



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

Processo n°	10580.011431/2002-41
Recurso n°	150.186 Voluntário
Matéria	IRPJ E CSLL
Acórdão n°	103- 22.980
Sessão de	25 de abril de 2007
Recorrente	SOCIEDADE ANÔNIMA MOINHO DA BAHIA
Recorrida	2ª turma/DRJ-Salvador/BA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. CSLL.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação, como no caso de CSLL. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

Ementa: MULTA ISOLADA. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. APURAÇÃO ANUAL DO RESULTADO. OPÇÃO NÃO COMPROVADA.

Descabe a imputação da multa de ofício isolada pelo não recolhimento das estimativas, quando não restar

comprovado nos autos que o sujeito passivo exerceu a opção anual para apuração do resultado.

LUCRO ARBITRADO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

É inócua a posterior apresentação de livros e documentos com o intuito de apresentar base de cálculo menor que a apurada pelo fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-la adotado no tempo devido.

LUCRO ARBITRADO. BASE DE CÁLCULO.

Ainda que o sujeito passivo deixe de realizar atividades operacionais, não pode o Fisco unilateralmente ignorar o objeto social da pessoa jurídica para considerar receitas não operacionais como se operacionais fossem. Se a receita bruta é igual a zero, o lucro arbitrado corresponderá ao total das receitas de aluguel, nos termos dos incisos I e II, do art. 27 da Lei nº 9.430/96.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA.

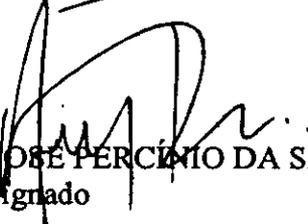
Se o lançamento da contribuição teve como escopo os mesmos fatos que motivaram a exigência do IRPJ, aplica-se àquela o resultado do julgamento deste.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE ANÔNIMA MOINHO DA BAHIA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração e, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo à CSLL (multa isolada) para os fatos geradores até o mês de setembro de 1999, inclusive, vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Relator) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que não a acolheram e, no mérito por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para excluir o arbitramento dos lucros, vencidos os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Márcio Machado Caldeira e

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que negaram provimento e, por unanimidade de votos, excluir a exigência da multa isolada. Os Conselheiros Márcio Machado Caldeira e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes apresentarão declarações de votos. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento.



Relatório

Trata o presente de Autos de Infração para cobrança do IRPJ e da CSLL (fls. 06/33) referente aos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e parte de 2002, nos valores de R\$ 1.063.990,01 e R\$ 344.112,03 respectivamente, incluindo multa de ofício tanto isolada como proporcional e juros de mora. Esses valores foram consolidados em 30/09/2002.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 34/35), no período de janeiro de 1997 a dezembro de 1999 o sujeito passivo optou pela apuração do IRPJ pela sistemática do lucro real anual, com recolhimento das estimativas com base na receita bruta e acréscimos. Entretanto, não apurou nem recolheu as estimativas, o que implicaria na imputação da multa de ofício isolada.

A partir de janeiro/2000 o sujeito passivo locou seu parque fabril e passou a auferir exclusivamente as receitas decorrentes desses alugueis. Essas receitas não foram informadas nas respectivas DIPJ's e nas DCTF's não constam valores de IRPJ e CSLL.

O contribuinte não atendeu às diversas intimações para apresentar o Livro Diário e Razão desse período ou promover a escrituração dos mesmos. Entendeu a Fiscalização pela inexistência de escrituração contábil e decidiu pelo arbitramento do lucro utilizando as receitas de alugueis como base de cálculo.

Devidamente cientificado o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 391/430), acompanhada dos documentos de fls. 431/503, onde sinteticamente:

- Argúi uma preliminar de nulidade pelo fato do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não ter incluído expressamente os anos-calendário de 1998 e 1999. Defende ainda que a inclusão dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002 teria ocorrido após as intimações referentes a esse período e muito próxima à formalização do Auto de Infração;

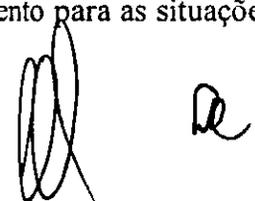
- Sustenta a ocorrência da decadência para os fatos geradores anteriores a outubro de 1997;

- Afirma que a imposição da multa isolada não se justifica pois jamais teria feito a opção pela apuração anual, inclusive porque não recolheu a estimativa de janeiro. Traz aos autos Livros Diários correspondentes aos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999 que demonstrariam a apuração trimestral do lucro;

- Não há motivo para o arbitramento do lucro referente aos anos –calendário de 2000 a 2002, pois a empresa possuía e possui escrituração desse período, tendo inclusive publicado o Balanço em jornais de grande circulação;

- A empresa só tomou conhecimento da fiscalização referente aos anos de 2000 a 2002 juntamente com o Auto de Infração;

- Houve erro na apuração do lucro arbitrado tendo em vista que as receitas de aluguel não correspondem à receita bruta da empresa por não terem natureza operacional. Caberia ao Fisco, se fosse o caso, utilizar os critérios de arbitramento para as situações em que a receita bruta é desconhecida;



- Em relação ao ano-calendário de 2002, não foi obedecida a Instrução Normativa SRF n.º 93/97 que estabelecia, para os casos de lançamento de ofício no decorrer do ano-calendário, fosse observada a forma de apuração da base de cálculo do imposto adotada;

- Os prejuízos fiscais que a empresa apurou em anos anteriores deveriam ter sido compensados com o imposto de renda apurado pelo lucro arbitrado.

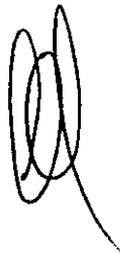
A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão DRJ/SDR n.º 8.976/2005 (fls. 506/536) dando provimento parcial ao pleito para:

- acolher a decadência do IRPJ em relação aos fatos geradores até 30/09/97, inclusive, submetidos à exigência da multa isolada; e
- cancelar a exigência do IRPJ e da CSLL em relação ao ano-calendário de 1997.

Cientificado (fl. 542), o sujeito passivo recorreu a este Colegiado (fls. 553/576) contra a decisão na parte em que lhe foi desfavorável, ratificando as razões da peça impugnatória.

De acordo com o Despacho de fl. 588, forma cumpridos os requisitos para garantia de instância.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Seguindo a ordem apresentada na peça recursal, segue a avaliação das razões de defesa:

1) Preliminar de nulidade – MPF:

Em caráter de preliminar, a recorrente argúi a nulidade do procedimento por irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Em síntese, defende que o MPF estabeleceu o procedimento fiscal apenas para o ano-calendário de 1997, não havendo autorização para a fiscalização relativa aos períodos de 1998 e 1999. Afirma também que a inclusão dos períodos de 2000 a 2002 no MPF só foi informada na data de ciência do Auto de Infração.

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 6.087, 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 NEDER**¹

..... O fato de esse Mandado ter sido instituído por ato administrativo não exige 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

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



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.

Na descrição dos fatos (fls. 09/10), a autoridade lançadora menciona que as irregularidades referentes aos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999 (item 002) e que resultaram na cobrança da multa isolada, envolveram o procedimento de verificações obrigatórias.

Trata-se de uma atividade padrão vinculada às ações fiscais, pela qual se analisa a correspondência entre os valores declarados e os valores apurados na escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos. A obrigatoriedade desse procedimento vem registrada em todo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), independentemente da motivação que gerou a emissão desse documento.

Daí porque não haveria necessidade de alteração no MPF para incluir os anos-calendário de 1998 e 1999. A princípio, o mesmo se aplicaria aos anos-calendário de 2000 e 2001. Tanto é assim que o Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 07) solicita documentos referentes ao período entre janeiro de 1996 e junho de 2001. Destarte, não há irregularidade na emissão das intimações envolvendo o período de 2000 a 2002 (fls. 83/85).

No entanto, pelo reiterado desatendimento a essas intimações, a Fiscalização entendeu que a natureza das irregularidades daí decorrentes envolveria o procedimento fiscal em si, não se aplicando aqui o conceito de verificação obrigatória. Nesse caso, na ausência de previsão expressa para esses períodos, o MPF deveria ser alterado para incluí-los.

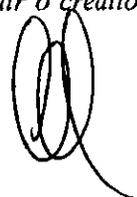
Tratando-se de situações distintas, cai por terra a argumentação de que a necessidade de MPF complementar para inclusão dos anos-calendário de 2000 a 2002 aplicar-se-ia também aos anos de 1998 e 1999. No que se refere à data de alteração, também são improcedentes as razões de defesa. O sujeito passivo foi intimado diversas vezes para apresentar os Livros referentes ao período de 2000 a 2002 e não atendeu às solicitações sendo que, no Termo de Intimação Fiscal nº 006 (fl. 85) com ciência em 16/09/2002, prazo razoável antes da autuação, consta expressamente a informação de que o não atendimento implicaria no arbitramento do lucro. Não há como alegar desconhecimento ou exigüidade de prazo.

Do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

2) Decadência da CSLL:

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)

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;

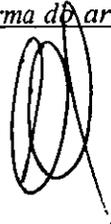
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.”
(grifo nosso)

A mencionada lei determina expressamente qual a contribuição social, a cargo da empresa, que tem base no lucro:

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:

(.....)

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.



(.....) (grifos acrescentados)

Vê-se que a CSLL está elencada 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, não há que se falar em decadência para a exigência referente a essa contribuição.

3) Imputação da multa de ofício isolada:

Nesse item a autoridade fiscalizadora justifica a formalização da exigência no Termo de Verificação Fiscal (fls. 34/35) afirmando que, conforme observado nas Declarações de Rendimentos ou DIPJ's referentes aos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, o sujeito passivo teria optado pela apuração anual do IRPJ e recolhimento mensal das estimativas com base na receita bruta e acréscimos.

Sustenta também aquela autoridade que a análise das Declarações revelou que o contribuinte não apurou ou recolheu as estimativas do IRPJ e da CSLL. Assim caberia a imputação da multa de ofício isolada.

Vê-se, portanto, que a análise da Fiscalização teve como base exclusivamente as Declarações. Sob esse prisma, as conclusões da autoridade lançadora seriam absolutamente lógicas, até porque efetivamente aqueles documentos indicam a opção anual para apuração do resultado.

Por outro lado, considerando que em nenhum momento o Fisco colocou em dúvida a regularidade da escrituração referente a esses anos (1997 a 1999), penso que caberia uma verificação de compatibilidade das Declarações com a escrita. Aliás, ao tratar do MPF o assunto foi abordado na menção às verificações obrigatórias, que abrangeriam esse procedimento.

Reclama a interessada que não exerceu a opção anual inclusive porque, nos termos do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.430/96, não efetuou o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro, procedimento este caracterizador da opção.

Ora, nos estritos termos da norma está correto o sujeito passivo. Na inexistência do pagamento, deve-se entender que a apuração do imposto pela pessoa jurídica seguirá a regra geral trimestral. Por falta de previsão legal em contrário, o fato de a DIPJ indicar a opção anual não poderia isoladamente desqualificar a regra geral. Até porque a Declaração poderia estar errada.

Daí a necessidade do exame da escrituração. Se esta comprovadamente indicar a apuração anual, deve-se considerar que o não pagamento da estimativa do mês de janeiro representa mora e não ausência de opção anual.

Acompanhando a peça impugnatória, a autuada trouxe aos autos o que seriam os Livros Diário e Diário Auxiliar referentes aos anos de 1997, 1998 e 1999; que comprovariam a escrituração trimestral. De fato, o Livro Diário contém balancetes trimestrais e o Diário Auxiliar apresenta balancetes mensais e anuais.



No entendimento da decisão recorrida, os balancetes trimestrais não se confundiriam com os balanços trimestrais exigidos para a tributação com base no Lucro Real trimestral nem supririam a inexistência destes. Além do mais, a autuada não apresentou o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) com as demonstrações referentes aos períodos de apuração trimestral.

Não acompanho a decisão recorrida nesse ponto. A meu ver, a análise da regularidade da escrita tem natureza dicotômica: ou a escrituração está de acordo com as normas para efeito de apuração do resultado ou não está. Em outras palavras, se os balancetes trimestrais apresentados não são suficientes para a caracterização e apuração do Lucro Real Trimestral, inclusive pela ausência do LALUR, o mesmo ocorre com os balancetes mensais para efeitos de apuração anual, até porque elaborados na mesma sistemática.

Se para o Acórdão recorrido a escrituração não está de acordo com as regras para a apuração do resultado, caberia o arbitramento do lucro tributável e não a tributação das estimativas não recolhidas, como se estivesse caracterizada a opção anual de apuração. Sob essa égide, o lançamento não poderia prosperar.

Convém lembrar que a Fiscalização não questionou a escrituração no período em tela até porque não a examinou, tendo em vista que no indicativo do relatório fiscal a suposta irregularidade foi apurada simplesmente pelo exame das Declarações.

Assim, se os registros não foram considerados imprestáveis, não há como desprezar os balancetes trimestrais, indicativos de apuração do resultado pela regra geral. A existência desses balancetes concede ao sujeito passivo pelo menos o benefício da dúvida em relação à sistemática de apuração do resultado.

Essa dúvida é dirimida favoravelmente à recorrente lembrando que, conforme já exposto, sob o texto legal a opção de apuração anual manifesta-se pelo pagamento da estimativa de janeiro. Esse pagamento não ocorreu.

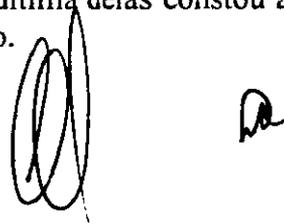
Pelo exposto, parece-me que sob qualquer aspecto a exigência é descabida, motivo pelo qual voto por dar provimento ao recurso neste item.

4) Arbitramento nos anos de 2000 e 2001 e compensação de prejuízos:

A questão da validade das intimações pela suposta ausência de MPF já foi dirimida na análise da preliminar de nulidade.

Insiste a recorrente em afirmar que não se justificaria o arbitramento porque a escrita contábil existia e teria sido apresentada à Fiscalização. O argumento do sujeito passivo é surpreendente e até contraditório em relação ao conteúdo dos autos.

No que se refere à entrega da documentação contábil aos agentes do Fisco, foram expedidas três intimações solicitando os Livros da escrituração referente aos anos-calendário de 2000 a 2002 (parcial) e determinando, na inexistência deles, que fossem escriturados. Nenhuma foi atendida, sendo que no bojo da última delas constou a advertência de que o não atendimento implicaria no arbitramento do lucro.



Não foram disponibilizados à autoridade fiscalizadora os elementos necessários à verificação da situação fiscal do sujeito passivo no período em discussão. Cabível assim o arbitramento do lucro.

Até mesmo a existência da escrituração à época do procedimento é afirmativa não comprovada. Ao contrário do alegado, entendo que a data de registro dos livros na Junta Comercial é fato relevante. É sintomático que essa formalidade tenha ocorrido depois da lavratura do Auto de Infração.

De qualquer modo, prevalece a circunstância da inutilidade de apresentação dos livros após a apuração fiscal. O procedimento fiscal não pode ser invalidado pela apresentação da escrituração após o lançamento, o qual não existe na forma condicional.

Conforme entendimento majoritário deste Colegiado, é inócua a posterior apresentação de livros e documentos com o intuito de mostrar base de cálculo diferente daquela apurada pelo fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-la adotada no tempo devido.

Na mesma linha, não pode agora o sujeito passivo requerer a compensação de prejuízos que é sistemática exclusiva das empresas tributadas pelo lucro real.

5) Base de cálculo do arbitramento:

Nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002 o sujeito passivo não exerceu atividade operacional. Formalizou contrato de locação pelo qual alugou suas instalações e passou a auferir exclusivamente as receitas daí decorrentes.

Para efeito de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado, a autoridade lançadora considerou a receita de aluguel como receita bruta, aplicando sobre ela o percentual previsto na norma para locação de bens imóveis.

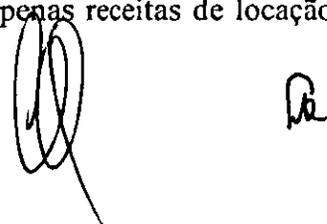
Ao que parece, entende a Fiscalização que se a pessoa jurídica passou a exercer com exclusividade a atividade de locação de imóveis, o objeto social da empresa constante de seus registros teria que ser desprezado, devendo ser considerado como tal aquele relacionado à atividade efetivamente exercida.

Não há dúvida de que a receita de locação deveria ser computada para efeito de apuração do resultado do período a que se referir, seja na sistemática do lucro real ou arbitrado. Entretanto, não posso concordar com a interpretação do Fisco ao considerar a receita de locação como receita bruta..

O conceito de receita bruta tem matriz legal no art. 12 do Decreto Lei n.º 1.598/77:

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Trata-se de conceito envolvendo a atividade operacional da empresa. Não há como entendê-lo de forma diversa com base em interpretação de uma situação específica. Assim, o fato da interessada circunstancialmente auferir apenas receitas de locação não pode



dar azo a desconsiderar unilateralmente o objeto social da empresa para entender essas receitas como operacionais.

No presente caso, o sujeito passivo deixou de exercer atividades operacionais no período em tela. Nesse ponto, discordo da recorrente quando afirma que a receita bruta é desconhecida. Ora, se a empresa comprovadamente não exerce atividade operacional a receita bruta é conhecida e igual a zero. Desconhecido, a meu ver, seria aquilo que não se pode aferir.

A apuração do lucro arbitrado está definida no art. 27 da Lei nº 9.430/96:

Art.27.O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I-o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II-os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

(.....)

Aqui, o valor indicado no inciso I seria igual a zero. As receitas dos alugueis estariam enquadradas no inciso II. Assim, o lucro arbitrado corresponderia ao valor dessas receitas (zero + receita de aluguel).

Lembrando que o lucro arbitrado apurado pelo Fisco resultou da aplicação de uma alíquota (38,40 %) sobre as receitas de aluguel, está claro que no cálculo supra citado o lucro arbitrado é muito maior, pois corresponde ao total daquelas receitas.

Ainda que a sistemática adotada pela Fiscalização tenha sido mais favorável ao sujeito passivo, não se pode olvidar que o procedimento fiscal está incorreto, tanto pela interpretação equivocada da situação fática como pela base tributável em dissonância com a norma.

Destarte, não há como manter a exigência nos moldes efetuados, motivo pelo qual voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007

Leonardo de Andrade Couto
LEONARDO DE ANDRADE COUTO



Voto Vencedor

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator designado. ✓

Em que pese o respeitável entendimento exposto pelo i. relator quanto à decadência da CSLL, invoco a consolidada jurisprudência desta Câmara e da CSRF - Câmara Superior de Recursos Fiscais para apresentar a minha discordância do seu voto.

Sobre o tema, decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo a tributos e contribuições sociais submetidas ao regime de lançamento por homologação, como no caso destes autos, esta Câmara acolhe o entendimento, apoiado em ampla e conhecida jurisprudência, de que tal direito do fisco é regulado pelo comando do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, independentemente da apresentação de declarações ou da realização de pagamentos. Apenas se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do Código. Os seguintes acórdãos bem refletem o entendimento do colegiado:

“DECADÊNCIA. IRPJ, CSLL, COFINS E FINSOCIAL. Até o ano-base 1991, o IRPJ e a CSLL se enquadravam na modalidade de lançamento por declaração, sendo regidos pela norma de decadência do art. 173, I, do CTN. Com o advento da Lei 8.383/91, passaram a ser classificados na modalidade de lançamento por homologação, sujeitando-se à norma de decadência do art. 150, § 4º, do Código. Finsocial/faturamento e Cofins são igualmente submetidas à disciplina do lançamento por homologação. (Ac. nº 103-22.631/2006)

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem. (Ac. nº 103-22.666/2006)”

Na mesma linha caminha a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos

Fiscais:



“CSLL. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. 1) A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que tem a natureza de tributo, antes do advento da Lei nº 8.383, de 30/12/91, a exemplo do Imposto de Renda, estava sujeita a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade seria antecipado para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (CTN., art. 173 e seu par. ún., c/c o art. 711 e §§ do RIR/80. A partir do ano-calendário de 1992, exercício de 1993, por força das inovações da referida lei, o contribuinte passou a ter a obrigação de pagar o imposto e a contribuição, independentemente de qualquer ação da autoridade administrativa, cabendo-lhe então verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular e, por fim, pagar o montante do tributo devido, se desse procedimento houvesse tributo a ser pago. E isso porque ao cabo dessa apuração o resultado poderia ser deficitário, nulo ou superavitário (CTN., art. 150). 2) CSLL – As contribuições de seguridade social, dada sua natureza tributária, estão sujeitas ao prazo decadencial estabelecido no Código Tributário Nacional, lei complementar competente para, nos termos do artigo 146, III, "b", da Constituição Federal, dispor sobre a decadência tributária. 3) Tendo sido o lançamento de ofício efetuado, em 05/04/2001, após a fluência do prazo de cinco anos contados da data do fato gerador referente ao ano-calendário de 1995, ocorrido em 31/12/1995, operou-se a caducidade do direito de a Fazenda Nacional lançar a contribuição. (Ac. CSRF/01-05.137/2004)

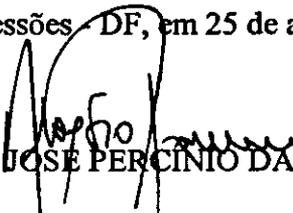
CSLL. LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN, COM RESPALDO NO ARTIGO 146, III, 'b', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável à hipótese dos autos o artigo 45, da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido assegura a aplicação do § 4º, do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, inciso III, 'b', da Constituição Federal. (Ac. CSRF/01-04.988/2004)

CSLL - DECADÊNCIA - ART. 45 DA LEI Nº 8212/91 - INAPLICABILIDADE - Por força do Art. 146, III, b, da Constituição Federal e considerando a natureza tributária das contribuições, a decadência para lançamento de CSL deve ser apurada conforme o estabelecido no Art. 150, § 4o, do CTN, com a contagem do prazo de 5 (cinco) anos a partir do fato gerador. (Ac. CSRF/01-05.479/2006)”



Assim, considerando que a ciência do lançamento ao sujeito passivo se deu em 24/10/2002 (fls. 21), deve-se reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores até setembro de 1997 (inclusive).

Sala das Sessões - DF, em 25 de abril de 2007


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA



Declaração de Voto

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

A descrição fática do auto de infração foi clara e cristalina acerca da omissão de “receitas de aluguéis”.

De tal fato, o sujeito passivo teve toda a oportunidade para se defender; tanto que realmente o fez.

Não houve qualquer dúvida, por parte de qualquer dos Senhores Conselheiros, sobre a sua ocorrência.

A única controvérsia dizia respeito à natureza da referida receita. Conforme a atividade da empresa, poderia ser qualificada como operacional ou não operacional.

No primeiro caso, que foi o adotado pela fiscalização, a tributação é menor, pois sobre as receitas operacionais deve-se aplicar um percentual para a determinação do lucro arbitrado.

No segundo, não adotado na autuação, mas considerado como o correto pelo Senhor Conselheiro Relator, a tributação seria maior, uma vez que incidiria sobre todo o valor.

A despeito de a fiscalização ter adotado o procedimento mais favorável ao sujeito passivo, a posição vencedora afastou na íntegra a autuação sob o fundamento de equívoco na interpretação da situação fática e, conseqüentemente, apuração incorreta da base tributável por “dissonância com a norma”.

Apesar de também discordar da posição vencedora acerca da qualificação da receita em não operacional, não é sobre esse ponto que pretendo discorrer.

Em verdade, ainda que considerasse a qualificação “não operacional” como a correta, a circunstância de o lançamento ter sido realizado com base na qualificação “operacional” não dá causa à sua improcedência.

Não são todos e quaisquer vícios – formais ou materiais –, no procedimento fiscal, que dão causa à sua improcedência ou nulidade. Para tal devem ser essenciais.

Vejamos alguns exemplos.

Apesar de o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 estabelecer que:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:
(...)”



II - o local, a data e a hora da lavratura”;

A Súmula 1º CC nº 7 fixou o entendimento de que:

“Súmula 1ºCC nº 7: A ausência da indicação da data e da hora de lavratura do auto de infração não invalida o lançamento de ofício quando suprida pela data da ciência”.

O mesmo artigo, no inciso IV, determina que o auto de infração deve conter obrigatoriamente “a disposição legal infringida”.

No entanto, a jurisprudência pacífica deste Colegiado não afasta a autuação por qualquer erro, omissão ou falha nesse requisito. Vejamos acórdão exemplificativo:

Número do Recurso: 134153
Câmara: OITAVA CÂMARA
Número do Processo: 10830.005718/2001-62
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
Recorrente: FRESENIUS MEDICAL CARE LTDA.
Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Data da Sessão: 05/12/2003 01:00:00
Relator: Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto
Decisão: Acórdão 108-07651
Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a base tributável para R\$
Ementa: NULIDADE - ENQUADRAMENTO LEGAL - Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência de enquadramento legal, quando os elementos contidos em termo, expressamente referido como parte integrante e indissociável da peça acusatória, e utilizado pela própria Impugnante em sua defesa, supre suficientemente falha porventura ocorrida. Se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade, o enquadramento legal da exigência, ainda que incompleto, não enseja a decretação de sua nulidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento.

Pois bem, é o mesmo artigo 10, em seu inciso III, que estabelece a obrigatoriedade da descrição fática.

Seria então suficiente um “suposto” erro na interpretação da situação fática capaz de afastar a autuação?

Qual teria sido o critério empregado para não se considerar com tanto rigor certos requisitos, mas aqui se levar a “ferro e fogo” a questão da “interpretação fática”?

Poderia-se afirmar que alguns requisitos são de natureza formal e, assim, desde que por outros meios se atinjam os fins objetivados pela norma, os vícios não corromperiam o ato jurídico do lançamento.

Já outros, como a descrição fática, seriam de conteúdo. Os vícios, neste caso, maculariam a própria substância do ato e, assim, deveriam sempre ensejar a improcedência do ato.

Não penso dessa forma!

A substância do lançamento é a concretização de todos os aspectos elementares da norma de incidência estampada na forma geral e abstrata, própria do plano das disposições legais.

Tais aspectos são: (i) o material, o (ii) espacial, o (iii) temporal – os quais compõe a denominada hipótese de incidência – o (iv) pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o (v) quantitativo constituído pela base de cálculo e alíquota.

Para exemplificar, se a lei estabelece o aspecto material como “auferir renda”, no auto de infração deve estar estabelecido algo como a “obtenção de lucros”; se a base de cálculo prevista em lei é o “valor da renda”, no auto de infração, deve constar o valor concretamente, tal como R\$ 100.000,00; se nas disposições legais consta que o imposto é anual; no auto de infração deve-se estabelecer precisamente o ano ao qual se refere (2002, 2003, 2004, etc); e, assim, sucessivamente.

Enfim, cada um dos aspectos elementares caracterizadores da norma geral e abstrata de incidência tributária prevista em lei deve estar concretizado no ato administrativo formalizador da exigência tributária.

Isso é o que garante a precisa subsunção, promovida pela autoridade, do comportamento do particular à regra de incidência.

Nada obstante, não são todos e quaisquer vícios em relação a tais aspectos que maculam o lançamento. Se assim o fosse, qualquer erro na determinação da base de cálculo ensejaria a desconstituição integral do lançamento.

No entanto, também não é essa a jurisprudência do Conselho; a que predomina considera que a base deve apenas ser ajustada para a correta. Vejamos:

Número do Recurso: 111415
Câmara: TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo: 10480.014914/93-38
Tipo do Recurso: DE OFÍCIO
Matéria: IRPJ
Recorrente: DRJ-RECIFE/PE
Recorrida/Interessado: IRMÃOS NUNES INCORPORADORES E COMÉRCIO
IMOBILIÁRIO LTDA
Data da Sessão: 19/03/1997 00:00:00
Relator: Murilo Rodrigues da Cunha Soares
Decisão: Acórdão 103-18462

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão: NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE RECURSO EX OFÍCIO.
Ementa: RECURSO DE OFÍCIO - ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - Constatado erro na base de cálculo da exigência, cumpre a sua correção nos moldes realizados pelo julgador singular.
Recurso de ofício negado.
(DOU-22/05/97)

Dessarte, o critério adotado para se considerar vícios essenciais, isto é, passíveis de desconstituir a autuação, não diz respeito à sua natureza formal ou material.

O critério tem que ser outro! E é! Tal critério é o respeito ao contraditório e à ampla defesa.

Um auto de infração, em muitas hipóteses, deve ser julgado improcedente, mesmo em montante menor que o correto. O que importa não é saber se é maior ou menor, mas sim se o sujeito passivo teve a sua defesa prejudicada.

Se o erro ou omissão – formal ou material – impediu ou dificultou o pleno exercício da defesa, será essencial e, como tal, deve ser adotado como fundamento de nulidade (no caso formal) ou improcedência (no caso material) do lançamento até o limite do prejuízo causado ao sujeito passivo.

Do contrário, a constituição do crédito tributário deve ser mantida sem qualquer mácula.

É exatamente isso que se presencia nos autos.

Ainda que considerasse incorreta a qualificação da receita promovida pela autoridade em que isso comprometeu a defesa?

Em nada!

A qualificação só altera a determinação da base de cálculo. Só isso!

A hipótese de incidência está perfeitamente caracterizada. Houve omissão de receita. O regime de tributação – arbitramento – é o correto. Enfim, o fato de a autoridade ter quantificado o lucro arbitrado a menor ao ter supostamente errado a qualificação da receita, em nada, nem em tese, prejudicou o sujeito passivo; só o favoreceu.

Afastar aqui a autuação representa o mesmo que anular uma sentença condenatória pelo crime de lesões corporais, porque, ao final e ao cabo, comprovou-se que a vítima falecera em razão dos ferimentos.

Isso posto, voto pela manutenção do arbitramento.

Sala das Sessões - DF, em 25 de abril de 2007


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES



Declaração de Voto

Conselheiro MARCIO MACHADO CALDEIRA

Acompanhei o I. Relator por sorteio, Dr. Leonardo de Andrade Couto, quanto à exclusão da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, dele discordando quanto à decadência das contribuições sociais (que acompanhei o I. relator do voto vencedor Dr. Aloysio José Percínio da Silva), bem como, da exclusão do arbitramento dos lucros dos anos-calendário de 2000 a 2002.

Quanto ao arbitramento de lucros, o relatório sintetizou a autuação, nessa parte, nos seguintes termos:

“A partir de janeiro/2000 o sujeito passivo locou seu parque fabril e passou a auferir exclusivamente as receitas decorrentes desses alugueis. Essas receitas não foram informadas nas respectivas DIPJ's e nas DCTF's não constam valores de IRPJ e CSLL.

O contribuinte não atendeu às diversas intimações para apresentar o Livro Diário e Razão desse período ou promover a escrituração dos mesmos. Entendeu a Fiscalização pela inexistência de escrituração contábil e decidiu pelo arbitramento do lucro utilizando as receitas de alugueis como base de cálculo.”

Concordei com o relator quando o mesmo entende ser cabível o arbitramento, conforme os fundamentos que explicitou, nos seguintes termos:

“Insiste a recorrente em afirmar que não se justificaria o arbitramento porque a escrita contábil existia e teria sido apresentada à Fiscalização. O argumento do sujeito passivo é surpreendente e até contraditório em relação ao conteúdo dos autos.

No que se refere à entrega da documentação contábil aos agentes do Fisco, foram expedidas três intimações solicitando os Livros da escrituração referente aos anos-calendário de 2000 a 2002 (parcial) e determinando, na inexistência deles, que fossem escriturados. Nenhuma foi atendida, sendo que no bojo da última delas constou a advertência de que o não atendimento implicaria no arbitramento do lucro.

Não foram disponibilizados à autoridade fiscalizadora os elementos necessários à verificação da situação fiscal do sujeito passivo no período em discussão. Cabível assim o arbitramento do lucro.

Até mesmo a existência da escrituração à época do procedimento é afirmativa não comprovada. Ao contrário do alegado, entendo que a data de registro dos livros na Junta Comercial é fato relevante. É sintomático que essa formalidade tenha ocorrido depois da lavratura do Auto de Infração.

De qualquer modo, prevalece a circunstância da inutilidade de apresentação dos livros após a apuração fiscal. O procedimento fiscal não pode ser invalidado pela apresentação da escrituração após o lançamento, o qual não existe na forma condicional.



Conforme entendimento majoritário deste Colegiado, é inócua a posterior apresentação de livros e documentos com o intuito de mostrar base de cálculo diferente daquela apurada pelo fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-la adotada no tempo devido.

Na mesma linha, não pode agora o sujeito passivo requerer a compensação de prejuízos que é sistemática exclusiva da empresas tributadas pelo lucro real.”

Entretanto, dele discordo ao cancelar a exigência tendo em vista erro na apuração da base de cálculo.

Disse o mesmo que, nos anos objeto do arbitramento, o sujeito passivo não exerceu atividade operacional. Formalizou contrato de locação pelo qual alugou suas instalações e passou a auferir exclusivamente as receitas daí decorrentes.

Se o sujeito passivo suspendeu suas atividades e passou a auferir exclusivamente receitas de aluguel, a locação caracterizou-se, de fato, a ser sua atividade operacional e, portanto, a base de cálculo do lucro arbitrado, como posto pela autoridade lançadora. A receita de aluguel tornou-se a receita bruta e sobre ela foi corretamente aplicado o percentual previsto na norma para locação de bens imóveis.

A recorrente, ao suspender as atividades constantes de seu estatuto social e optando por locar suas instalações, passou a exercer com exclusividade a atividade de locação de imóveis, mudando de fato seu objeto social, por ser a atividade efetivamente exercida, a despeito de não alterar seus estatutos.

O conceito de receita bruta, definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, refere-se às receitas das operações efetivamente exercidas pelo contribuinte. No caso, não se trata de receitas circunstancialmente auferidas, como posto pelo relator, ao cancelar o arbitramento, mas receitas da nova atividade da recorrente.

Assim, estando correto o arbitramento, não só pela falta de apresentação dos livros comerciais e fiscais, como pela devida apuração da base de cálculo, votei por negar provimento ao recurso, neste particular.

Sala das Sessões - DF, em 25 de abril de 2007


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA