



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10508.000071/2006-59
Recurso nº	154.843 De Ofício e Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTROS
Acórdão nº	103- 22.950
Sessão de	29 de março de 2007
Recorrentes	1ª TURMA/DRJ - SALVADOR/BA MAYOR FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004.

Ementa: NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

O procedimento fiscal foi devidamente acobertado pelo correspondente MPF com as devidas prorrogações, não havendo mácula que lhe possa ser imputada.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004.

Ementa: EXTRATOS BANCÁRIOS. UTILIZAÇÃO NO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO.

A utilização de informações bancárias no procedimento fiscal, com vistas à apuração do crédito tributário relativo a tributos e contribuições, tem respaldo no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, que deu nova redação ao § 3º, do artigo 11 da Lei nº 9.611, de 24 de outubro de 1996.

APLICAÇÃO DA NORMA A FATOS GERADORES ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

Conforme a jurisprudência do STJ, a exegese do art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao lançamento de tributos cujo fato

gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, podendo a autoridade fazendária exigir das instituições bancárias as informações necessárias à realização do ato, sem depender de provimento judicial que o determine.

LUCRO ARBITRADO. APURAÇÃO.

Para efeito de obtenção do lucro arbitrado, devem ser consideradas as receitas tidas como omitidas bem como aquelas declaradas, pois o resultado da pessoa jurídica é indivisível. Cancela-se o lançamento que na apuração do lucro ignorou os valores declarados e o respectivo imposto eventualmente pago.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: CSLL, PIS E COFINS.

Tratando-se de autos de infração lavrados como decorrência dos mesmos fatos que implicaram na exigência do IRPJ, cancelada a cobrança deste tributo, o mesmo deve ocorrer em relação àqueles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso *ex officio*, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento suscitada pela contribuinte e, no mérito DAR provimento ao recurso voluntário.



CANDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente

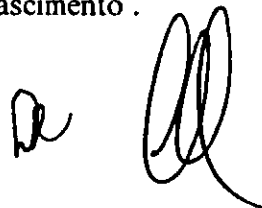


LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Relator

27 ABR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Márcio Machado Caldeira, Flávio Franco Corrêa, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento .

A handwritten signature in black ink, consisting of a small 'a' followed by a large, stylized 'A'.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia adoto o relatório da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

Trata-se de autos de infração de fls. 354 a 436, lavrados em 01/02/2006, contra o contribuinte acima identificado, para a exigência de crédito tributário, referente aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$2.564.281,21 (dois milhões quinhentos e sessenta e quatro mil duzentos e oitenta e um reais e vinte e um centavos), à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no valor de R\$182.160,65 (cento e oitenta e dois mil cento e sessenta reais e sessenta e cinco centavos), à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no valor de R\$840.742,87 (oitocentos e quarenta mil setecentos e quarenta e dois reais e oitenta e sete centavos) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$362.005,81 (trezentos e sessenta e dois mil e cinco reais e oitenta e um centavos), que, depois de incluídos a multa de ofício qualificada, igual a 150% (cento e cinquenta por cento) e os juros de mora calculados até 31/01/2006, representam o montante de R\$12.744.736,21 (doze milhões setecentos e quarenta e quatro mil setecentos e trinta e seis reais e vinte e um centavos).

De acordo com a descrição dos fatos do auto de infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, à fl. 355, e do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, às fls. 431 a 435, os lançamentos foram efetuados em razão de a fiscalização ter procedido ao arbitramento do lucro, ao considerar a escrituração mantida pelo contribuinte imprestável para determinação do lucro real, em razão da falta de contabilização de movimentação financeira, em valores superiores a R\$4.000.000,00 por ano, tornando a escrituração imprestável para identificar sua efetiva movimentação financeira, capitulando como enquadramento legal, à fl. 358, o artigo 47 da Lei nº 8.891, de 20 de janeiro de 1995 e o artigo 530, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999.

O arbitramento do lucro teve como base a omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários não contabilizados, que o contribuinte, apesar de intimado, deixou de comprovar sua origem, capitulando como enquadramento legal os artigos 27, inciso I e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e os artigos 530, 532 e 537 do RIR/1999.

Em decorrência dos mesmos pressupostos fáticos, foram lavrados também os autos de infração referentes ao PIS (fls. 375 a 392), à COFINS (fls. 393 a 410), e à CSLL (fls. 411 a 430), capitulando como enquadramento legal os dispositivos às fls. 379, 397 e 415, respectivamente.

A multa de ofício foi lançada em 150% com base no artigo 957, inciso II, do RIR/1999, conforme o Termo de Encerramento da Ação Fiscal,



às fls. 431 a 435, em razão de o contribuinte ter omitido receitas operacionais de forma deliberada e dolosa, ao manter movimentação bancária à margem da escrituração contábil e tendo chance de apresentar toda a movimentação financeira ao Fisco quando intimado, não o fez.

Cientificada pessoalmente da autuação em 08/02/2006, no dia 10/03/2006, a interessada protocoliza a petição na repartição competente (fls. 440 a 486), onde, impugnando os autos de infração, alega, em síntese, que:

preliminarmente, alega que o auto de infração é nulo pela falta da necessária prorrogação dos MPF nos prazos legais, bem como da falta de ciência do autuado de ditas prorrogações, em desacordo com as Portarias n.º 6.087, de 21/11/2005, n.º 4.328, dec1005 e n.º 3.007, de 2001 e violando o princípio da ampla defesa;

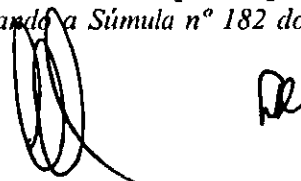
também ocorre a nulidade do auto de infração no que tange ao exercício de 2004, por incluir período não constante da MPF originária, uma vez que esta limitou o período de apuração aos anos de 1999 a 2003 e não poderia o auditor autuante extrapolar o período determinado pela autoridade emitente do MPF para incluir na autuação, período cuja fiscalização não fora determinada e nem cientificada ao contribuinte fiscalizado, considerando que o contribuinte não recepcionou nenhum MPF nesse sentido, também e violando os princípios da ampla defesa e do contraditório e contrariando o disposto na Portaria n.º 6.087, de 2005;

ocorreu a decadência dos lançamentos efetivados em razão da movimentação dos anos de 1999, 2000 e janeiro de 2001, tendo em vista o transcurso do prazo previsto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, uma vez que a atividade de apurar o imposto de renda da pessoa jurídica está sujeito ao lançamento por homologação desde a edição do Decreto-Lei n.º 1.967, de 1982, havendo ou não o pagamento, colacionando jurisprudência administrativa e judicial;

também é nulo o auto de infração, por quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, violando os princípios constitucionais de proteção à intimidade e da vida privada e o sigilo de dados, previstos no art. 5º incisos X e XII da Constituição Federal e o direito ao sigilo bancário previsto na Lei n.º 4.595, de 1964, colacionando lições de doutrinadores e jurisprudência judicial;

ainda que se admitisse atualmente a possibilidade de quebra do sigilo bancário pela Receita Federal, por força do advento da Lei Complementar n.º 105, de 2001, é inadmissível a autuação de qualquer empresa com base em extratos bancários relativos a período anterior a 2001, ferindo o princípio da irretroatividade, tendo em vista que a Lei n.º 9.311, de 1996, que vigorou até 10/01/2001, expressamente vedava a utilização da CPMF para constituição de crédito tributário, colacionando jurisprudência administrativa e judicial;

o arbitramento é nulo por estar fundamentado exclusivamente em extratos bancários, sem que o autuante tenha feito investigação adicional, não apresentando qualquer outro elemento de prova que respalde a legitimidade do arbitramento, citando a Súmula n.º 182 do



extinto Tribunal Federal de Recursos e colacionando jurisprudência administrativa e judicial;

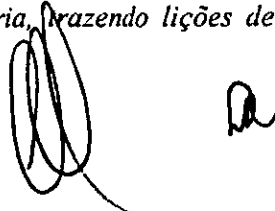
ainda em preliminar, não há possibilidade de desclassificação parcial da escrita, por conta da unidade da escrituração, procedendo de forma equivocada o autuante, ao julgar boa e regular a parte da escrita que estava contabilizada, que representa uma base de cálculo do IRPJ equivalente a três a quatro por cento de toda a movimentação financeira, e desclassificar a parte não escriturada, tomando os valores correspondentes a cem por cento de toda a movimentação financeira como base para o arbitramento, citando ementa de julgado de Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Se se aceita que o valor escriturado é tributável sobre cerca de quatro por cento da movimentação financeira, o lucro real já é conhecido e o arbitramento torna-se dispensável, mas se adotado deve ser utilizado um percentual compatível com esse;

inexiste a receita atribuída no arbitramento, pois a atividade de factoring, por sua própria natureza, jamais poderia gerar uma receita bruta no estratosférico montante arbitrado pelo autuante. Se o valor do faturamento para fins de apuração do PIS e COFINS corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido, não pode tal valor corresponder à totalidade dos depósitos bancários. A rentabilidade média de uma factoring está entre 3,4% e 4,5%, percentual que pode variar, como é o caso da interessada que está sediada na região cacaueteira onde há crise na lavoura, tornando sua atividade de alto risco, dada a possibilidade de inadimplência, anexando parecer de consultor na área de factoring e documentos comprobatórios da alegada rentabilidade;

para comprovar a real receita da atividade junta aos autos duas planilhas comparativas: uma relativa a operações na conta corrente nº 49.304-5, devidamente escriturada e outra relativa à conta nº 50.301-1, não escriturada, podendo-se observar que a rentabilidade desta última apresenta uma receita bruta compatível com os mesmos percentuais obtidos nas operações realizadas na primeira. Dessa forma, não se pode admitir o arbitramento tributando cem por cento dos valores movimentados; ademais porque sequer foi considerada a inadimplência elevada, conforme relação de títulos inadimplidos que anexa, que devem ser considerados como despesas na apuração do lucro;

houve injustiça no arbitramento imposto à autuada, pois este é medida extrema, só devendo ser utilizada como último recurso, quando a empresa não mantém qualquer espécie de escrituração, mas, no presente caso, o auditor teve acesso a toda a documentação relativa às despesas, com elementos de sobra para constatar as operações efetuadas;

sendo o arbitramento uma modalidade de lançamento presuntivo, é imprescindível que o Fisco demonstre a existência de acréscimo patrimonial, já que cabe ao Fisco provar a irregularidade no comportamento do contribuinte, pois devido ao princípio da legalidade, o crédito tributário só pode ser constituído se houver ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, trazendo lições de



doutrinadores e julgados. As presunções são importantes como indícios e devem provocar o início da atuação do Fisco na busca da prova, mas presunção de renda não é renda;

a adoção do arbitramento deve estar contida na escolha de elementos de quantificação que sejam mais favoráveis ao contribuinte e, não, com indícios que resultem em maior gravame, colacionando jurisprudência administrativa e judicial;

demonstrado que o arbitramento conduziu a um valor elevado impossível de ser considerado idôneo para apuração do tributo devido, é indispensável a produção de prova pericial e, para tanto, apresenta os quesitos e o perito;

A impugnante finaliza sua petição requerendo a nulidade do auto de infração em face das preliminares deduzidas ou que seja declarada sua improcedência.

Em petição destinada a impugnar o auto de infração relativo à CSLL, a interessada requer que sejam considerados todos os fundamentos defensivos já expendidos em relação ao auto de infração de IRPJ.

A Delegacia de Julgamento deu provimento parcial ao recurso para acolher a decadência do IRPJ em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999. Em relação à parcela exonerada, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício a este Colegiado.

Quanto à exigência mantida, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes ratificando em essência as razões da peça impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

RECURSO DE OFÍCIO:

A matéria tratada no recurso de ofício envolve exclusivamente a decadência. Entende a decisão recorrida que o prazo decadencial do imposto de renda é sempre regido pelo art. 173 do CTN. No presente caso, mesmo que se adotasse o entendimento de que aos tributos lançados por homologação aplicar-se-ia o prazo estabelecido no § 4º do art. 150 do CTN, a ocorrência de fraude caracterizaria situação ensejadora da submissão àquele dispositivo.

Conforme pode ser constatado na análise do recurso voluntário abaixo, embora discorde das razões da decisão recorrida quanto à contagem do prazo decadencial, entendo que ao caso efetivamente deve ser aplicada regra do inciso I do art. 173, do CTN, levando o termo inicial da caducidade ao primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser efetuado.

Sob essa regra, entendeu a decisão recorrida como atingidos pela decadência os fatos geradores do IRPJ ocorridos no ano-calendário de 1999. No item 3 deste voto referente ao recurso voluntário, mesmo com a aplicação da mesma regra, a avaliação da decadência implicou em considerar caducos alguns períodos além daqueles mencionados no voto condutor do Acórdão recorrido.

Ainda que não tenha abarcado todos os fatos geradores atingidos pelo prazo fatal, a decisão recorrida não pode ser desprezada tendo em vista que ocorreu efetivamente a decadência para os períodos nela mencionados.

Quanto aos demais, a análise do recurso voluntário suprirá a falta.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

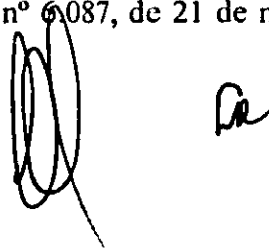
RECURSO VOLUNTÁRIO:

1) Preliminares de nulidade:

Em caráter de preliminar, a recorrente argúi a nulidade do procedimento por irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Em síntese, defende a ocorrência de falhas na prorrogação do MPF que teriam implicado em sua extinção e, por conseguinte, na execução do procedimento fiscal sem amparo nesse documento.

Afirma também que o MPF autorizou procedimento de fiscalização para os anos de 1999 a 2003, e não poderia ser utilizado para formalização de exigência em relação ao ano de 2004.

O MPF foi instituído originariamente pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, e está agora regulado pela Portaria SRF nº 6087, de 21 de novembro de 2005.



A natureza da relação fisco-contribuinte envolve circunstâncias relativas ao exercício, pela Administração Tributária, de um direito potestativo que deve ser regrado de forma a evitar qualquer violação aos princípios que norteiam as atividades do Estado.

Sob esse prisma, o MPF transmite ao sujeito passivo a certeza da regularidade e da dimensão do procedimento fiscal a que ora é submetido, em obediência ao princípio da segurança jurídica. As informações contidas em seu bojo também fornecem subsídios ao fiscalizado para o exercício do amplo direito de defesa.

Assim, penso que esse documento não pode ter seu alcance restrito apenas como instrumento de controle interno, sem embargo dessa relevante função. Tal restrição mostra-se incoerente com a preocupação da autoridade fiscalizadora em cientificar o sujeito passivo do MPF, inclusive com a disponibilização na Internet. Ora, como instrumento de controle interno, bastaria à Administração ter a certeza da emissão do documento nos moldes adequados ao procedimento a que se destina.

Entendo, portanto, que o procedimento fiscal deve ser realizado sob os auspícios de um MPF e em consonância com as determinações nele contidas; caso contrário é passível de nulidade.

Nessa mesma linha manifesta-se MARCOS VINICIUS NEDER¹

..... O fato de esse Mandado ter sido instituído por ato administrativo não exime a Administração de cumpri-lo, afinal a Fazenda pode se autolimitar de modo a garantir maior transparência no exercício da função pública. Seria, no mínimo, imoral a Administração emitir um ato em que se compromete a realizar determinado agir em benefício do administrado e depois unilateralmente descumprir o que fora prometido.

Assim, irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento.....

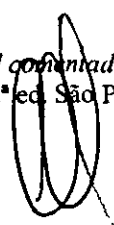
Por outro lado, não se pode olvidar que, na acepção literal do termo, “mandado” é “ordem”, dirigida ao responsável pelo procedimento. Assim, em relação ao MPF a nulidade da ação só é caracterizada pela realização da fiscalização sem a emissão desse documento ou, ainda que emitido, em desacordo com a natureza do procedimento a ser realizado.

Sob essa ótica, discordo da recorrente no que se refere a irregularidades na prorrogação do MPF. Entendo que o início da vigência desse documento e de suas prorrogações ocorre com a emissão e não com a ciência formal do sujeito passivo. Não se justificaria tal vinculação até porque a disponibilização das informações na Internet permite ao fiscalizado, desde o momento da emissão, o acesso imediato aos dados do MPF.

A Portaria SRF nº 6.087/2005 deixa claro que a prorrogação ocorre por intermédio do registro eletrônico pela autoridade competente e a disponibilização da informação na rede:

Art. 13. (.....)

¹ NEDER, Marcos Vinícius. *Processo administrativo fiscal federal comentado: Decreto nº 70.235/72 e lei nº 9.784/99*. Marcos Vinícius Neder, Maria Teresa Martinez López. 2ª ed. São Paulo: Dialética. 2004.p. 111.



§ 1.º A prorrogação de que trata o caput far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7.º, inciso VIII.

Em consulta à Internet com utilização do código de procedimento fiscal, obtém-se o histórico do MPF que serviu de base ao procedimento em tela. No quadro “validade de prorrogação dos MPF’s”, verifica-se que todas as prorrogações foram formalizadas tempestivamente, abrangendo inteiramente o procedimento fiscal. Essa informação sempre esteve, e continua, disponibilizada ao sujeito passivo e por esse motivo considero improcedente a argumentação da interessada.

No que se refere à constituição do crédito tributário relativamente a período diverso do fixado no MPF, o histórico informa a ampliação de períodos de apuração no MPF Complementar nº 04. Também aqui não vislumbro irregularidade e considero que ação fiscal está perfeita e totalmente amparada no MPF que lhe deu origem.

As alegações referentes à necessidade de perícia e utilização de informações bancárias serão analisadas dentro das questões de mérito.

2) Multa de ofício qualificada;

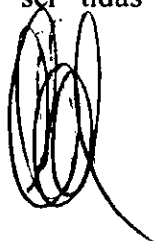
Em relação à multa de ofício aplicada no percentual exasperado, a decisão recorrida destacou que a autuada não apresentou defesa quanto a esse item. Na peça recursal, a interessada ataca essa conclusão afirmando que a contestação do arbitramento implica na defesa contra a multa que lhe é prevista no caso de sua aplicação. Afirma que, refutando-se o principal refuta-se, por igual, o que lhe é dependente.

A aplicação da multa de ofício em conjunto com o tributo tem incidência originada na inobservância da norma jurídica o que importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente. Sob esse aspecto, seria plausível o argumento do sujeito passivo no sentido de que a defesa contra o arbitramento implicaria na contestação da multa, pois nesse caso o acessório efetivamente segue o principal.

Entretanto, o que está em discussão não é apenas a exigência ou não da multa, mas sim a aplicação do percentual de 150% como decorrente de conduta fraudulenta. A multa de ofício no percentual convencional de 75% é sempre devida em procedimentos dessa natureza. A exasperação desse percentual envolve circunstâncias que devem ser analisadas caso a caso.

Em outras palavras, como regra geral no caso de exigência mantida, a multa de ofício aplicada no percentual de 75%, sendo acessório, acompanhará necessariamente o principal, mas se o percentual for 150% pela ocorrência da fraude, esse incremento pode ou não ser mantido dependendo da visão do julgador quanto aos motivos que a autoridade lançadora entendeu para a caracterização da fraude.

A decisão pela ocorrência do dolo envolve um procedimento de valoração da conduta absolutamente distinto da simples aplicação da multa convencional sancionatória do descumprimento da norma tributária. Nessa ótica a exasperação carece de argumentos de defesa específicos, na ausência dos quais devem ser tidas como não contestadas as circunstâncias que motivaram a qualificação.



Destarte, pela ausência de razões de defesa em relação à qualificação da multa, sou pela manutenção da punição nos moldes aplicados no lançamento.

3) Decadência:

Quanto à decadência, pauto minha linha de raciocínio no sentido de que esse prazo foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (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;

(.....) (grifo acrescido)

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

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 (grifo acrescido)

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPJ.. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.

Entretanto, o próprio texto do § 4º estabelece duas situações que excepcionariam o prazo ali previsto. Numa delas quando a lei fixar prazo distinto para homologação. Noutra, se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No primeiro caso, sem embargo da discussão em relação à natureza da lei a que alude o dispositivo, não haveria dúvida quanto ao prazo decadencial aplicável. Porém, nas situações de dolo, fraude ou simulação, inexistente disposição literal normativa tratando daquele prazo. Não se pode conceber que esse fato implique na ausência de prazo decadencial para os casos em tela. Haveria uma perpetuação da relação jurídico-tributária absolutamente hostil ao princípio da segurança jurídica.

Sob esse prisma, o entendimento mais lógico para essa hipótese retorna ao prazo originalmente tido como geral, previsto no art. 173, inciso I, do CTN. Nessa linha caminhou a jurisprudência deste colegiado:



PRAZO DECADENCIAL - FRAUDE. DOLO - CONLUIO - SIMULAÇÃO - O Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo, simulação ou conluio, deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica (3ª Câmara do Primeiro CC - Acórdão 103-20.512)

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - CASO DE DOLO OU FRAUDE - Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se à regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (1ª Câmara do Primeiro CC - Acórdão 101-94.668)

Em resumo, a contagem do prazo decadencial é influenciada pela ocorrência ou não das hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Caracterizada a fraude, aplica-se o art. 173, inciso I, do CTN devendo, em caso contrário, ser utilizada a contagem estabelecida no art. 150, § 4º daquele diploma legal.

Definida a incidência da multa qualificada no item anterior a decadência para o IRPJ será determinada com aplicação do art. 173, inciso I, do CTN. A questão já foi analisada pela decisão recorrida que decidiu pela caducidade do lançamento em relação aos fatos geradores no ano-calendário de 1999.

Entretanto, conforme mencionado na análise do recurso de ofício, não concordo integralmente nessa matéria com as conclusões daquela autoridade. Sendo trimestral a apuração do resultado, o 1º, 2º e 3º trimestres de 1999 têm termo inicial de decadência em 01/01/2000 e termo final em 01/01/2005. Com ciência da autuação em data posterior (08/02/2006), ocorreu a caducidade para esses períodos. O 4º trimestre de 1999 e o 1º, 2º e 3º trimestres de 2000 têm termo inicial em 01/01/2001 e termo final de decadência em 01/01/2006, também em data anterior à ciência.

Dessa forma, além dos períodos considerados abrangidos pela decadência na decisão recorrida (ano-calendário de 1999), a caducidade deve abranger os três primeiros trimestres de 2000.

No que se refere às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional. O já mencionado § 4º do mencionado artigo autoriza que a lei estabeleça prazo diverso dos cinco anos ali determinados.

Foi assim que a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:



I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."
(grifo nosso)

A mencionada lei determina expressamente quais as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no lucro e no faturamento:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

(.....).

O Decreto-Lei nº 1.940/82 regulamenta o Finsocial. Posteriormente, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 criou a Cofins e determinou que essa contribuição seria cobrada em substituição àquela. Assim dispõe o art. 9º da LC:

Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída. (grifo nosso).

Vê-se, portanto, que sob a ótica da Lei 8.212/91 a contribuição para a Seguridade Social calculada sobre o faturamento é o Finsocial, posteriormente substituído pela Cofins e a contribuição calculada sobre o lucro é a CSLL. Não há menção ao PIS.

É certo que o CTN concedeu à lei ordinária a possibilidade de estabelecer prazo decadencial diferente daquele originariamente previsto no § 4º do art. 150 daquele diploma legal. No entanto, não se pode perder de vista que se trata de uma excepcionalidade.

Sob essa ótica, constatando-se que a Lei nº 8.212/91 em nenhum de seus dispositivos trata do PIS, considerar-se que o prazo decadencial previsto no art. 45 daquela norma aplicar-se-ia a essa contribuição seria um abuso interpretativo à concessão feita pelo CTN.

O tema do prazo decadencial tem grande importância na relação fisco-contribuinte, inclusive pelo impacto no princípio da segurança jurídica. Sendo assim, o tratamento da matéria é prerrogativa da norma positivada. Não havendo disposição expressa no texto legal, não se pode definir o prazo decadencial com base em interpretação do alcance da lei.



Entendo, destarte, que ao prazo decadencial do PIS deve ser aplicada a regra geral quinquenal estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN, com exceção das situações em que esteja tipificada a conduta fraudulenta. Nessa última hipótese, conforme já exposto, deve ser utilizada a regra do inciso I do art. 173 do CTN.

Na mesma linha do prazo decadencial definido para o IRPJ, foi atingida pela caducidade a exigência do PIS em relação aos fatos geradores até 30/11/2000 inclusive, pois são aqueles com termo inicial até 01/01/2001.

Por outro lado, a Cofins e a CSLL estão elencadas entre as contribuições submetidas às regras da Lei nº 8.212/91, incluindo aí o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal. Tendo em vista que não cabe à autoridade administrativa avaliar questionamentos referentes à constitucionalidade ou ilegalidade de norma legal plenamente inserida no ordenamento jurídico pátrio, a essas contribuições deve se aplicado o prazo decenal. Dessa forma, para essas contribuições não ocorreu a decadência em nenhum período.

4) Quebra de sigilo bancário sem autorização judicial:

O fornecimento de informações bancárias pelas instituições financeiras à autoridade fiscalizadora não constitui quebra de sigilo, nos termos do inciso III, do § 3º, do artigo 1º da Lei Complementar nº 105/01, observadas as disposições do artigo 6º dessa mesma norma. Com previsão expressa, não há ilegalidade na obtenção dessas informações:

Art. 1ª As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(.....)

§ 3ª Não constitui violação do dever de sigilo:

(.....)

III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996:

(.....) (grifo acrescido)

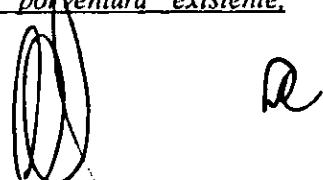
Por sua vez, a Lei nº 10.174/01 deu nova redação ao art. 11 da Lei nº 9.311/96 de forma a permitir que as informações bancárias fossem utilizadas na constituição de crédito tributário relativo a outros tributos administrados pela Receita Federal, além da CPMF:

Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 11.....

....."

"§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente.



observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores." (NR)

(grifo acrescido)

5) Aplicação retroativa da norma:

Quanto à aplicação desses dispositivos a fatos geradores anteriores à sua edição, o STJ já consolidou entendimento nesse sentido, sob o argumento de que a matéria tem natureza procedimental aplicando-se ao caso o § 1º do artigo 144 do CTN:

DIREITO TRIBUTÁRIO. SIGILO BANCÁRIO. LC 105/2001 E LEI 10.174/2001.

USO DE DADOS DE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS PELAS AUTORIDADES

FAZENDÁRIAS. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. APLICAÇÃO IMEDIATA.

PRECEDENTES.

1. A Lei 9.311/1996 ampliou as hipóteses de prestação de informações bancárias (até então restritas - art. 38 da Lei 4.595/64; art. 197, II, do CTN; art. 8º da Lei 8.021/1990), permitindo sua utilização pelo Fisco para fins de tributação, fiscalização e arrecadação da CPMF (art. 11), bem como para instauração de procedimentos fiscalizatórios relativos a qualquer outro tributo (art. 11, § 3º com a redação da Lei 10.174/01).

2. Também a Lei Complementar 105/2001, ao estabelecer normas gerais sobre o dever de sigilo bancário, permitiu, sob certas condições, o acesso e utilização, pelas autoridades da administração tributária, a documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras" (arts. 5º e 6º).

3. Está assentado na jurisprudência do STJ que "a exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência" e que "inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal" (REsp 685.708/ES, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 20/06/2005. No mesmo sentido: REsp 628.116/PR, 2ª Turma, Min Castro Meira, DJ de 03/10/2005; AgRg no REsp 669.157/PE, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 01/07/2005; REsp 691.601/SC, 2ª Turma,



Min. Eliana Calmon, DJ de 21/11/2005).

4. Recurso especial provido.

(Acórdão proferido no Resp 597431/SC, julgado em 15/12-05, Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ em 13/02/06).

Do exposto, resta claro não haver irregularidade na utilização das informações bancárias como suporte no procedimento fiscal.

6) Arbitramento com base em extratos bancários:

O mencionado art. 42 da Lei nº 9.430/96, estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em conta de depósito em relação aos quais o titular, devidamente intimado, não comprovar a origem dos recursos, caracterizam omissão de receita. Perfeitamente caracterizado, portanto, a natureza tributária dos valores movimentados em conta-corrente, quando não justificados.

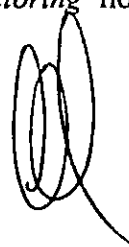
7) Lucro Arbitrado – base de cálculo e desclassificação parcial da escrita:

Nos procedimentos de fiscalização que envolvem a análise da movimentação financeira das empresas de fomento mercantil, é sempre objeto de discussão a perfeita identificação da receita inerente aos depósitos bancários. A controvérsia tem origem na especificidade operacional dessas pessoas jurídicas cuja principal atividade, em resumo, consiste na aquisição de títulos com deságio os quais, quando liquidados por seu valor de face, proporcionam o auferimento de receita identificada justamente pelo deságio.

A linha argumentativa da recorrente vai justamente nesse sentido. Ao considerar como receita omitida a totalidade dos depósitos efetuados, a Fiscalização teria desconsiderado a situação atípica das operações realizadas pela autuada, o que teria causado uma tributação onerosa sobre os valores de face dos títulos que jamais poderiam corresponder à receita.

Para dirimir a questão convém, em primeiro lugar, deixar claro quais as atividades desenvolvidas pelas empresas de fomento mercantil (*factoring*). Isso porque, ainda que a aquisição de direitos creditórios seja a mais comum, essas pessoas jurídicas realizam outras operações de natureza diversa. No caso da recorrente, o ato constitutivo (fls. 158/160) estabeleceu como objeto social (cláusula 5ª):

- Prestar, em caráter cumulativo e contínuo, serviços de análise e gestão de crédito, de orientação mercadológica, de acompanhamento de contas a receber e a pagar e serviços correlatos que vierem a ser solicitados pela clientela;
- Adquirir créditos (direitos) de empresas clientes resultantes de vendas de seus produtos, mercadorias ou de prestação de serviços;
- Ceder seus direitos a terceiros e;
- Efetuar negócios de *factoring* no comércio internacional de importação e exportação.



As alterações contratuais posteriores, ainda que com algumas adaptações, não modificaram a essência dessas atividades. Consta-se, portanto, que uma empresa de fomento mercantil não exerce, pelo menos em tese, exclusivamente a atividade de compra e venda de créditos, representados por títulos.

Dessa forma, a receita representada pela diferença entre o valor de face e o valor de aquisição do título (deságio ou *spread*) consiste apenas numa parte das receitas auferidas pela empresa. Ao tratar da matéria, para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins, a Secretaria da Receita Federal deixa bem clara essa circunstância no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 31/97:

“O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, nos arts. 28, § 1º, alínea "c.4" e 36, inciso XV, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e pelo art. 58 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I - a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, das empresas de fomento comercial (Factoring) é o valor do faturamento mensal, assim entendido, a receita bruta auferida com a prestação cumulativa e contínua de serviços:

a) de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos;

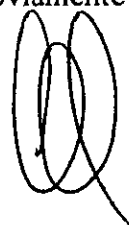
b) de administração de contas a pagar e a receber; e,

c) de aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços;

II - na hipótese da alínea "c" do inciso anterior, o valor da receita a ser computado é o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito adquirido.” (grifos acrescidos)

Vê-se que apenas quando a atividade da empresa constituir-se exclusivamente na aquisição de direitos creditórios ocorre a efetiva diferenciação entre aquela e as demais pessoas jurídicas, hipótese que se constituiria em impeditivo para aplicação da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

No presente caso, a interessada traz em suas razões demonstrativo indicando por amostragem a existência de depósitos nas contas bancárias fiscalizadas que representariam operações de compra de títulos. Em função do exposto acima e também pelo fato dos valores indicados nos demonstrativos representarem apenas uma pequena parcela dos depósitos realizados, caberia em tese uma diligência para que fosse esclarecida a existência de outros depósitos vinculados à atividade de compra de títulos, obviamente com a devida comprovação.



Entretanto, por envolver aspectos referentes à sistemática de apuração do lucro arbitrado, é relevante antes disso analisar a argumentação concernente à suposta desconsideração parcial da escrituração.

As razões do arbitramento envolveram fundamentalmente a imprestabilidade da escrita para identificação da real movimentação financeira. Até aí o posicionamento da Fiscalização é coerente com o fato da auditoria envolver contas bancárias não registradas na contabilidade, mas com significativa movimentação de recursos.

Por outro lado, independentemente das circunstâncias que motivaram a desclassificação da escrita, concordo com a recorrente no sentido de que esse procedimento não pode se dar parcialmente. Não existe imprestabilidade parcial da escrituração.

Se a autoridade fiscal entendeu que apuração do resultado deve ocorrer sob a sistemática do lucro arbitrado, a base de cálculo desse lucro deve abranger todas operações realizadas pela pessoa jurídica.

Apurada omissão de receita, o valor correspondente deve ser adicionado à receita declarada para obtenção daquela base de cálculo. A partir desta, apura-se o imposto do qual devem ser deduzidos eventuais valores pagos na sistemática declarada pela empresa.

Verifica-se que na apuração efetuada o Fisco ignorou os valores declarados. Assim, caracterizou-se um sistema híbrido e sem amparo legal de apuração do imposto de renda, parte com base no lucro real e parte sob as regras do lucro arbitrado.

Por esse motivo, entendo que nos moldes efetuados o lançamento não pode prosperar. Não se trata aqui de engano passível de correção por simples ajuste nos valores autuados. Na verdade, a constituição do crédito tributário ocorreu ao desabrigo das normas tributárias e está maculada em sua integralidade.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Com base nesse entendimento, devem ser desconsideradas por inócuas as razões de julgamento referentes à decadência e à multa de ofício.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007


LEONARDO DE ANDRADE COUTO

