



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº 10665.720403/2006-11
Recurso nº 106.243 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 105-17.253
Sessão de 15 de outubro de 2008
Recorrente MINASBEB COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida 2ª TURMA DA DRJ BELO HORIZONTE (MG)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. - Tendo o contribuinte tomado conhecimento de todas as peças que compuseram a autuação, e contendo o auto de infração suficiente descrição dos fatos e correto enquadramento legal, atendendo integralmente ao que determina a legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

DECADÊNCIA. O prazo decadencial do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, em razão da natureza do lançamento original desses tributos - por homologação, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

MULTA REGULAMENTAR - ERRO NOS DADOS FORNECIDOS EM MEIO MAGNÉTICO - As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para escriturar livros, ficam obrigadas a manter, à disposição da autoridade fiscal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, ficando sujeitos à multa de 5% sobre o valor da operação correspondente, no caso de prestarem incorretamente as informações solicitadas.

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA E NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS. É legítimo o lançamento apoiado na presunção legal de omissão de receita caracterizada pela existência de saldo credor de caixa revelado em exame da escrituração contábil do fiscalizado, devendo ser mantida a exigência quando o contribuinte deixa de apresentar prova em contrário. A existência de notas fiscais não contabilizadas referentes à venda de mercadorias constitui prova material de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE CAIXA. Caracterizam omissão de receitas os suprimentos de caixa contabilizados a crédito da conta Títulos a Pagar ou Bancos, sem nenhum documento que dê respaldo ao registro

contábil das operações, notadamente quando o contribuinte deixa de atender a intimação para comprovar a origem e efetiva entrega do numerário correspondente.

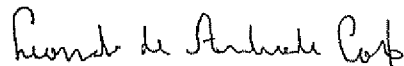
PIS E CONFIS LANÇADOS DE OFÍCIO. DEDUÇÃO NA BASE DE CALCULO DO IRPJ E CSLL. Os tributos lançados de ofício, PIS e Cofins, podem ser deduzidos da base de calculo do IRPJ e CSLL também lançados de ofício na mesma ação fiscal.

IRPJ. MULTA ISOLADA - NÃO CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO - Se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou CSLL não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitaram as preliminares de nulidade do auto de infração, acolheram a preliminar de decadência quanto ao IRPJ e CSLL em relação aos fatos geradores ocorridos nos trimestres encerrados em março, junho e setembro e em relação ao PIS e COFINS fatos geradores ocorridos até novembro, todos de 2001. No mérito, por unanimidade de votos, admitir a dedução dos valores de PIS e COFINS lançados exceto juros e multas; e, por maioria de votos, AFASTARAM a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha que mantinham a exigência da penalidade.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA - Relator

EDITADO EM: 24/11/2010 **20 DEZ 2010**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Clóvis Alves (Presidente da Câmara à época), Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jacinto do Nascimento, Marcos Rodrigues de Mello, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Waldir Veiga Rocha, Alexandre Antonio Alckmim Teixeira e José Carlos Passuello.

Relatório

MINASBEB COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA. recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em 1ª. instância, que julgou procedente em parte a exigência da CSLL, ano-calendário de 2005, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“(....) Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 05/28 para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/11/2006, além de multa regulamentar e multa isolada, no montante de R\$3.597.360,09, abrangendo fatos geradores compreendidos nos exercícios de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006.

Na descrição dos fatos, constam os seguintes registros:

001 – Omissão de receitas – Receitas não contabilizadas e saldo credor de caixa: omissões de receitas caracterizadas pela falta de contabilização de todas as notas fiscais de vendas emitidas, conciliadas com a apresentação de saldos credores de caixa na escrituração contábil, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (TVF), subitem 20-III.

002 – Omissão de receitas – Suprimento de numerário não comprovada a origem e a efetividade da entrega:

omissão de receita caracterizada pela não comprovação da origem e a entrega efetiva dos numerários contabilizados a débito da conta Caixa e a crédito da conta Títulos a Pagar, conforme descrito no subitem 20-I do TVF;

omissão de receita caracterizada pela não comprovação da origem e a entrega efetiva de numerários contabilizados a débito da conta caixa e a crédito da conta Banco Bradesco, sem que o valor correspondente constasse no extrato apresentado daquele Banco, como descrito no item 20-II do TVF.

003 – Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Diferença apurada entre o IRPJ devido sobre lucro escriturado e o declarado/pago: o contribuinte apurou lucros reais em alguns períodos e não declarou os valores devidos do IRPJ em DCTF, como também não os recolheu, conforme descrito no subitem 20-IV do TVF e demonstrados nos Anexos 16 e 17 daquele Termo.

004 – Multas proporcionais – Apresentação incorreta dos dados fornecidos em meio magnético: multa regulamentar equivalente 5% sobre a prestação de informações incorretas em arquivo magnético, como descrito no subitem 20-VII do TVF e Anexos 2, 3 e 4.

005 – Multas isoladas – falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada: o contribuinte não efetuou os recolhimentos do imposto de renda mensal devidos sobre os lucros apurados nos Balanços de Suspensão e de Redução, após os ajustes para a obtenção do lucro real, como descrito no subitem 20-VI do TVF e demonstrados no Anexo 22.

Em decorrência desse procedimento, foram lavrados os seguintes autos de infração, sujeitos à multa de ofício e aos juros de mora pertinentes, cujos fatos geradores estão compreendidos no mesmo período do lançamento do IRPJ:

- Programa de Integração Social - PIS (fls. 29/39) - R\$163.097,78;
- Contribuição para a Seguridade Social - Cofins (fls. 40/48) – R\$436.952,57;
- Contribuição Social (fls. 49/63) - R\$1.283.023,93.

No citado TVF de fls. 65/78, a autoridade fiscal fez o registro dos procedimentos de fiscalização, detalhando as diligências realizadas, as intimações expedidas e os documentos apresentados pelo contribuinte. Foram também identificados os demonstrativos fiscais que serviram de base para o levantamento do crédito tributário lançado.

As infrações apuradas foram consolidadas no item 20 daquele termo fiscal. Foram anotados ainda os efeitos da ação fiscal sobre os controles dos Prejuízos Fiscais contidos na Parte “B” do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e das compensações das Bases Negativas da CSLL.

Em decorrência da ação fiscal, foram protocolados os processos pertinentes ao auto de infração do IRPJ e reflexos, auto de infração de PIS, auto de infração de Cofins e auto de infração de multa isolada da CSLL, além de arrolamento de bens e direitos.

Registre-se que os demais documentos que fundamentam o lançamento constam das fls. 79/1302, além dos Anexos I a VII.

Cientificado das exigências em 22/12/2006, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1305/1410, em 24/01/2007. Inicialmente o impugnante faz um registro das infrações que lhe foram imputadas para, em seguida, trazer os pontos de contestação, abaixo sintetizados.

Preliminares

Cerceamento do direito de defesa

O impugnante ressalta a amplitude da ação fiscal, que resultou na constituição de um crédito tributário “dantes inimaginável”, instruída com uma quantidade de documentos “não menos assustadora”. Registra que requereu cópia de todos os processos, tendo as recebido conforme solicitações anexas.

Nessas circunstâncias, fica patente o grau de dificuldade em que se encontra o contribuinte para apreciação da matéria, cujo prazo para apresentação da defesa ficou quase todo comprometido.

Assim, invoca o item IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para o deferimento da perícia, cujos quesitos foram relacionados à fl. 1317, tendo ainda sido indicado o perito responsável.

Desde o primeiro ato dos trabalhos fiscais, os agentes fazendários, embora incumbidos de uma tarefa, deliberaram para uma outra que, além de extremamente rigorosa e da forma com exercida, sabidamente não deve fazer parte de normas da fiscalização usuais da Administração Tributária.

Com efeito, desde a primeira intimação, constata-se uma certa pressão em relação ao tempo, volume de documentos, contendo ainda advertências relativamente a lançamento de ofício, crimes contra a ordem tributária, estabelecendo, de certa forma, uma situação aflitiva.

Embora o contribuinte não possa se valer da própria “torpeza”, o fisco não tem o direito de usar de uma situação dessas para lavratura de autos de infração que, por um exíguo prazo e/ou falhas na defesa torna uma ilíquida e incerta obrigação tributária

como líquida e certa, resultando para o contribuinte uma situação “irreversivelmente catastrófica”.

Apesar de que não se deve ser ignorado o rigoroso e difícil trabalho desempenhado pela fiscalização na montagem das inúmeras peças fiscais, com a finalidade de bem demonstrar suas acusações deve, igualmente, reconhecer-se que o objetivo (esclarecer de forma inequívoca) não foi alcançado. Por isso a defesa encontra-se prejudicada, maculando igualmente o decisório.

O direito constitucional ao contraditório e ampla defesa restar-se-á prejudicado em caso de prosseguimento da presente exigência tributária.

Tipificação

A acusação de omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização de “todas as notas fiscais de vendas emitidas” e fundamentada no art. 283 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999 encontra-se equivocada, uma vez que o artigo prescreve a modalidade de presunção como falta de emissão de nota fiscal e não falta de contabilização de nota fiscal regularmente emitida. Mesmo assim, a presunção só se aplica “nos casos em que a falta de emissão da nota fiscal for constatada em flagrante” (Decisão nº 117/99, 6ª RF).

Igualmente, o auto de infração relativamente à multa prevista no art. 980 do RIR/1999, pela incorreção de dados fornecidos em meios magnéticos, encontra-se com vícios de tipicidade insanáveis, uma vez que o contribuinte fica inseguro quando a descrição dos fatos não se coaduna com o enquadramento legal. Se, por um lado, a fiscalização acusa “incorreção de dados”, por outro capitula a multa, a situação que fica caracterizada quanto ao não atendimento à forma de apresentação dos dados em arquivos magnéticos.

Decadência

O contribuinte faz menção à norma prevista no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN). Enfatiza que as declarações do IRPJ atestam que o contribuinte submeteu-se à tributação pelo lucro real, sendo a apuração trimestral nos anos-calendário de 2001 a 2003 e a apuração anual nos períodos seguintes.

Tendo sido cientificado das exigências em 22/12/2006, quanto ao IRPJ, estão extintos todos os créditos tributários cujos lançamentos ocorreram com base nos períodos de incidência relativos ao 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2001, extensiva à CSLL.

Relativamente ao PIS e à Cofins, aplica-se a mesma regra legal de lançamentos por homologação, no entanto, a decadência atinge os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a novembro de 2001.

Mérito

Auto de infração IRPJ

a) Receitas não contabilizadas e saldo credor de caixa

De início, cabe registrar que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL estão incorretas, na medida em que não sofreram as reduções do PIS e da Cofins exigidas nesse mesmo processo, conforme entendimentos já pacificados nas cortes administrativas.

Destaca, do enquadramento legal da infração, o contido nos arts. 281, I e 283 (do RIR/1999). Fazendo referência ao primeiro artigo e a entendimento do Conselho de Contribuintes, salienta que a primeira condição para autuar na modalidade é a prova robusta de que o livro Caixa encontra-se escriturado de forma técnico-contábil que mereça fé. E, da forma como se apresenta, carece dessa feição, por isso a referida análise só é possível após laudo pericial ou em relatório de diligência requerida.

De qualquer modo, se saldo credor houve, em nenhum momento ultrapassou o ano-calendário. Tendo sido apresentado em questão de poucos dias ou poucos meses que, no máximo, poderia ser o caso de postergação de pagamento de tributo, se ultrapassar período de incidência tributária.

b) Omissão de receitas

Igualmente, do enquadramento legal, só o art. 282 tem interesse na contenda.

A situação fática está sendo enquadrada de forma forçosa, uma vez que a norma faz referência a “recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia”. Nos autos, os lançamentos contábeis não permitem a distinção, faltando a prova da subsunção a hipótese legal.

Mesmo assim, têm-se por incorreto os valores, já que, se considerados fossem omissão de receitas, nossos tribunais, principalmente administrativos, têm decidido pela sua exclusão do saldo de caixa e, só após, assim considerados, evidencia-se saldo credor da conta Caixa. E, dessa forma, não é correto tributá-los integralmente, uma vez que deveriam ser conciliados com os saldos credores do Caixa.

A descrição dos fatos, às fls. 09, não condiz com os valores declarados. Menciona lançamento contábil a débito de conta Caixa e a crédito do Banco Bradesco, no valor de R\$70.000,00, quando enumera valores muito além, na ordem de R\$2.970.000,00 para, a seguir, computar na apuração do imposto outros valores. Carece de maiores esclarecimentos.

As bases de cálculo das exigências do IRPJ e da CSLL aqui utilizadas devem ainda ser deduzidas das contribuições reflexas do PIS e da Cofins, invocadas no tópico anterior, conforme acórdão do Conselho de Contribuintes.

c) IRPJ – diferença apurada entre o devido e o declarado

A acusação é de apuração de valores devidos a título de IRPJ, não declarados em DCTF, valores esses que foram integralmente somados nos demonstrativos de apuração do imposto. Conforme se verifica do Anexo 16, das bases de cálculo do imposto exigido não foram reduzidas as contribuições lançadas nesse processo a título de tributação decorrente, relativas ao PIS e à Cofins. Também as contribuições sociais exigidas em processos específicos.

Dessa forma, referida exigência deve ser cancelada e, se for o caso, lançada corretamente em outro procedimento.

d) Multas proporcionais – apresentação incorreta de dados em meio magnético

A multa aplicada é de 5% sobre a prestação de informações incorretas em arquivo magnético. Referida penalidade não encontra ressonância com a descrição dos fatos, porquanto o dispositivo fixa multa sobre a desatenção quanto à forma de apresentação dos registros e arquivos magnéticos. Está em preliminares de nulidade.

e) Multas isoladas – falta de antecipação do IRPJ

Não há que se falar nesta exigência, uma vez que a jurisprudência administrativa é no sentido de sua inexigibilidade quando já há aplicação da multa de ofício de 75%, capitulada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, como no presente caso. Caso contrário, seria a sua exigência em duplicidade.

f) Tributação reflexa – PIS, Cofins e CSLL

Pela relação de causa e efeito, requer que sejam consideradas as mesmas razões de defesa expendidas relativamente à exigência matriz.

Acrescenta que a tributação relativa ao IRPJ não deve ser estendida ao PIS e à Cofins em razão de que nem todas as receitas tributáveis pelo imposto de renda encontram-se no campo de incidência dessas contribuições. Principalmente, no presente caso, que, sob o ângulo do IRPJ, estão sendo tributadas receitas apuradas por presunção.

No campo do imposto de renda, trata-se de uma previsão legal. Mas no campo de contribuições, inexistente tal previsão na lei. E, sabidamente, não pode exigir tributo sem lei. É o princípio constitucional da legalidade, complementado pela art. 97, inciso I do CTN.

Relativamente à CSLL, acresce o fato de que as bases de cálculo utilizadas estão contaminadas com as contribuições exigidas em relação ao PIS e à Cofins, tal como no imposto de renda.

Pela descrição dos fatos (fls. 49/63), embora confusa, vislumbra-se que foram computadas também, neste mesmo auto de infração, matérias de repercussões reflexas e diferenças apuradas, não declaradas em DCTF.

Ocorre que a insuficiência de esclarecimentos por parte da fiscalização, principalmente em relação aos valores computados para efeito de apuração da contribuição, prejudica o contraditório, na medida em que torna duvidoso o que se está exigindo corretamente.

O contribuinte reitera suas enormes e intransponíveis dificuldades de defesa, certo de que a autoridade julgadora apreciará seriamente e imparcialmente a presente súplica que, por medida de justiça, por si só, afasta a exigência tributária, contaminada que está de insanáveis falhas, impedindo o exercício do contraditório e ampla defesa e, conseqüentemente, o justo decisório. Se insuficientes as preliminares de nulidade ou impossível de serem aplicadas, que sejam levadas em consideração no acolhimento e apreciação das razões de defesa, quanto ao mérito, para o cancelamento da exigência tributária tal como formalizada.

Por fim, o impugnante registra, em cumprimento ao que determina o art. 16, V do Decreto nº 70.235, de 1972, que a matéria ora impugnada não foi submetida à apreciação judicial.

Documentos anexados – fls. 1330/1410:

- contrato social e alterações;
- procuração do contribuinte para os signatários;
- solicitação de cópia de documentos;
- cópias de carteiras OAB/SP dos procuradores;
- cópia dos autos de infração.

A decisão recorrida está assim ementada:

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. Tendo o contribuinte tomado conhecimento de todas as peças que compuseram a autuação, e contendo o auto de infração suficiente descrição dos fatos e correto enquadramento legal, atendendo integralmente ao que determina a legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

DECADÊNCIA – IRPJ Não estando satisfeitas as condições para o lançamento por homologação, para fins de contagem do prazo decadencial, aplica-se a regra geral, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA – CONTRIBUIÇÕES O prazo decadencial, no que se refere ao PIS, à Cofins e à Contribuição Social, é de dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

MULTA REGULAMENTAR - ERRO NOS DADOS FORNECIDOS EM MEIO MAGNÉTICO. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para escriturar livros, ficam obrigadas a manter, à disposição da autoridade fiscal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, ficando sujeitos à multa de 5% sobre o valor da operação correspondente, no caso de prestarem incorretamente as informações solicitadas.

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA E NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS - É legítimo o lançamento apoiado na presunção legal de omissão de receita caracterizada pela existência de saldo credor de caixa revelado em exame da escrituração contábil do fiscalizado, devendo ser mantida a exigência quando o contribuinte deixa de apresentar prova em contrário.

A existência de notas fiscais não contabilizadas referentes à venda de mercadorias constitui prova material de omissão de receitas.

BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ - DEDUÇÃO DO PIS E DA COFINS. Segundo a legislação de regência, tributos cuja exigibilidade esteja suspensa não podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ.

OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE CAIXA. Caracterizam omissão de receitas os suprimentos de caixa contabilizados a crédito da conta Títulos a Pagar ou Bancos, sem nenhum documento que dê respaldo ao registro contábil das operações, notadamente quando o contribuinte deixa de atender a intimação para comprovar a origem e efetiva entrega do numerário correspondente.

MULTA ISOLADA - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - RETROATIVIDADE BENIGNA. É legítima a exigência de multa isolada, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda determinado sob base de cálculo estimada, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo no ano-calendário correspondente, cujo percentual deve ser reduzido em face do advento de lei nova que impõe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. O lançamento reflexo deve observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

OMISSÃO DE RECEITAS. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição para o PIS.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual reforça as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique M. de Oliveira, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

PRELIMINARES

Ao fundamento de que a ação fiscal apresentou “amplitude e profundidade” além da expectativa, resultando, portanto, em “constituição de um crédito tributário, dantes inimaginável”, o sujeito passivo na presente relação jurídica tributária levanta **preliminar de nulidade** do Ato Administrativo de Lançamento, **por cerceamento do seu direito de defesa**.

O ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido, admitindo que durante o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria fiscal teriam sido observados todos os requisitos necessários e suficientes à validade do ato de formalização da exigência tributária, como também pro presente a desnecessidade da realização da perícia que restou requerida, conduziu a Turma Julgadora de primeiro grau no sentido de rejeitar a preliminar argüida.

Agora na fase recursória a contribuinte **reitera a preliminar levantada**, ressaltando que o cerceamento do direito de defesa está presente, também, “... *pelo grande volume de documentos (...) a serem compulsados que só foi objeto de ciência muito posteriormente e, por isso, sentiu-se prejudicado em relação ao prazo regulamentar*”.

Seja em razão dos fundamentos já expostos no voto condutor do Acórdão atacado, seja pelo fato de que o prazo fixado para o sujeito passivo exercer o seu direito de defesa está fixado por regra jurídica válida e eficaz, a **preliminar de nulidade**, por cerceamento do direito de defesa, **não tem como prosperar**.

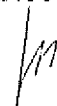
Voto, pois, no sentido de que seja rejeitada.

TIPIFICAÇÃO

Sem acusar, de forma explícita, a validade do Ato Administrativo de Lançamento, a então impugnante **aponta o que entende seriam dois equívocos cometidos pela autoridade lançadora, quais sejam: a) a fundamentação legal invocada para a acusação de falta de registro de todas as notas fiscais de vendas que teriam sido emitidas em certo período; e b) em razão da incorreção dos elementos fornecidos através de registros mantidos em meios magnéticos, a inadequada capitulação legal da penalidade aplicada**.

Tais argumentos são ratificados na peça recursal.

A autoridade lançadora, além de bem descrever os fatos concretamente acontecidos, relaciona como infringidos os artigos 249, II, 251 e § único, 278, 279, 280, 281, I, 283 e 288, todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado como o Decreto nº 3.000, de 1999.



Equivocado o raciocínio empregado pela patrono da recorrente. Com efeito, a hipótese descrita pelo artigo segundo da Lei n.º 8.846, de 1994, não comporta interpretação que conduza à conclusão de tratar-se de uma presunção legal, já que cogita da constatação, em flagrante, do fato consistente na venda sem emissão da correspondente nota fiscal.

Como registrado no voto condutor do Aresto recorrido, os demais dispositivos legais relacionados na peça básica fornecem o necessário suporte à manutenção da exigência, sendo relevante registrar que há prova material da infração cometida, qual seja, deixar de escriturar as notas fiscais de vendas realizadas.

Relativamente à penalidade aplicada por incorreções havidas nos dados apresentados por meios magnéticos, a recorrente sequer indicou, com precisão, quando e onde estariam as inadequações que poderiam causar qualquer insegurança ou prejuízo no exercício do seu direito de defesa.

DECADÊNCIA

Duas são as fundamentações adotadas pelo ilustre relator do voto condutor do Acórdão atacado para a manutenção da tributação e, de consequência, a rejeição da preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, o crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos nos 1º, 2º e 3º trimestres e nos meses de janeiro a novembro de 2001, a saber:

i) no caso do IRPJ, por não ter havido pagamento antecipado, tem aplicação da regra inserta no artigo 173 do CTN;

ii) em se tratando da CSLL, do PIS e da COFINS, por força do disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, o prazo decadencial seria de 10 (dez) anos.

A propósito do tema, já tive a oportunidade de manifestar meu posicionamento, quando do julgamento do Recurso nº 154.885, que deu causa ao Acórdão nº105-17029, de 29/05/2008.

“De plano o nobre relator invoca o conteúdo jurídico inserto no artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, para concluir no sentido de que o prazo decadencial a ser aplicado, na hipótese de exigência das contribuições sociais, é de 10 (dez) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia o lançamento ter sido efetuado.

O prazo decadencial das contribuições sociais, segundo entendimento já consagrado nos tribunais têm a natureza jurídica de tributo, se submetendo estas exações, a todos os preceitos e normas insculpidos na Carta Magna.

Sendo certo que as contribuições sociais são de natureza tributária, não restam dúvidas de que estão elas submetidas, para os efeitos da decadência, ao prazo quinquenal estabelecido pelo Código Tributário Nacional - CTN, (Lei nº 5.172/1966), com aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação.

A jurisprudência emanada do Poder Judiciário, notadamente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, é firme no sentido de não pode a Lei Ordinária estabelecer prazo de decadência, atribuição reservada a Lei Complementar, como faz certo o excerto do voto do Ministro José Delgado, proferido no julgamento do - ERESP Nº 202203/MG:

‘A Lei Complementar em vigor, de nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - trata da matéria relativa à decadência e prescrição, sujeitando-se as contribuições para-fiscais aos lapsos temporais que menciona não há como se admitir a possibilidade de ser alterada por uma lei ordinária, como é o caso da Lei nº 8.630/80.’

O entendimento assente neste Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes está retratado em inúmeros Arestos, dentre os quais colecionamos estes cujas ementas estão transcritas:

Acórdão nº 101-93576, de 22/08/2001:

‘PRELIMINAR. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE IRPJ E CSLL. A partir de 1º de janeiro de 1992, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido passaram a ser devidos mensalmente e na medida em que os lucros eram apurados e, portanto, os referidos tributos passaram a ser lançados na modalidade de lançamento por homologação conforme jurisprudência uniformizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e, por via de consequência, a contagem do prazo decadencial passou a ter início no mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador.’

Acórdão nº 01-93.117, de 20/09/2001:

‘DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A partir da edição da Lei nº. 8.383/91, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas tributadas com base no lucro real passou a ser apurado e pago mensalmente, pacificando o entendimento tratar-se de lançamento por homologação, assim entendido aquele que a legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade fiscal, razão pela qual a regra a ser seguida na contagem do prazo decadencial é a estabelecida no artigo 150, parágrafo 4º., do Código Tributário Nacional, que é de 5 cinco anos, a contar da data da ocorrência do fato gerador. Da mesma forma, os lançamentos das contribuições sociais que, por se revestirem de natureza tributária, sujeitam-se às regras instituídas por lei complementar (CTN), por expressa previsão constitucional (artigos 146, III, "b" e 149 da C.F.).’

Acórdão nº 101-95.605 , de 20060:

‘CSSL – DECADÊNCIA – A Contribuição social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os artigos 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4.

(...).’

A Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais não diverge deste Colegiado na apreciação dessa matéria, tendo confirmado em reiteradas manifestações que não é aplicável o disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, às contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, como pode ser constatado através das ementas.

‘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 se amolda 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 à 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'.

(Acórdão nº -SRF/01-04.945, de 13/04/2004, Relator Conselheiro José Carlos Passuello)

‘CSSL – DECADÊNCIA – A Contribuição social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4.’

(Acórdão nº 01-04.791, Relator Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes)

‘PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – IRPJ E CSLL – O imposto de renda pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no § 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN).’

(Acórdão nº CSRF/01-04.247, de 15/10/2002, Relatora Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho)

No voto condutor do Acórdão nº 101-95.271, o nobre Conselheiro relator deixou consignado:

‘No que se refere, exclusivamente, à matéria em litígio, objeto do Recurso Voluntário, verifica-se que desde a fase processual que antecedeu a decisão de primeiro grau, sustenta a autuada a decadência, tanto do IRRF incidente sobre diversas parcelas no ano de 1997, arroladas no item 11.4 do TERMO DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E DE CONSTATAÇÃO, como da CSLL exigida em decorrência das parcelas submetidas à incidência do IRPJ.

Quanto à decadência, tanto do IRRF, como da CSLL, entendemos assistir razão à Recorrente, dado que em 11/03/2003, quando foram lavrados os respectivos autos de infração, não mais era possível formalizar qualquer exigência daqueles tributos cujo fato gerador ocorreu no ano de 1997.

Inicialmente cabe assinalar que a presente exigência do IRRF é decorrente do valor submetido à tributação no IRPJ, isto é, se trata de decorrência, portanto, a priori, se aplicada a decorrência, como tem sido decidido pela CSRF, através de diversos julgados (cf. ementas abaixo), tendo sido declarado decadente a exigência do IRPJ, o mesmo princípio se aplicaria ao IRRF:

‘DECADÊNCIA - IRF - Não há decadência do direito de lançar o imposto de renda na fonte quando o seu lançamento e o do Imposto de Renda, do qual decorre, foram feitos

em tempo oportuno. Em se tratando de exigência que tem por base o mesmo fato que ditou a do imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudicado na decisão do processo decorrente.'

(CSRF/01-04.923, de 12/04/2004, Relator Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes)

'IRPJ – IRF – 1992 – DECADÊNCIA – ARBITRAMENTO - Resta pacificado pela CSRF o entendimento de que o lançamento do IRPJ, após a edição da Lei 8.383/91, conforma-se aos ditames do artigo 150, § 4º, do CTN, tendo o prazo decadencial, como dia "a quo", a data de ocorrência do fato gerador. Não se podendo tributar pelo lucro arbitrado, impossível também qualquer exigência de IRF sobre o mesmo.'

(Acórdão nº - CSRF/01-05.023, de 09/08/2004, Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior)

'TRIBUTAÇÃO REFLEXA - IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NA FONTE-DECADÊNCIA - ANO DE 1991 - Consoante jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aplica-se a mesma regra de contagem do prazo decadencial adotada na órbita do imposto de renda pessoa jurídica, face ao princípio da decorrência tributária. Nesse caso, para fatos geradores ocorridos até 31/12/1991, o referido prazo se conta da data da entrega da declaração de rendimentos (art. 173, parágrafo único, CTN), quando esta é anterior ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, CTN).'

(Acórdão nº - CSRF/01-04.688, de 13/10/2003, Relator Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias).

Acordes com o nosso entendimento, está a jurisprudência das Câmaras deste Conselho e também da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...) Entendo que: (i) todos os tributos dependem de lançamento; (ii) e este é de competência privativa da autoridade administrativa, dado dispor o art. 142 do CTN, verbis:

'Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.'

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (destaque da transcrição).'

Deste modo, em face do que consta desse dispositivo, conclui-se que o impropriamente chamado auto-lançamento (pois o lançamento é privativo da autoridade administrativa) ou lançamento por homologação nada mais é do que uma obrigação prevista em lei, que uma parte da doutrina considera acessória.

Pois, mesmo nos casos em que a liquidação do débito seja atribuída por lei ao próprio sujeito passivo, a própria obrigação tributária não se reputa extinta, enquanto a atividade exercida pelo obrigado não seja homologada (tácita ou expressamente).

Assim, segundo a doutrina, quer a declaração seja prestada pelo sujeito passivo no lançamento por declaração ou misto, quer a lei atribua ao contribuinte ou a terceiro a prática de todos os atos que antecedem o lançamento por homologação, tais como a interpretação das leis tributárias substantivas, sua aplicação aos fatos identificados

como fatos impositivos previstos na hipótese de incidência da norma, a valoração de tais fatos, e, finalmente, a aplicação da alíquota: tais atos devem ser considerados como mera colaboração do referido contribuinte ou responsável.

Saliente-se que, em decorrência dessa atividade complexa de interpretação, o contribuinte pode concluir não ser devido o tributo, ser menor a base de cálculo ou a alíquota aplicável, ou mesmo não estar obrigado a qualquer recolhimento em virtude de ter parcelas que a lei expressamente autoriza a compensar, independentemente de prévia autorização administrativa.

Portanto, o que se homologa não é o lançamento, nem o pagamento, mas um conjunto de atividades previstas em lei, pois o lançamento é sempre de competência privativa da autoridade administrativa e no chamado lançamento por homologação antes de o sujeito passivo antecipar ou não o pagamento, é indispensável que ele, interpretando a lei de regência, verifique se efetivamente ocorreu o fato gerador, determine a matéria tributável e o montante do tributo devido, e, se for o caso, proceda ao recolhimento dos tributos, nos prazos fixados em lei.

Assinale-se que, em razão da conceituação estabelecida no art. 150 do CTN e das atribuições previstas na legislação do tributo que dão corpo àquela definição, a natureza do lançamento não fica condicionado ao procedimento que o sujeito passivo tenha adotado.

A responsabilidade pela apuração e recolhimento do tributo é do contribuinte. Feita a apuração, havendo imposto a recolher, ele deve recolhê-lo, não havendo, nada deve recolher. As duas situações, havendo ou não imposto a recolher, são juridicamente iguais. O contribuinte assume a responsabilidade pelos seus atos, se recolheu, pelo quanto recolheu, se não recolheu pela informação de que nada tinha a recolher. O não recolhimento é uma manifestação de vontade, tanto quanto o recolhimento.

Neste sentido, já nos idos do ano de 1979, através do Acórdão CSRF/01-0.174, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, adotou o fundamento do voto do Conselheiro Relator, onde foi consignado:

‘(...) data vênua dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento. Evidentemente que, se ainda dentro do prazo de lei, a autoridade administrativa verificar que o proceder (atos praticados) ou atividade desempenhada pelo sujeito passivo não está de acordo com o que dispõe a lei não só negará homologação, como ainda efetuará o lançamento de ofício (no caso substitutivo do por homologação), nos termos do art. 149, V, do C.T.N.’

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade do administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo ad quem é de cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada fictamente, pelo decurso do prazo extinto (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN).’

Acentue-se que não se alteraram as consequências previstas em lei, pelo fato de o lançamento ex officio ser decorrência de não ter o sujeito passivo ou terceiro apresentado os elementos previsto nos art. 147 do CTN; ou ser ele consequência de inexatidão ou omissão, por parte do sujeito passivo, nos casos previstos no art. 150 do mesmo diploma.

Assim, a correção monetária e os juros de mora são calculados e devidos a partir dos respectivos vencimentos originariamente previstos em lei, acarretando as respectivas intimações decorrentes do lançamento ex officio, apenas os efeitos próprios da motivação fiscal, como a multa, por exemplo. Isto quer dizer que o fato de sujeito passivo ou terceiro deixar de apresentar os elementos para que o Fisco proceda ao lançamento por declaração ou a inexatidão ou omissão por parte do sujeito passivo,

quando a lei lhe atribua a obrigação do pagamento sem prévio exame por parte da autoridade administrativa, não altera a natureza do lançamento prevista para o tributo no C.T.N., isto é, a atividade administrativa não altera a natureza do lançamento originariamente prevista.

Saliente-se que outro não é o entendimento que emerge do disposto no art. 149, inciso V, e do estabelecido no parágrafo único do mesmo artigo, pois, enquanto o primeiro autoriza a revisão de ofício pela autoridade administrativa, quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada; no parágrafo único do mesmo dispositivo se condiciona essa revisão a que ela ocorra antes de o direito da fazenda ter sido extinto, literalmente:

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

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

Como salientei ao fundamentar o Acórdão nº 101-93.642, de 17/10/2001, o caput do artigo 149 do CTN encerra, na essência, dois comandos: a) um que contempla a prática do Ato Administrativo de Lançamento, originariamente, nos termos da Lei que instituiu a exação (exemplificadamente, o IPTU, o IPVA etc.), e; b); outro que outorga à autoridade administrativa o dever-poder de rever ou substituir o contribuinte, qualquer que seja a modalidade a que o imposto ou contribuição, em princípio, estivessem submetidos, mas desde que não tenha sido extinto o direito da Fazenda Pública.

Quer dizer, o art. 149 e seu parágrafo único do CTN não autorizaram qualquer alteração das consequências previstas na lei para a modalidade de lançamento originariamente previsto, inclusive do prazo decadencial, vez que ressalva essa revisão aos casos em que o direito não tenha sido extinto.

Por outro lado, ao contrário do que tem sido sustentado, também inexistente regra determinando que, nos casos de lançamento ex officio, o prazo decadencial seja o previsto no art. 173. Lá não se menciona qualquer modalidade de lançamento, seja ele por declaração, por homologação, ou ex officio.

No art. 173 do CTN se estabelece a regra geral dos prazos decadenciais, inaplicável aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever do exame da situação fática frente à legislação de regência, e, quando for o caso, antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dado existir regra específica para estes casos, como previsto no art. 150, § 4º, do CTN, onde se estabeleceu que:

‘§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.’ (destaques da transcrição).

Ora, da simples leitura desse dispositivo já emergem três consequências totalmente contrárias à conclusão daqueles que entendem que na ausência de recolhimento total ou parcial do tributo, não se aplicaria a regra do art. 150, § 4º.

a) a primeira e mais importante, é que o próprio texto legal reconhece que nessa espécie de lançamento pode ocorrer insuficiência de recolhimento, do contrário não tinha porque excepcionar as omissões qualificadas por dolo, fraude ou simulação;

b) a segunda, é a de que a vingar essa tese, a norma não teria aplicação, exatamente nos casos para os quais ela teria sido estabelecida, qual seja: abreviar os prazos

decadenciais nos tributos em que a lei impõe todos os ônus ao sujeito passivo, dado ser certo que, se ela somente fosse aplicável nos casos em que nenhuma diferença ocorresse, ela seria totalmente inútil, visto que nessa hipótese, seria indiferente que o prazo decadencial fosse o geral, ou de 10 ou mais anos;

c) a terceira, é a de que afronta a boa exegese dar idêntico tratamento, às omissões quando não ocorrem essas figuras delituosas, dado ter a lei expressamente estabelecido serem somente esses os casos em que se opera a exclusão da regra de decadência previstos no §4º do art. 150 do CTN). Se outro fosse o seu objetivo, não elencaria expressamente apenas essas hipóteses.

Pois, como de há muito ensinou o consagrado mestre CARLOS MAXIMILIANO, em sua Hermenêutica:

‘No caso em que o resultado da interpretação conduza a resultado ilógico ou incongruente deve o intérprete admitir que o seu entendimento não é o melhor é rever o processo de compreensão.’

Ressalte-se que também não seria de boa hermenêutica, nos casos em que a lei estabelece o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sem expressa determinação legal: (a) por um lado, manter a exigência de todos os ônus fixados em lei (atualização monetária, juros moratórios etc.), como se lançamento ex officio não tivesse ocorrido, e; (b) por outro, negar a contagem do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, deslocando esse termo inicial para os prazos indicados no art. 173 do mesmo diploma. Tudo respeitadas as mesmas condições, isto é, sem expressa determinação legal.

Ainda teríamos de concluir que, para vingar o entendimento daqueles que sustentam não ser aplicável o disposto no §4º do art. 150 do CTN, em todos os casos de lançamento ex officio, nas hipóteses em que o Fisco autua o sujeito passivo por falta de recolhimento, nos casos de divergência de entendimento quanto ao fato de o tributo ser ou não devido, antes de decidirmos qual a regra de decadência aplicável, teríamos de concluir se o tributo era ou não devido.

Se fosse devido, a regra aplicável seria a do art. 173 e se não fosse devido, a regra seria a do art. 150, § 4º, do mesmo Código, o que seria um verdadeiro absurdo, pois teríamos de partir do fim para o começo, afrontando toda e qualquer regra de interpretação aceitável.

Assim, não tem o menor amparo legal, o sustentado pela Fiscalização quando procede a autuações, sob o fundamento de não ser aplicável ao lançamento “ex officio” o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, pois os procedimentos adotados pela Administração, como visto não interferem nas consequências.

Esse entendimento está hoje consolidado em decisões, assim ementadas:

‘IRRF – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DECADÊNCIA Nos casos de tributos sujeito ao regime de lançamento homologação o prazo decadencial inicia com a ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Lançamento realizado após a homologação tácita não subsiste. (Lei 5.172/66 art. 150 parágrafo 4º).’ (Acórdão nº - CSRF/01-04.907, de 17/02/2004, Relator Conselheiro JOSÉ CLOVIS ALVES) 02/12/2002.

‘IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE REMESSAS EM CONTA DE RESIDENTES NO EXTERIOR POR CONTA E ORDEM DE RESIDENTES NO PAÍS - DECADÊNCIA - Tratando-se de lançamento por homologação, o prazo para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decai em cinco anos contados da data do fato gerador. Recurso negado.’ (Acórdão nº - CSRF/01-04.063).

‘IRF - TRIBUTOS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - FATO GERADOR - DECADÊNCIA - Nos tributos que comportam lançamento por homologação, a

Fazenda Nacional decai do direito de constituir o crédito tributário quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento "ex officio" formalizado após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado." (Acórdão nº - CSRF/01-04.260, de 02/12/2002, Relator Maria Goretti de Bulhões Carvalho).

Essas decisões da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS comprovam que a falta de recolhimento não interfere no prazo decadencial. Deste modo, a decadência do IRF e da CSLL, também é indiscutível.

Portanto, ressalvadas as exceções previstas no § 4º do art. 150 do C.T.N., o termo a quo do prazo decadencial será a data da ocorrência do fato gerador, sempre que o tributo originalmente se sujeite o lançamento por homologação, como ocorre com o IPRJ, IRF, CSLL, PIS, COFINS etc. quando a lei determina que o contribuinte ou responsável efetue o pagamento de tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, o que implica na complexa atividade de verificação: (i) de que esteja sua atividade sujeita à legislação daquele tributo; (ii) de que tenha ocorrido, na hipótese, o fato gerador; (iii) do valor tributável naquela operação; (iv) da alíquota aplicável; (v) do cálculo do tributo devido, (vi) do prazo previsto para o recolhimento, e; (vii) e, quando for o caso, proceder ao seu pagamento nos prazos fixados.

Tudo isso, saliente-se, sem prejuízo dos ônus pela falta de recolhimento dos prazos nessa legislação estabelecidos e ainda sem prejuízo do cumprimento das obrigações acessórias referentes ao documentário fiscal.

Nesses casos defrontar-nos-emos com o tributo sujeito ao denominado lançamento por homologação, cujo prazo de decadência, salvo nos casos de prova de dolo, fraude ou simulação, terá como termo a quo a data do fato gerador, pois o que se homologa é essa atividade e não o recolhimento, como se depreende da exegese do art. 149, inciso V, c/c o parágrafo único do mesmo artigo e § 4º do art. 150 e do art. 156, inciso V, ambos do CTN.

Assim, no âmbito do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal com competência legislativa para regular a matéria decadencial, traz expressamente o momento em que, após a ocorrência, no mundo fático, do fato gerador dos tributos e o nascimento da obrigação tributária, a Fazenda Pública não mais poderá exercer o seu dever-poder de formalizar a exigência do crédito tributário, fulminando o próprio direito substantivo, como ocorre no presente caso, pois o IRPJ, IRF e a CSLL, são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, decaindo a fazenda do direito de proceder a qualquer nova formalização de exigência deste tributo, após decorridos cinco (5) anos do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

(...)

Também não procede a fundamentação adotada pela decisão recorrida para a negativa de decadência da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, invocando-se para tal o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

(...)

Essa legislação distingue duas espécies de contribuições sociais: as arrecadadas pela seguridade social (às vezes denominadas "créditos da Seguridade Social" e, com sentido mais estreito, "contribuições previdenciárias") e as arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal.

A Medida Provisória nº 222, de 4 de outubro de 2004 (convertida na Lei nº 11.098, de 13 de janeiro de 2005), por exemplo, assim delas trata, ao cuidar da arrecadação pelos órgãos do MPAS:

‘Art. 1º. Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem assim as demais competências correlatas e conseqüentes decorrentes do exercício daquelas, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento.’

É a própria Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que distingue os órgãos da Seguridade Social (ou o conceito de Seguridade Social), de um lado, e os do Tesouro Nacional (ou o conceito de órgãos de fora da Seguridade, que arrecada para ela), de outro, no que se refere às contribuições sociais.

Assim, no art. 11, discrimina as receitas (caput), enumerando analiticamente as contribuições sociais (parágrafo único):

‘Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.’

A Lei nº 8.212/91, menciona a Receita Federal no art. 33, ao tratar da arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização do recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre faturamento e lucro e sobre a receita de concursos de prognósticos:

‘Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal - SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.’

Ao cuidar das contribuições não arrecadadas diretamente pela Seguridade Social, mas sim pelo Tesouro (destinatário imediato do produto da arrecadação de contribuições realizada pela Receita Federal), determina que este repasse tais recursos para aquela.

‘Art. 19. O Tesouro Nacional repassará mensalmente recursos referentes às contribuições mencionadas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11 desta Lei, destinados à execução do Orçamento da Seguridade Social.’



Estabelecida, assim, pela própria Lei nº 8.212, a perfeita distinção entre umas contribuições e outras, fica ainda mais fácil entender a quais se refere o art. 45, quando se trata de decadência decenal. Refere-se apenas à Seguridade, e não às contribuições a serem repassadas pelo Tesouro (arrecadadas por órgãos alheios à Previdência Social ou à Seguridade):

‘Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 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.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os arts. 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será o § 3.º, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art.28 desta Lei.

§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de 0,5% (zero vírgula cinco por cento) ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.

§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contados da intimação da referida decisão.

§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral.’

Como se vê, esse dispositivo, que alberga regra própria de decadência, refere-se às contribuições da seguridade social (arrecadada pelos órgãos da Seguridade Social), e não às contribuições sociais arrecadadas pela União, tanto assim que:

a) o próprio caput, no início da proposição jurídica (no sujeito da oração ou, mais especificamente, no adjunto adnominal do núcleo do sujeito) diz o que se extingue após dez anos: o direito “da Seguridade Social”; o direito da União (Secretaria da Receita Federal) não se extingue nesse prazo, eis que deste não cogitou o dispositivo;

b) o § 1.º, por sua vez, cuida das contribuições sobre o exercício da atividade remunerada (que são contribuições arrecadadas diretamente pela Seguridade, e não pela Receita Federal);

c) o § 2.º trata dessas mesmas contribuições, com base em salários-de-contribuição dos segurados (matéria estranha à COFINS, à contribuição social sobre o lucro líquido e ao PIS);

- d) o § 3.º se refere a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, portanto receitas arrecadadas pela Seguridade Social;
- e) o § 4.º, por sua vez, não cuida de outra coisa senão das contribuições já referidas em parágrafos anteriores, ou seja, contribuições arrecadadas pela Seguridade;
- f) o § 5.º cuida de um regime muito próprio das contribuições que o INSS arrecada, ou seja, da decadência do contribuinte para obter restituição junto àquele órgão (INSS e não SRF);
- g) o § 6.º alude às contribuições do § 4.º, que também não dizem respeito à COFINS, à contribuição social sobre o lucro líquido, nem ao PIS, portanto nada têm a ver com as contribuições arrecadadas pela Receita Federal.

Se não bastasse o exame de todo o texto do art. 45 (inclusive, portanto, seus parágrafos), a análise dos dispositivos que o precedem também conduz ao mesmo estuário, pois os arts. 43 e 44 tratam de contribuições administradas pelo INSS, o qual é expressamente mencionado (“inclusive fazendo expedir notificação ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS”).

Tudo bem visto e examinado, tem-se de concluir que, embora as contribuições sociais arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal sejam também contribuições para a seguridade social, na sua destinação, e portanto devam ser “repassadas” ao orçamento respectivo, elas não se confundem com as contribuições arrecadadas pelo INSS ou pela Secretaria da Receita Previdenciária a que alude a MP n.º 222, de 2004. Não se trata aqui de reviver a discussão acerca de se tratar de imposto e não de contribuição social. Trata-se de examinar como a lei discriminou as duas espécies de contribuição, e, ao lado de disposições comuns, deu tratamento jurídico próprio segundo o ente arrecadador.

Apreciando o caput do artigo que estatui a decadência decenal (o já transcrito art. 45), já não bastasse seu teor literal (que, por si mesmo, indica seus destinatários, que são os sujeitos passivos das contribuições previdenciárias, e outras, arrecadadas pela Seguridade Social), observa-se como seria de todo incabível estender seu âmbito para a COFINS, o PIS ou a CSLL, sobretudo se o intérprete der-se ao cuidado de estender os olhos para os demais dispositivos do mesmo artigo e dos artigos vizinhos. Todos eles tratam de contribuições previdenciárias.

Assim, quer se aplique o art. 111 do Código Tributário Nacional, pertinente à espécie por tratar-se de exclusão do crédito tributário, como entende toda a doutrina (e aí se teria a interpretação literal, que prescindiria até do exame dos parágrafos do citado art. 45 da Lei Previdenciária), quer se aplique a sempre necessária interpretação sistemática (caso em que não apenas os parágrafos do art. 45 como os artigos limítrofes confirmam a referida conclusão), o resultado exegético é um só: não se aplica a regra da decadência decenal às contribuições sociais arrecadadas pela Receita Federal.

Para chegar a esse resultado hermenêutico, não é sequer necessário ao aplicador da norma servir-se da teoria da hierarquia das leis (da qual resulta que a lei complementar, no caso o Código Tributário Nacional, sobrepõe-se a simples lei ordinária).

Também não é necessário servir-se da Constituição da República, cujo adjutório à interpretação da lei certos órgãos reputam proibido, como se o aplicador da lei tributária fosse obrigado a inverter a árvore da hierarquia das leis, pondo os pés para cima e as folhagens para debaixo da terra.

Não são necessários os princípios constitucionais e a própria letra da Constituição, nem o argumento da hierarquia das leis, porque o art. 45 da Lei Previdenciária, por si só se basta, seja se reduzida ao seu caput (interpretação literal), seja se insere em todo o seu conteúdo, como o exame a que se procedeu, de todos seus seis parágrafos (interpretação

sistemática). Por si se basta para excluir da decadência decenal a COFINS e outras contribuições sociais que a Seguridade Social (leia-se: o INSS) não arrecada.

Se, ao invés de partir do exame das contribuições previdenciárias, iniciar-se a comparação a partir das contribuições arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal para a Seguridade Social, a interpretação é a mesma: o legislador não quis estender para além daquelas (as previdenciárias e outros créditos tributários constituídos pela Seguridade Social).

Desde o início, as regras relativas à COFINS, ao PIS e às Contribuições Sociais sobre o Lucro Líquido têm afinidade com a legislação do imposto de renda, mais que com as contribuições previdenciárias:

Só em relação à contribuição social sobre o lucro líquido, poderiam ser transcritos mais 231 (duzentos e trinta e um) dispositivos em que é citado o imposto de renda em conexão com tal exação ou vice-versa).

Essa realidade, que bem ilustra a razão pela qual o órgão arrecadador, normatizador, competente também para autuar e julgar, é o órgão fazendário e não a Seguridade Social, isto é, a entidade previdenciária (indicando maior intimidade com o imposto de renda do que com as contribuições arrecadadas pela Seguridade Social—leia-se INSS), não pode haver dúvida de que o legislador andou bem, no art. 45 da Lei n.º 8.212/91, ao restringir a decadência decenal do direito de constituir o crédito; isto é, andou bem de excluir apenas o direito da Seguridade Social de constituir tais créditos. Respeitou a decadência quinquenal às contribuições arrecadadas pela Receita Federal, precisamente porque a afinidade destas é com a legislação tributária em geral, e à do imposto de renda em particular.

Não cabe ao intérprete, em matéria a que o CTN impôs a interpretação literal, entender ou ler, em vez de “o direito da Seguridade Social” (como está no art. 45 da Lei n.º 8.212/91) para passar a entender ou a ler como se estivesse escrito “o direito da Seguridade Social e da Receita Federal”. Tal elasticidade não tem cabimento nessa matéria:

‘Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário.’

Como bem acentua LUCIANO AMARO, a decadência, pelo fato de o CTN considerar que o crédito só nasce com o lançamento (“que implica a perda do direito de lançar”) não é “causa da extinção do crédito tributário, ou seja, de algo que ainda não teria nascido e que, com a decadência ficaria proibido de nascer”, sendo por isso causa de exclusão do crédito tributário (Direito Tributário Brasileiro, Editora Saraiva, 1997, p.379). Ora, como norma que dispõe sobre decadência, portanto causa de exclusão do crédito tributário, o art. 45 da Lei n.º 8.212/91 merece interpretação literal.

Assim, pela interpretação literal ou gramatical, pela interpretação sistemática, pela razão histórica de as contribuições arrecadadas pela Receita Federal se deve à sua maior afinidade com a legislação do imposto de renda, diferentemente das arrecadadas pela Seguridade Social (rectius: pelos órgãos ou entidades da Seguridade Social), enfim, por tudo o que se acaba de expor, deve-se concluir que a decadência decenal não atinge senão aquelas contribuições que a Seguridade Social poderia constituir. Não as que são constituídas pela Secretaria da Receita Federal.

Não precisa o intérprete, para isso, recorrer sequer aos princípios mais altos do direito, às normas constitucionais ou às regras concernentes à hierarquia das leis. A interpretação do próprio artigo basta para afastar, no caso, a decadência no prazo dilatado (dez anos).

Reiteradas vezes, teve a Câmara Superior de Recursos Fiscais a oportunidade de apreciar essa matéria, mantendo o entendimento de que não se aplicava o disposto no art. 45 às contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, como se observa das ementas abaixo transcritas.

‘Ementa: CSLL - DECADÊNCIA - Por terem natureza tributária, as contribuições sociais devem observar as normas pertinentes aos tributos, ressalvadas as normas constitucionais que lhes forem específicas. Suas regras de decadência devem ser estabelecidas por lei complementar, consoante o artigo 146, III, da Constituição Federal de 1988, aplicando-se, na sua falta, as normas sobre caducidade preceituadas no Código Tributário Nacional.’ (Acórdão: CSRF/01-04.262, de 02/12/2002, Relator Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber)

‘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.’ (Acórdão nº -SRF/01-04.945, de 13/04/2004, Relator Conselheiro José Carlos Passuello)

‘CSSL – DECADÊNCIA – A Contribuição social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4.’ (Acórdão nº -01-04.791, Relator Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes)

‘Decadência – CSLL – A referida contribuição, por sua natureza tributária, fica sujeita ao prazo decadência de 5 anos.’ (Acórdão nº - CSRF/01-04.690, de 13/10/2003, Relator Cons. Celso Alves Feitosa)

‘PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – IRPJ E CSLL – O imposto de renda pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no § 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN).’ (Acórdão nº CSRF/01-04.247, de 15/10/2002, Relatora Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho).”

Para encerrar, de forma definitiva, a discussão sobre a questão do prazo decadencial das contribuições sociais, é bastante invocar o decidido pelo Colendo Supremo Tribunal Federal – STF, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários: INAG 2000.04.01.092228-3; INAG 2004.04.01.026097-8; INAC 2002.71.11.002402-4, todos originários do TRF da Quarta Região, retirando do nosso ordenamento jurídico, por inconstitucional, a regra que estaria a dar sustentação tanto ao Ato Administrativo de Lançamento, quanto à decisão recorrida, para a manutenção da exigência.

Deve ser acolhida a preliminar de decadência levantada pelo sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, vez que o fato impositivo ocorreu, para o PIS e a COFINS, nos últimos dias dos meses de janeiro a novembro do ano de 2001, e para o IRPJ e a CSLL, nos últimos dias dos primeiro, segundo e terceiro trimestres daquele mesmo ano.

MÉRITO

SALDO CREDOR DE CAIXA

Importante registro fez a autoridade lançadora no item 15 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 71, quando afirma textualmente que:

“... Esses valores serão confrontados com os saldos credores de caixa, para a tributação apenas da diferença, como citado nos itens seguintes.”

ale dizer, uma vez constatado que a conta “Caixa” apresentava, em várias oportunidades, saldo de natureza credora, e sendo certo que vendas de mercadorias foram realizadas com emissão das notas fiscais, sem que os correspondentes tivessem transitado pela referida conta, nada mais correto que refazer-se o movimento ou a consolidação da conta caixa, envolvendo as operações realizadas tanto pela matriz quanto pela filial.

Portanto, elogiável o trabalho executado pelo Auditor Fiscal, no caso concreto.

Invocando decisões emanadas das Colendas Primeira, Terceira e Oitava Câmaras deste Conselho, a então impugnante contesta, na essência, a não dedução do PIS e da COFINS, devidos em razão do presente lançamento, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como também o método adotado para apuração da matéria tributável.

Na verdade, o sujeito passivo na presente relação jurídica tributária até admite a existência de saldo credor da conta caixa, quando afirma (fl. 1324):

“De qualquer forma, se saldo credor houve, em nenhum momento ultrapassou o ano-calendário. Tendo sido, apresentado em questão de poucos dias ou poucos meses, que, no máximo, poderia ser o caso de postergação de pagamento de tributo, se ultrapassar período de incidência tributária.”

A presunção legal relativa de que cuida o artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, como *soi acontecer sempre*, atribui ao sujeito passivo o encargo de produzir a prova em sentido contrário. Vale dizer, cabe

ao contribuinte comprovar que em face da movimentação verificada durante o período fiscalizado, o saldo da conta caixa sempre se manteve devedor, incorrendo, portanto, o alegado saldo credor da conta caixa, capaz de fazer incidir a norma legal invocada.

Temos, então, que o assunto sob exame exige tão-somente a produção e exibição do elemento probante. Nada mais.

E a empresa deixou de apresentar as provas requeridas, permanecendo apenas no campo da argumentação.

A decisão recorrida, no particular, não merece qualquer reparo.

SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIOS

Está descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 73), que foram apuradas infrações consistentes em:

“... escrituração contábil de entrada de recursos no caixa, usando como contrapartida a conta Títulos a Pagar, sem a comprovação da origem e entrega efetiva dos recursos financeiros.”

Com apoio em jurisprudência firmada por este Conselho, o sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, contesta o enquadramento legal adotado (artigo 282 do RIR/99), vez que não se cogita, no caso, do fornecimento de numerários à empresa pelas pessoas elencadas na norma regulamentar. Argumenta, ainda, que caso o fato fosse capaz de ensejar a tributação por caracterizada a omissão no registro de receitas, o correto seria excluir os correspondentes valores do movimento verificado pela conta caixa, com o propósito de evidenciar eventual saldo credor daquela conta.

O ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido, procurando justificativa para o incorreto enquadramento legal atribuído pela autoridade lançadora aos fatos concretamente acontecidos, sustenta que é obrigação do contribuinte promover a conservação dos livros, documentos e papéis relativos ao exercício de suas atividades, como também que somente quando mantida com observância das disposições legais é que a escrituração faz prova em favor do contribuinte.

Não se trata aqui, como ressaltado pelo ilustre relator, de valer-se o contribuinte dos registros mantidos em sua escrituração contábil para escapar da exigência tributária, mas sim de se saber: o fato concretamente acontecido e descrito pela autoridade lançadora se subsume à hipótese descrita pela norma legal?

Como já consignado, em sua escrituração contábil a contribuinte fez registrar o ingresso de recurso na conta caixa, tendo como contrapartida outras duas contas, quais sejam: Títulos a Pagar e Bancos Conta Movimento.

Tem-se, por certo, a utilização de assentamentos fictícios, que não espelham a realidade dos fatos, com o objetivo de permitir que o “Caixa” pudesse promover a saída de recurso sem que fosse evidenciado saldo de natureza credora.

Operações semelhantes foram detectadas pela Fiscalização envolvendo a emissão de cheques, os quais eram utilizados para pagamentos de obrigações da pessoa jurídica, compensados através do sistema de compensação bancária, muito embora registrados

como ingressados os respectivos valores na conta caixa, sem que fossem lançadas as correspondentes saídas dos numerários.

Tal operação, assim como no caso concreto, infla o saldo devedor da conta caixa, tornando-o em parte fictício, vez que se tem tão-somente o registro do ingresso do numerário, deixando de operar, por conseguinte, a necessária neutralidade da sistemática contábil, que seria alcançada com a entrada e saída dos recursos, ou seja, os recursos apenas transitariam pela conta caixa.

Temos, então, a efetiva omissão no registro de receitas, sem se cogitar da forma presuntiva, caracterizada pelo ingresso de recursos na conta caixa através de suprimentos de origem não comprovada.

Para corroborar nossa assertiva, trazemos à colação o decidido pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Acórdão nº CSRF/01-04.012, de 2002:

"Comprovado o lançamento à débito de caixa de cheques cuja compensação se deu em favor de pessoas estranhas aos pagamentos efetuados no mesmo dia e no mesmo valor, configura-se a omissão de receitas, não na forma presuntiva, mas na concreta, no valor do suprimento inexistente."

Não se trata, aqui, como sustentado pela recorrente, da presunção de omissão no registro de receitas, na forma como estabelecido pelo artigo 282 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, qual seja, o fornecimento de recursos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima ou pelo acionista controlador da companhia, mas sim do registro contábil com o objetivo de permitir que recursos já ingressados fisicamente no caixa sejam aflorados de forma a não levantar suspeitas de que não teriam sido oferecidos à tributação.

Na verdade, a sistemática adotada pela recorrente traduz forma inadequada de aumentar o saldo devedor da conta caixa, permitindo que obrigações sejam liquidadas com recursos que até então foram mantidos à margem da escrituração.

Em síntese, os valores apurados pela Fiscalização, para os quais a recorrente não foi capaz de comprovar a origem dos recursos, correspondem a receitas omitidas nos registros contábeis, que não transitaram por contas de resultado.

A decisão recorrida, quanto a este item, merece ser confirmada.

LUCRO REAL NÃO DECLARADO

Apesar de haver apurado Lucro Líquido em alguns dos períodos de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, anos de 2001 a 2005, o fato é que a recorrente deixou de declarar tais obrigações em DCTFs.

Na fase impugnativa o sujeito passivo na presente relação jurídica tributária não nega a ocorrência do fato, apenas sustenta que não teriam sido deduzidos os valores das contribuições devidas ao PIS e à COFINS, exigidos de ofício.

Com respaldo no artigo 41, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995, como também no artigo 20, § 1º, letra “b” da IN SRF nº 11, de 1996, a Turma Julgadora de primeiro grau manteve a exigência tributária.

Esta Câmara, através do Acórdão nº 105-15.583, de 2006, à unanimidade, acompanhando voto proferido pelo nobre Conselheiro Luís Alberto Bacelar Vidal, decidiu:

“DEDUTIBILIDADE DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS - IMPUGNADOS - Tratando-se de lançamento em que a base de cálculo do IRPJ seja a mesma das contribuições para o PIS e COFINS, há que se deduzir na apuração do IRPJ e da CSLL, o valor correspondente as citadas contribuições calculadas em decorrência sobre a mesma base e os respectivos juros de mora ”

No mesmo sentido temos, ainda, as decisões prolatadas pelas Colendas Sétima e Oitava Câmaras deste Conselho, cujas ementas estão transcritas:

“BASE DE CÁLCULO – IRPJ– DEDUÇÃO – PIS E COFINS – A apuração da base de cálculo do IRPJ, quando há omissão de receitas pelo contribuinte, será eleita de forma direta, pois a omissão é tributada como renda isolada. Contudo, deve-se deduzir das referidas bases de cálculo os valores referentes ao lançamento de ofício das contribuições ao PIS e da COFINS, dos juros incidentes sobre tais contribuições, até a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Pelas mesmas razões é permitida a dedução da CSLL da base de cálculo de IRPJ para os anos-calendário de 1995 e 1996.

Embargos Parcialmente Acolhidos.” (Acórdão nº 108-09526, de 22/01/2008).

Quanto a este item, portanto, a decisão recorrida merece reforma, com vista a permitir que seja deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o valor das contribuições devidas para o PIS e a COFINS.

MULTA DE OFÍCIO – MEIO MAGNÉTICO

Em razão da constatação de que teria ocorrido a inserção de dados estranhos nos arquivos magnéticos sem que os mesmos constassem da escrituração contábil, foi aplicada a penalidade pecuniária de que cuidam os artigos 265, 266, § 1º e 980, I, do Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 3.000, de 1999.

Ao contrário do sustentado pela recorrente, a multa proporcional tem como uma das hipóteses para sua incidência, a incorreta prestação de informações, quando solicitadas pela autoridade fiscal, e não a inobservância da forma adequada para a apresentação dos registros mantidos em arquivos magnéticos.

Os fatos concretamente acontecidos, contemplados no Termo de Verificação Fiscal, se subsumem à hipótese descrita pela norma legal invocada.

Mantém-se, portanto, a decisão recorrida quanto a este item.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADAMENTE LANÇADA

Promovidos ajustes em razão das irregularidades apuradas, a autoridade lançadora constatou que em alguns dos meses do ano de 2005, por haver optado pela tributação com base no lucro real anual, a recorrente teria deixado de recolher tanto o IRPJ quanto a CSLL, calculados segundo as regras da estimativa, o que deu causa à aplicação da multa prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.892, de 2004.

Não acatando os argumentos expendidos na fase impugnativa, no sentido de que a jurisprudência deste Conselho consagra o entendimento de que descabe aplicar, de forma concomitante, a multa de lançamento de ofício e aquela aplicada isoladamente, a Turma Julgadora de primeiro grau, em razão das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apenas reduziu o coeficiente para o de 50% , incidente sobre os valores das estimativas que deixaram de ser recolhidas.

A jurisprudência deste Colegiado, retratando entendimento assente nas diversas Câmaras que o compõem, é firme no sentido de não admitir a aplicação cumulativa da multa de lançamento de ofício em suas duas versões, quais sejam, por falta de pagamento ou recolhimento do imposto ou contribuição, e na hipótese de opção da pessoa jurídica pelo pagamento do imposto ou contribuição, em cada mês, determinados sobre bases estimadas.

Para confirmar tal assertiva trazemos à colação decisões consubstanciadas nos Acórdãos cujas ementas estão transcritas:

“MULTA ISOLADA – NÃO CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO – Se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou CSLL não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.” (Acórdão nº 101-96699, de 17/04/20080.)

“(..).

EXERCÍCIO FISCAL DE 2000. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança do tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base de incidência o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

MULTA ISOLADA – ANO-CALENDÁRIO 2003 – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento em relação a 2003.

IRPJ e CSLL. EXERCÍCIO FISCAL DE 2004. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. Conforme precedentes desta E. Câmara (v.g.,

Recurso 124.946), a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Recurso voluntário provido em parte. Publicado no D.O.U. nº 114 de 17 de junho de 2008.” (Acórdão nº 103-23356, de 23/01/2008)

“(…).MULTA ISOLADA - CUMULAÇÃO COM A MULTA QUALIFICADA - FATOS ANTERIORES À LEI Nº 11.480/2007 - IMPOSSIBILIDADE - A dupla penalização do Contribuinte, com a exigência da multa de ofício e da multa isolada, para fatos ocorridos antes do advento da Lei nº 11.480/2007, constitui, no entendimento

Por todo o exposto, voto no sentido de:

a) Rejeita a preliminar de nulidade e acatar a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos nos 1º, 2º e 3º trimestres do ano de 2001, para o IRPJ e a CSLL, e aos fatos geradores acontecidos nos meses de janeiro a novembro daquele mesmo ano, no caso das contribuições para o PIS e a COFINS.

b) no mérito, dar provimento, em parte ao recurso voluntário, para permitir a dedução dos valores devidos a título de PIS e COFINS (apenas o tributo) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL,; bem como afastar a aplicação da penalidade pecuniária isoladamente aplicada.



Leonardo Henrique M. de Oliveira.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília - DF, ____/____/____

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.