimentos-filiais.
- Apresentou declaração de IRPJ pelo lucro real anual, em 29.04.1997 (fls. 40/54), retificando-a, via Internet, em 21.10.1999, sendo a mesma objeto da presente análise (fls. 55/83).
- Na demonstração do lucro real, ficha 07, apurou prejuízo fiscal de R\$ 3.202.636,41, transscrito no LALUR (fls. 84). Também na "Demonstração da contribuição social sobre o lucro", ficha 11, registrou base de cálculo negativa no valor de R\$ 3.321.919,32.
- No cálculo do imposto de renda, ficha 08, informou a existência de créditos de imposto de renda referente a "imposto de renda com base receita bruta e acréscimos ou balanço de Suspensão/redução" (linha 16). Em verdade, trata-



se de imposto de renda retido na fonte (linha 15), sobre aplicações financeiras, cujo valor de **R\$ 626.219,61** foi consignado erroneamente na declaração retificadora e motivo de malha. O contribuinte comprovou a contento a legitimidade do crédito. Deduzimos, do imposto sobre as infrações apuradas, o referido crédito compensável.

- A empresa foi intimada em 07.01.2002 (ciência em 15.01.2002) a prestar informações, entre as quais esclarecer sobre a tributação do incentivo fiscal, concedido pelo Estado do Ceará por meio da renúncia da parcela do ICMS, bem como justificar o registro em dezembro, no livro de Apuração do ICMS, da rubrica "outras saídas não especificadas".
- Sobre o incentivo fiscal, a documentação colhida junto ao contribuinte, tais como resposta à intimação (fls. 94/95), cópia do Razão das págs. 514, 515 e 537, (fls. 117/119), cópias do contrato e aditivos (fls. 105/116), planilhas (fls. 120/121), permite concluir que:
 - os valores exonerados da arrecadação do Estado foram da ordem de **R\$ 1.576.688,78**, conforme somatório das parcelas mensais (fls. 120/121).
 - conforme contrato e aditivo (cláusula primeira) a concessão do empréstimo destinava-se à composição do capital de giro da mutuária (fls. 106).
 - o valor do benefício (**R\$ 1.576.688,78**) tem natureza de subvenção para custeio e não, para investimento, como escriturou erroneamente o contribuinte na pág. 537 do Razão, com infração do art. 392 do RIR/99(art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506/1964).)
 - o fato gerador ocorreu, no momento da concessão do empréstimo, pois daí nasceu o incentivo ao benefício de reduzir o ICMS devido mensalmente. (art. 117, inciso II, do CTN).
- Quanto à comprovação contábil do valor de **R\$ 10.932.637,13**, exigida conforme item 7 da intimação de fls. 90, e cujo valor correto a justificar, conforme esclarecido pela empresa, é de **R\$ 10.957.159,81**, o contribuinte não exibiu as cópias das folhas do Razão, onde se escrituraram as referidas operações, tendo exibido cópia de notas fiscais cujo somatório, conforme rol juntado, é de **R\$ 10.957.159,81**, (fls. 133/351).
- Feita nova intimação ao contribuinte a respeito das citadas operações, (fls. 92), foi apresentada a reposta de fls. 123/132. Concentrada a análise à nota-fiscal de valor mais expressivo (**R\$ 4.638.418,25**), entre as apresentadas como



justificativas das operações "outras saídas não especificadas" , a nota fiscal-fatura nº 007.998, constatou-se que:

- A nota fiscal fatura em análise está a indicar a saída, entre outros produtos, de 1.854.687,30 kg. quantidade esta que é impossível de transportar por uma única nota fiscal, a não ser que o transporte seja feito via marítima ou ferroviária, o que não é o caso da fiscalizada que não possui esse tipo de terminal em seu pátio industrial. De fato, para o transporte rodoviário médio em carretas de 30 toneladas, ter-se-iam dado mais de 60 (sessenta) viagens. O contribuinte intimado a apresentar os Conhecimentos de Transporte respectivos, limitou-se a dizer que "*referente aos Conhecimentos de Fretes, a empresa possuía frota própria na época*" (fls. 123).
- Ainda que possuísse frota própria, a fiscalizada não podia transportar mercadorias ou produtos desacompanhados de nota-fiscal, posto que a nota fiscal em análise se tratasse de nota-mãe deveria conter a expressão "Sem valor para acompanhar produtos", e ter sido desdobrada em tantas notas-fiscais necessárias para cada uma das muitas viagens do transporte rodoviário.
- Outra irregularidade que incompatibiliza a nota-fiscal em análise com o sistema tributário nacional, é o fato de ela indicar a operação como "Remessa para depósito de terceiro", mas a fiscalizada não indicou, na nota-fiscal, nem na contabilidade, a existência desse terceiro. No endereço informado na nota-fiscal como local de entrega não existia, à época, nenhuma filial, nenhum depósito fechado ou aberto, cadastrado nos assentamentos da Secretaria da Receita Federal, documento de fls. 97/104, de modo que, fiscalmente, a operação não guarda coerência com a legislação regente, o art. 242, incisos VI e XIII, RIPI/82 , aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.1982.
- Ao contrário do que expressa a nota fiscal nº 7998, mesmo que a mercadoria fosse para um depósito fechado do contribuinte, e se fosse para o endereço na rua Leste 1 s/n, alugado por este junto à empresa CIBRACAL , conforme contrato (fls. 125/129), então esse depósito fechado seria um estabelecimento autônomo, com CGC próprio, com livros fiscais próprios, conforme prescreve o RIPI/82 , no seu art. 217.

PF
GK

- Quanto à causa da emissão da discutida nota fiscal nº 7998, emitida em 02.12.1996, informou a fiscalizada que “.... *recebeu a entrada simbólica da nota nº 7997 de 29/11/1996 no valor de R\$ 4.638.418,25 (cópia anexa). A nota fiscal nº 7998 de 02/12/1996 no valor de R\$ 4.638.418,25, foi um remessa simbólica sem trânsito de mercadoria relativa a operação da nota fiscal nº 7997.* Ou seja, foi uma nota emitida simplesmente para fechar a operação de retorno e remessa de mercadoria”.
- Esse fato (remessa simbólica sem trânsito de mercadoria) não está atestado no corpo da nota fiscal como determina o art. 244, do RIPI/82. Por outro lado, a nota fiscal de entrada nº 7997, emitida em 29.11.96, “simbólica” também, como afirma o contribuinte em sua resposta de fls. 123/129, não se presta a comprovar o retorno de uma mercadoria que só saiu simbolicamente - segundo a COTECE - no futuro, em 02.12.1996, como datado na nota fiscal nº 7998. Ainda mais, nos dados adicionais, da nota fiscal nº 7997, não há qualquer referência à nota fiscal nº 7998, mas às notas fiscais nº 7685, 7712 e 7772 (fls. 130/132).
- O Regulamento do IPI (RIPI/82), vigente à época, aplicável à empresa, estabelece no seu art. 242, os requisitos que a nota fiscal deverá conter, dispendo ainda sobre a inteira imprestabilidade do referido documentário, no art. 252, I e III.
- Ainda sobre a inidoneidade dos documentos fiscais, o art. 231, do RIPI/82, diz que é “*considerado inidôneo, para os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do fisco, sem prejuízo do disposto no art. 252, o documento que:* (I) *não seja o legalmente previsto para a operação;* (II) *omita indicações exigidas ou contenha declarações inexatas;* (III) *esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudique a clareza;* (IV) *que não observe outros requisitos previstos neste Regulamento”.*
- Em conclusão, a nota fiscal-fatura de saída nº 7998, emitida em 02.12.1996, no valor de R\$ 4.638.418,25 , invocada aqui, como exemplo e que integra o rol do montante de R\$ 10.957.159,81, por conter os vícios de documento imprestável, sem os requisitos fundamentais de validade e eficácia, não comprova a legalidade da operação, espelhando uma saída atípica sobre uma simulação de uma transferência materialmente impossível. Em suma, a operação registra uma saída de mercadoria/produto sem registro contábil, à

Bd *PF*

margem da contabilidade, acobertada por um documento fiscal irregular, inidôneo, que só faz prova contra o contribuinte.

- Quanto às outras notas fiscais, complementares do rol dos R\$ 10.957.159,25, no restante de R\$ 6.318.741,56, (fls. 140/351), não configuram também documentos idôneos e regulares que possam comprovar a legalidade das operações nela descritas e, em verdade, foram emitidas também para justificar saídas outras, à margem da contabilidade, visto que: (a) Não consta a identificação do veículo transportador; (b) Não foram apresentados à fiscalização os conhecimentos de transportes; (c) Remessa para "depósito de terceiro" sem que o mesmo houvesse inscrição no CGC/CNPJ , não existindo para todos os efeitos, perante a legislação federal, o referido estabelecimento, inclusive sem prova da existência de documentário fiscal próprio. Notas fiscais de nº 8.276 a 8.285 (fls. 188/196); nº 8.287 a 8.296 (fls. 198/206) e nº 8.342 a 8.360 (fls. 220/238);)
- Não consta data da efetiva saída das mercadorias como está a exigir o art. 242, inciso VII, do RIPI/82;
- Se simbólica a entrega, não consta a declaração obrigatória do art. 244, inciso VIII;
- Documentos fiscais emitidos como saída para "depósito de terceiro" fosse, sem qualquer identificação desse terceiro. Notas fiscais nº 8.250 a 8254 (fls. 163/167); nº 8.256 a 8.274 (fls. 169/186);
- Documentos fiscais emitidos como para "depósito de terceiro", cujo destinatário é o próprio emitente e com o endereço de entrega a estabelecimento não identificado. Notas fiscais nº 8.361 a 8.406 (fls. 239/284);
- Documentos emitidos como "simples remessa" como destinatário o próprio emitente, para entrega no endereço que não consta como do emitente. Notas fiscais nº 8.495 a 8.511 (fls. 335/351); nº 8.307 a 8.314 (fls. 211/218) e nº 8.407 a 8.438 (fls. 285/315).
- Os valores omitidos à contabilidade e dados como transferências a título de "simples remessa", "depósito fechado" e "depósito de terceiro" não estão assim comprovados por documentação idônea, não sendo estas notas, válidas, para fundamentar e justificar as operações que indicam.

N= 

Concluindo o Termo, regista o auditor ter lavrado autos de infração com os seguintes lançamentos:

- a) Subvenções de custeio não oferecidas como receita operacional no valor de R\$ 1.576.688,78. Tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro;
- b) Omissão de receitas, caracterizada por saídas de mercadorias acobertadas por documentação inidônea, no valor de R\$ 10.957.159,81 . Tributação do Imposto de Renda, Contribuição Social Sobre o Lucro, o PIS e a Cofins.

A empresa apresentou impugnação tempestiva, suscitando preliminarmente a decadência, sob alegação de que a ação fiscal foi encerrada em 20/02/2002, com a lavratura do auto de infração, tendo a Impugnante sido intimada do mesmo em 13/03/2002, sendo claro que o lançamento tornou-se válido e apto a surtir seus efeitos após fevereiro de 2002. Assim, por serem, o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS tributos sujeitos ao lançamento por homologação cujos fatos geradores ocorreram nos meses de janeiro a dezembro de 1996, os lançamentos foram tacitamente homologados em 31/12/2001 com a consequente extinção do crédito tributário. Os autos de infração notificados ao contribuinte em 13 de março de 2002 não podem produzir quaisquer efeitos, razão pela qual deve ser decretada a sua decadência, com sua consequente anulação. Acrescenta que não cabe alegar que as contribuições sociais arrecadadas pela receita federal se sujeitam ao prazo previsto no art. 45 da Lei 8.212/91. Diz que do art. 33 dessa lei se infere a existência de duas classes de contribuições sociais, arrecadadas por órgãos distintos e, consequentemente, sujeitas a leis específicas. Assim, em que pese a CSLL, o PIS e a COFINS serem destinadas ao financiamento da seguridade social, sua administração, fiscalização, lançamento e normatização competem à Secretaria da Receita Federal e não ao Instituto Nacional do Seguro Social. A elas devem ser aplicadas somente as normas atinentes aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, conforme disposições do Código Tributário Nacional. Ressalta que o art. 45 se refere, claramente, aos tributos administrados pelo INSS.

Ainda preliminarmente, alega nulidade do procedimento por incorreto enquadramento legal. Diz que o auto de infração foi efetuado com base nos artigos 2º da Medida Provisória nº 374/93 e reedições, convalidadas na Lei nº 8.846/94, artigos 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 225, 226 e 227 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94 e artigo 24 da Lei nº 9.249/95, que tratam da omissão de receitas, e que os atos praticados pelo contribuinte e fiscalizados pela D. Autoridade Fiscal não

se enquadram nas hipóteses legalmente previstas, caracterizadoras da conduta tendente à omissão de receitas. Aduz que conforme Termo de Verificação, em momento algum a Autoridade Fiscal contesta a existência das notas fiscais das operações realizadas ou demonstra a sua emissão em valor inferior, apenas alegando defeito formal no preenchimento das mesmas, situação que, nos termos da legislação referida no auto de infração, não enseja a omissão de receita. Conclui ser insubstancial a pretensão da D. Autoridade Fiscal de lançar o tributo em tela em virtude de suposta omissão de receitas, haja vista a manifesta ausência de correlação entre o fato ocorrido e o legalmente fixado e transcreve ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Suscita, ainda, nulidade do lançamento por ausência de motivação quanto à simulação. Ressalta que no "Termo de Verificação" a Autoridade Fazendária consigna, exemplificativamente, que nas operações descritas como "outras saídas não especificadas" houve deficiência no preenchimento das notas fiscais, suposto transporte de mercadoria desacompanhado das mesmas e remessa e retorno simbólico de mercadoria para depósito de terceiros. E conclui, com base em tais ilações, que as operações realizadas "*(...) por conter os vícios de documento imprestável, sem os requisitos fundamentais de validade e eficácia não comprova a legalidade operação, espelhando uma saída atípica sobre uma simulação de uma transferência materialmente impossível (...)*". Diz que os artigos 242 e 252 do Regulamento do IPI/82, dispõem sobre os requisitos formais e preenchimento das notas fiscais de forma a "validar" as operações por elas documentadas. Pautando-se nesse argumento, sustenta a D. Autoridade Fiscal a exigência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, pois a suposta prática da simulação (transferência materialmente impossível), embasada em notas fiscais inidôneas, teria gerado receita (advinda da venda da mercadoria transferida) não submetida à tributação. Discorre sobre doutrina a respeito da simulação, citando R. Limongi França e Serpa. Diz que, no caso em tela, Autoridade Fiscal deduziu que, em razão de suposta deficiência no preenchimento de notas fiscais, a Impugnante teria simulado uma operação de entrada e saída de mercadoria, encobrindo pretensa venda das mesmas, para auferir uma receita não tributável. Declara que no Termo de Verificação a Autoridade Fiscal sequer tangencia qual o fim dado às mercadorias descritas nas notas fiscais, o que, no seu entender, seria imprescindível, até mesmo porque estas constituem uma das matérias primas (algodão em pluma) utilizadas no processo de industrialização de fios de algodão e

algodão/poliéster. E indaga como se suscita a simulação sem ter ao menos verificado e noticiado, no Termo de Verificação, a real situação das mercadorias, já que é justamente a receita decorrente da sua negociação que não teria sido oferecida à tributação. Afirma que a suposta natureza simulada não está presente nas operações efetuadas pela Impugnante, sendo certo que a Autoridade Fiscal jamais determinou ou aduziu em que medidas estariam presentes os elementos aptos a atribuir o caráter de "simulado" ao negócio efetuado, ressaltando que a mera deficiência no preenchimento das notas fiscais não enseja a presença do vício (simulação) nas operações, que foram realizadas com base em instrumentos lícitos (as próprias notas fiscais), sem qualquer vedação legal. Chama atenção para o fato de que a autoridade lançadora não despendeu uma linha sequer para comprovar e demonstrar em que medida teria havido a real ocorrência de simulação na operação efetivada; a intenção viciada da Impugnante de retardar ou impedir a ocorrência do fato imponível da obrigação tributária decorrente da exigência do imposto sobre a renda; ou a existência de qualquer impedimento legal para a realização dos atos praticados, o que seria imperioso em face da submissão da Administração aos comandos constantes no art. 150, I, da Constituição Federal e no art. 142 do Código Tributário Nacional. E conclui que a Autoridade Fiscal não logrou motivar e provar, adequadamente, a ocorrência do substrato jurídico (simulação) que ensejou a lavratura do Auto de Infração, não bastando, para tanto, fundar-se em suposições ou afirmações isoladas, calcadas em mero defeito formal no preenchimento das notas fiscais, de que as operações praticadas espelhariam uma suposta saída simulada de mercadorias. A falta de demonstração cabal dos motivos e razões pelas quais a Autoridade Fazendária reputou "simuladas" as operações realizadas revela falta de motivação do ato administrativo do lançamento, sendo de rigor a decretação de sua nulidade.

Menciona a necessidade de a Fazenda Pública requerer, perante o Poder Judiciário, a anulação do ato simulado, afirmindo que tal é confirmado, atualmente, pela própria modificação perpetrada pela Lei Complementar nº 104/2000, ao incluir o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional. Manifesta o entendimento de que somente após a inclusão do mencionado parágrafo ao art. 116 do Código Tributário Nacional, é que as Autoridades Administrativas obtiveram a prerrogativa de desconsiderar, de ofício, os atos dissimulados, efetuando o lançamento do tributo devido, e que antes disso a intervenção judicial se fazia obrigatória. Uma vez que não houve manifestação do Poder Judiciário convergente

com o reconhecimento do vício de simulação da operação, entende que não pode prevalecer a cobrança.

Ainda como preliminar, alega ausência de prova quanto à omissão de receitas. Registra que a Administração Pública, ao formalizar o crédito tributário através do lançamento, tem o dever de provar a ocorrência do fato imponível. E que, no caso, a Autoridade Fiscal, limitou-se a analisar as notas fiscais, sem concluir sobre o destino das mercadorias, pretendendo assim sustentar a sua pretensão de declarar os atos realizados pela Impugnante como simulados. Todavia, ao invés de uma singela afirmação, deveria ter comprovado que as operações de venda das mercadorias ocorreram, com vistas a demonstrar que a retratação de sua entrada e saída simbólica nas notas fiscais constituiria mera simulação com intuito de ludibriar o FISCO. Salienta que a Autoridade Fiscal não comprovou a incursão da Impugnante nas hipóteses previstas na lei, quais sejam, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo 10 da Lei nº 8.846/94, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação, bem como o fim destinado às mercadorias. Acrescenta que a Autoridade Fiscal desconsiderou o fato de que os depósitos utilizados, apesar de propriedade de terceiros, estavam alugados para a Cotece, conforme comprova o contrato anexo (Doc. 04), e que a própria Administração Fazendária Estadual admitiu o uso dos referidos depósitos pela Impugnante no ano de 1996 (Doc. 05), não podendo prosperar, portanto, o argumento da D. Autoridade Fiscal Federal de que se tratava de depósito sem cadastramento. Insiste em que a singela afirmação da D. Autoridade Fiscal segundo a qual as notas fiscais apresentadas pela Impugnante "*(...) por conter os vícios de documento imprestável, sem os requisitos fundamentais de validade e eficácia não comprova a legalidade da operação, espelhando uma saída atípica sobre uma simulação de uma transferência materialmente impossível (...)*", não comprova se a operação de venda de mercadoria foi efetivamente realizada, gerando uma receita não oferecida à tributação. Aduz que, uma vez que a exigência se encontra lastreada na equivocada apreciação dos fatos, mormente no concernente aos depósitos, que a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do seu ônus de provar a ocorrência do fato gerador e a consequente subsunção da contribuinte à hipótese descrita no art. 2º da Lei nº 8.846/94, o lançamento inquinado viola, claramente, o princípio da estrita legalidade, insculpido no art. 150, I, da Constituição Federal.



No mérito, caso sejam superadas as preliminares, alega a necessidade de consideração dos custos e despesas que oneram as receitas supostamente omitidas. Diz, ainda, que mesmo que houvesse ocorrido a omissão, o presente lançamento refere-se ao ano-base de 1996, ou seja, anterior a vigência da Lei nº 9.430/96 e que a empresa é beneficiária de isenção, não podendo a Autoridade Fiscal desconsiderar a isenção concedida pela SUDENE a pretexto de tributar o IRPJ.

No que se refere à subvenção, diz que o incentivo de que goza a empresa é subvenção para investimento, e não para custeio, que a autoridade fiscal se equivocou ao não destacar do valor total do financiamento todos os encargos financeiros, a fim de apurar a correta parcela a ser tributada, que os lançamentos reflexos devem ter o mesmo destino do principal.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza julgou rejeitou a preliminar de decadência e julgou procedente o lançamento, conforme Acórdão DR/FOR nº 1.917 , de 12 de setembro de 2002, cuja ementa tem a seguinte dicção:

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

Ano-calendário: **1996**

Ementa: **ISENÇÃO - ALCANCE DO BENEFÍCIO.**

A isenção refere-se ao imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração. Não alcança parcelas do tributo calculado em função de despesas indedutíveis ou de receitas omitidas, porque tais parcelas adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real não podem afetar o lucro da exploração, salvo quando se tratar de ajuste expressamente previsto na legislação.

RECEITAS FINANCEIRAS.

Não se configura como subvenção o incentivo financeiro concedido pelo Governo do Estado do Ceará através do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI, mediante a mecânica de financiamento, tendo em vista que o mesmo não traz em sua constituição as características inerentes às subvenções, relativas a sua não exigibilidade. Não poderão, portanto, ser aplicadas aos recursos dele advindos as regras contidas nos artigos 265, inciso I, e 344 do RIR/80. Ao desconto proveniente do incentivo obtido quando do pagamento das parcelas do referido financiamento aplicar-se-á a regra contida no artigo 253 do mesmo regulamento, relativa às receitas financeiras.

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. SIMULAÇÃO.

A emissão de notas fiscais não escrituradas nos registros contábeis da empresa, que revelam, tão-somente, a ocorrência de um desacordo intencional entre a vontade interna e a manifestada para criar, aparentemente, negócio inexistente, ou para ocultar, sob determinada aparência, o negócio real, enganando terceiro, demonstra a existência de atos simulados.

ÔNUS DA PROVA.

A atribuição do ônus da prova ao Fisco não o impede de efetuar o lançamento de ofício com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que tenha ou deva ter conhecimento, se omite, recuse-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

Assunto: **Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: **1996**

Ementa: **DECADÊNCIA. IRPJ.**

O direito de a Fazenda Pública de a União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da apresentação da declaração de rendimentos se entregue dentro do exercício financeiro, conforme o disposto no parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

CONTRIBUIÇÕES. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo previsto para a constituição de créditos relativos às contribuições administradas pela SRF é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A teor do art. 100, inciso II do Código Tributário Nacional, as decisões administrativas, mesmo proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua

eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário e não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicando-se sobre a questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE.

A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da conformidade da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.

Assunto: **Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: **1996**

Ementa: **NULIDADE DA AÇÃO FISCAL.**

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal.

Lançamento Procedente

Cientificada da decisão em 08/10/2002 (fl.1264), a empresa ingressou com o recurso em 06/11/2002, conforme carimbo apostado à fl.1267, reeditando as razões declinadas na impugnação .

É o relatório. 



V O T O

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e teve seguimento porque feito arrolamento de bens. Atendidos os pressupostos legais, dele conheço.

A empresa suscitou preliminar (de mérito) de decadência. A Turma julgadora rejeitou-a ao argumento de que a decadência se rege pelo art. 173 do CTN, que a entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-calendário de 1996 deu-se 29/04/1997 (fls. 40), que o ato de entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica enquadra-se na situação prevista no parágrafo único do citado artigo 173 do CTN , que a contagem do prazo quinquenal iniciou-se nessa data, que a decadência ocorreria em 29 de abril de 2002.

Discordo do entendimento do ilustre Relator. No caso, está-se a tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não por declaração. Qualquer que seja a modalidade de lançamento prevista na legislação específica de um determinado tributo – por declaração ou por homologação – constatado erro no crédito apurado, a administração exigirá a diferença mediante lançamento de ofício. Mas nada permite concluir, como fez o ilustre Relator, que a decadência do direito de a Fazenda Pública efetivar o lançamento de ofício se rege sempre pelo art. 173 do CTN.

O lançamento de ofício, para exigir crédito tributário decorrente de erros cometidos no lançamento original (qualquer que seja a modalidade prevista na legislação do tributo) ou para aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação legal, só pode ser feito enquanto não transcorrido o prazo de decadência, que é de cinco anos. Porém o termo inicial para contagem desse prazo varia, conforme se trate de tributo sujeito a lançamento por declaração ou a lançamento por homologação.

Estabelece o Código Tributário Nacional:

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:



I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, o CTN prevê três modalidade de lançamento : por declaração (art. 147), por homologação (art. 150) e de ofício (art. 149). Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original, (inciso I do art. 149, caso do IPTU, por exemplo) , é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de tributo nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação), e portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade, ou praticado exclusivamente para aplicar penalidade (art. 149, inc. VI).

A legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo :

- a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue o lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art.147); ou
- b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra **a** (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, p. único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: (1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos caso de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo (art. 173, inc. I); ou (2) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, parágrafo único).

No caso da letra **b** (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou

inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade, ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte, ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento. Essa regra é excepcionada na ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesses casos, segundo a melhor doutrina, o prazo decadencial passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, em razão do comando emanado do § 4º, *in fine*, do art. 150. É que, inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo ou simulação, deve ser adotada a regra geral, esta contida no art. 173, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica.

Nessa ordem de idéias, a contagem do prazo de decadência para o lançamento de ofício não se rege *sempre* pelo art. 173 do CTN, mas sim, depende da modalidade de lançamento prevista na legislação específica do tributo. Para os tributos cuja legislação preveja como sistemática de lançamento o "por homologação", o *dies a quo* para a contagem do prazo de cinco anos será : (1) o da ocorrência do fato gerador, como regra geral; (2) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado, para os casos de dolo, fraude ou simulação.

Em assim sendo, para que se possa apreciar a decadência é necessário, antes de mais nada, definir se existe, no auto de infração, a acusação de dolo, fraude ou simulação. É que, embora a decisão de primeira instância tenha inquestionavelmente tratado o procedimento do contribuinte como viciado pela simulação, o julgador não pode alterar a acusação do auto de infração, que, no que se refere ao evidente intuito de fraude, tem que ser inequívoca.

O Termo de Verificação indica que o auditor analisou as notas fiscais correspondentes a "outras saídas não especificadas" e, diante das irregularidades formais contidas nas notas fiscais, e do seu não convencimento pelas explicações dadas pela contribuinte, concluiu que as transferências a título de "simples remessa", "depósito fechado" e "depósito de terceiro" não estão comprovados por documentação idônea, não sendo estas notas, válidas, para fundamentar e justificar as operações que indicam. Assim, teria ocorrido omissão de receita caracterizada por saída de mercadorias acobertadas por documentação inidônea.



O auditor faz referência à simulação, ao mencionar que a nota fiscal, por conter os vícios de documento imprestável, sem os requisitos fundamentais de validade e eficácia, não comprova a legalidade da operação, espelhando uma saída atípica sobre uma *simulação de uma transferência materialmente impossível*. Todavia, ao aplicar a multa prevista no inciso I, e não no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, demonstrou o auditor entender não ter restado inquestionavelmente caracterizado o evidente intuito de fraude. E a simulação, por óbvio, pressupõe o evidente intuito de fraude. (elemento subjetivo ínsito à simulação).

Depreende-se que a autoridade lançadora, não tendo segurança absoluta quanto à ocorrência de dolo, fraude ou simulação, observou a norma contida no artigo 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
I - à capitulação legal do fato;
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Uma vez não havendo, no auto de infração, acusação inequívoca de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para contagem do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador.

No caso, tratando-se de fatos geradores ocorridos em 1996, em 13 de março de 2002, data em que o contribuinte foi cientificado das exigências formalizadas, não mais estava a Fazenda Pública autorizada a formalizar os lançamentos.

Quanto às Contribuições (CSLL, PIS, COFINS), conforme jurisprudência desta Câmara e da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o prazo a elas aplicável é o mesmo dos demais tributos, ou seja 5 anos.

Pelas razões explanadas, acolho a preliminar de decadência suscitada e dou provimento ao recurso para cancelar as exigências.

Sala das Sessões, DF, em 15 de setembro de 2004


SANDRA MARIA FARONI

