



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33
Recurso nº. : 141.524
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX.: 1999
Recorrente : MG MASTER LTDA. (SUC. DA SULISE ESPORTES E COMÉRCIO LTDA.)
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 20 DE OUTUBRO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.517

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO - Rejeita-se preliminar de nulidade do lançamento quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – INDEFERIMENTO DE PERÍCIA - O pedido de realização de perícia está sujeito ao que determina o inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, principalmente quanto à eleição de quesitos, não sendo admitido quando efetuado de forma genérica. Além disso, ela também se submete a julgamento, não implicando deferimento automático, mormente quando a negativa é fundamentada na inexistência de início de prova que a justificasse.

IRPJ – CSL – PIS – COFINS - DECADÊNCIA – CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - O Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a Contribuição Social sobre o Lucro, o PIS e a COFINS, tributos cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame pelo Fisco, estão adstritos à sistemática de lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para sua exigência tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN). No caso de dolo, fraude ou simulação, desloca-se esta regência para o art. 173, I, do CTN, que prevê como início de tal prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorrendo a ciência do auto de infração pela contribuinte no ano de 2003, é incabível a preliminar de decadência suscitada para os tributos lançados no ano-calendário de 1998.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – Caracteriza a ocorrência de omissão de receitas a diferença apurada pela fiscalização no confronto entre as receitas escrituradas/declaradas com aquelas constantes dos boletins de Caixa da loja, principalmente quando a empresa não contesta a infração detectada e efetua parcelamento desses débitos fiscais no PAES.

IRPJ – CSL - DEDUÇÃO DO PIS, DA COFINS E DOS JUROS LANÇADOS DE OFÍCIO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSL – ANO DE 1998 - Por não existir diferença entre o lucro declarado e o lançado de ofício, ao teor de remansosa jurisprudência deste Colegiado, o PIS, a COFINS e os juros lançados de ofício com base nestas contribuições, incidentes até a data do fato gerador do IRPJ e CSL, devem ser deduzidas das

4
Cf.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

Recurso nº. : 141.524

Recorrente : MG MASTER LTDA. (SUC. DA SULISE ESPORTES E COMÉRCIO LTDA.)

bases de cálculo destes tributos, obedecendo assim à regra matriz de definição da base do próprio IRPJ e da CSL, pois o lucro tributável obtém-se do lucro líquido após a dedução das contribuições para o PIS e Cofins e da despesa de juros.

IRPJ - APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA – A conduta da contribuinte de não informar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao Fisco, nem escriturá-las nos livros próprios, durante períodos consecutivos, procedimento adotado sistematicamente em todo o grupo de empresas capitaneado pela autuada, por meio de limitadores eletrônicos de emissão de notas fiscais ou cupom, além da manutenção de controles paralelos de receitas, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa agravada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo.

TAXA SELIC – JUROS DE MORA – PREVISÃO LEGAL - Os juros de mora são calculados pela Taxa Selic desde abril de 1995, por força da Medida Provisória nº 1.621. Cálculo fiscal em perfeita adequação com a legislação pertinente.

MULTA DE OFÍCIO – CARACTERIZAÇÃO DE CONFISCO – A multa de ofício constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

MULTA DE OFÍCIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO - A incorporadora somente responde pelos os tributos devidos pelo sucedido. O que alcança a todos os fatos jurídicos tributários (fato gerador) verificados até a data da sucessão, ainda que a existência do débito tributário venha a ser apurada após aquela data. Art. 132 CTN.

CSL, PIS E COFINS – LANÇAMENTOS DECORRENTES - O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos dele decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

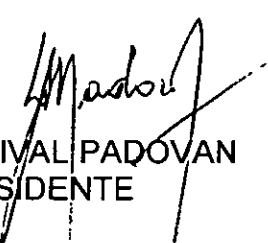
Acórdão nº. : 108-08.517

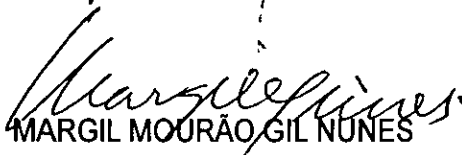
Recurso nº. : 141.524

Recorrente : MG MASTER LTDA. (SUC. DA SULISE ESPORTES E COMÉRCIO LTDA.)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MG MASTER LTDA. (SUC. DA SULISE ESPORTES E COMÉRCIO LTDA.).

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores do PIS e da COFINS e os juros incidentes sobre estas contribuições até outubro de 1998 exigidos de ofício e cancelar a multa lançada de ofício, vencidos neste item os Conselheiros Nelson Lósso Filho (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca que a mantinham, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Conselheiro Margil Mourão Gil Nunes para redigir o voto vencedor.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


MARGIL MOURÃO GIL NUNES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 07 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausente, justificadamente, a Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

Recurso nº. : 141.524

Recorrente : MG MASTER LTDA. (SUC. DA SULISE ESPORTES E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa MG Master Ltda., sucessora por incorporação de Sulise Esportes e Comércio Ltda., foram lavrados autos de infração do IRPJ, fls. 05/09, PIS, fls. 10/14, CSL, fls. 15/19, e Cofins, fls. 20/25, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade no ano-calendário de 1998, meses de janeiro a outubro, descrita às fls. 06/07 e no Termo de Verificação de Infração de fls. 25/37:

"Omissão de receita, no período de janeiro a outubro de 1998, caracterizada pela falta de contabilização de receitas de vendas, constatadas pelo confronto entre as vendas reais apuradas nos boletins de caixa da loja, retidos por ocasião do cumprimento dos Mandados Judiciais de Busca e Apreensão números 018/2002 e 019/2002, da 4ª Vara Federal/MG, e os valores escriturados/declarados pelo contribuinte na DIRPJ/1998. Este auto de infração é lavrado em nome de MG Master Ltda. CNPJ 00.381.082/0001-61, na qualidade de sucessora da empresa SULISE ESPORTES E COMÉRCIO, CNPJ - 00.766.120/0001-02, por incorporação a partir de 01/11/1998. O Lançamento é efetuado com a cominação de multa qualificada, em virtude do evidente intuito de fraude, caracterizado pela intenção do contribuinte em furtar-se ao pagamento ou em reduzir o montante dos tributos e contribuições devidos em decorrência da não emissão de documento fiscal obrigatório (nota ou cupom fiscal) de todas as vendas, conforme verificado pelo exame dos documentos e do material de informática apreendidos, bem como pela falta de contabilização e declaração das respectivas receitas".

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 21/01/04, em cujo arrazoado de fls. 296/319, alega, em apertada síntese, o seguinte:

Em preliminar:



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

1- a nulidade do lançamento, por cerceamento ao direito de defesa, em virtude de terem sido lavrados mais de 70 autos de infração em nome da sucessora MG Master Ltda., mas com a indicação de cada uma das empresas sucedidas, em desrespeito às determinações contidas no § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, o que dificultou a impugnação da exigência, porque com a incorporação não é mais possível distinguir uma empresa da outra, o mesmo acontecendo com seus débitos. A fiscalização teve 14 meses para realizar seus trabalhos e a autuada apenas 30 dias para apresentar defesa em todos os autos de infração lavrados;

2- a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetivar o lançamento, porque os tributos exigidos nos autos de infração estão sujeitos ao lançamento por homologação, com prazo decadencial de cinco anos, como prescrito no artigo 150 § 4º do CTN. Os fatos geradores se referem a períodos do ano-calendário de 1998 e a ciência dos autos aconteceu no mês de dezembro de 2003;

3- este entendimento é aplicado não só aos tributos (impostos e contribuições), mas também às multas e aos lançamentos decorrentes do principal;

4- exceção a esta contagem do prazo decadencial diz respeito aos casos de fraude, dolo ou sonegação. No caso em voga, é inequívoca a ausência de hipótese de fraude que permita a imposição da multa qualificada, sendo inaplicável a regra prevista no art. 173 inciso I do CTN;

5- como o auto de infração foi lavrado em 12/12/2003, todos os fatos geradores ocorridos anteriormente à 12/12/1998 estão alcançados pela decadência;

6- para reforçar seu entendimento, transcreve ementas de acórdãos deste Conselho.

No mérito:



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

1- nenhum crime tributário foi constatado, sendo que a única infração relatada é a omissão de receitas já incluída no PAES;

2- a base de cálculo adotada pelo Fisco está incorreta, pois foi completamente ignorada a adesão ao PAES, o que impossibilita a manutenção da autuação fiscal em comento;

3- a confissão irrevogável e irretratável dos débitos incluídos no PAES caracteriza denúncia espontânea;

4- a exigência configura bis in idem, além de ser confiscatória, por pretender nova tributação sobre fatos geradores quitados por meio de parcelamento do PAES;

5- o fisco elegeu como base de cálculo do Imposto de Renda, no demonstrativo de apuração do auto de infração, a receita bruta, sem apurar o lucro líquido, aplicando diretamente sobre ela a alíquota de 15% e o seu adicional de 10%, em desacordo com o contido nos arts. 3º e 24 da Lei nº 9.249, de 1995, que preconiza, se constatada a omissão de receitas, que o valor do imposto deve ser lançado conforme o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica, em que o lucro real é calculado sobre o lucro líquido ajustado;

06- mesmo que a empresa tivesse o lucro arbitrado, o lançamento não atingiria valores tão vultosos e despropositados;

07- a exigência não pode prosseguir porque está distanciada dos ditames estabelecidos pela legislação tributária;

08- os tributos e contribuições (ICMS, PIS e COFINS) incidentes sobre as vendas realizadas são dedutíveis na determinação do lucro líquido, conforme art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e o art. 344 do RIR/1999;

09- as multas e os juros de mora aplicados sobre os próprios tributos lançados são também dedutíveis na apuração do lucro real;



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

10- são dedutíveis na apuração do lucro real, e deveriam ser considerados no lançamento, os custos dos bens vendidos, as provisões para pagamento de férias de empregados e 13º salários e a depreciação de bens do ativo imobilizado;

11- deveria ter sido compensado o prejuízo fiscal existente;

12- anexa aos autos planilha elaborada por auditores independentes, que indica os valores sujeitos à tributação;

13- requer a realização de perícia contábil para comprovar que as deduções de vendas, as despesas, os custos e as provisões, referentes à receita omitida, não foram consideradas na apuração do valor tributável, bem como o prejuízo fiscal não compensado;

14- a fiscalização foi morosa na apresentação de suas conclusões, não se podendo por este motivo penalizar o contribuinte, que aderiu a programa de parcelamento instituído no decorrer do trabalho fiscal. Uma vez parcelado o débito, esse se encontra com a exigibilidade suspensa, não havendo que se falar em lavratura de auto de infração, tampouco em aplicação de penalidades após o pagamento via parcelamento;

15- de acordo com o disposto no art. 1º, inciso IV, da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 03, de 1º de setembro de 2003, a ausência de conclusão de trabalho fiscal relativamente à débitos já confessados e parcelados não autoriza sua continuidade para aplicação de penalidades futuras, inexistentes à época da confissão dos débitos;

16- a multa de 150% tem caráter confiscatório, excedendo à capacidade contributiva da empresa. Caso não prevaleça a improcedência do auto de infração deve ser reduzida para 20%, conforme o estabelecido no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

94



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

17- consoante o que dispõe o § 7º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, em se tratando de débito fiscal incluído no PAES, os valores correspondentes às multas serão reduzidos em 50%;

18- não ficaram caracterizadas as situações para a imposição da multa qualificada de 150%, não estando provado o evidente intuito de fraude, porque não há que se falar em atos tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, quando a empresa antecipou-se à conclusão fiscal e aderiu ao PAES;

19- para reforçar seu entendimento, transcreve excerto de texto de juristas e decisões judiciais e ementas de acórdãos deste Conselho;

20- é inaplicável a utilização da taxa Selic como juros de mora, sendo inconstitucional sua exigência no auto de infração.

Em 26 de abril de 2004 foi prolatado o Acórdão nº 05.835, da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte, fls. 344/373, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"Decadência. Lançamento p/Homologação Norma Geral.

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.

Responsabilidade Tributária por Sucessão.

A empresa sucessora (incorporadora) responde por todos os tributos e demais penalidades devidos pela sucedida alcançando todos os fatos jurídicos tributários (fato gerador) verificados até a data da sucessão, ainda que a existência do débito tributário venha a ser apurada após aquela data.

Cerceamento do direito de defesa. Nulidade.

Ao rebater de forma meticulosa as infrações impostas, com questões preliminares e razões de mérito, o impugnante demonstra



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

total conhecimento dos fatos, descabendo a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Omissão de Receitas. Forma de Apuração.

Deduções. Compensação do prejuízo.

Verificada omissão de receitas, o imposto de renda e o adicional devem ser determinados de acordo com o regime de tributação a que estiver sujeita a autuada no respectivo período-base, levando-se em consideração as exclusões e deduções inseridas na declaração de rendimentos correspondente, bem como, a compensação do prejuízo do próprio período.

Multa Qualificada.

Declarando a menor seus rendimentos, o contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Esta prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, caracteriza a conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos arts. 71, inciso I, e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Juros de Mora.

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora, com base na variação da Taxa SELIC.

Lançamentos Reflexos - CSLL, PIS e COFINS.

A decisão adotada no Auto de Infração principal estende-se aos lançamentos dele decorrentes, dada a relação de causa e efeito.

Lançamento Procedente".

Cientificada em 10 de maio de 2004, AR de fls. 376, e novamente irressignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 09 de junho de 2004, em cujo arrazoadado de fls. 377/408 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando, ainda, que deve ser realizada perícia contábil para corroborar os argumentos apresentados na defesa, que o montante da exigência fiscal está incluído nos valores declarados na adesão ao PAES e que a base de cálculo eleita para incidência de IRPJ e tributos decorrentes não está de acordo com o que determinam os artigos 247 e 248 do Decreto nº 3.000/99.

Quando da leitura do Relatório, solicitou juntada de memorial aos autos, o que foi admitido pela maioria de votos dos membros deste Colegiado, onde, sob o título Inovação Argumentativa, apresenta aditivo a seu recurso voluntário,



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

alegando, com base no artigo 132 do CTN, que a sucessora é responsável apenas e tão-só pelos tributos devidos pela sucedida, não podendo ser responsabilizada pelas penalidades aplicadas no caso de descumprimento de obrigação tributária. Para reforçar seu entendimento, transcreve ementa e excerto de voto de acórdão deste Conselho.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

VOTO VENCIDO

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada do Acórdão de Primeira Instância, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 409/521, entendendo a autoridade local, pelo despacho de fls. 558, restar cumprido o que determina o § 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, na nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/02.

Inicialmente, é necessário delimitar as matérias questionadas no recurso voluntário. Elas dizem respeito: às preliminares de nulidade de lançamento por cerceamento do direito de defesa e decadência do direito de a Fazenda Nacional efetivar a exigência e, no mérito, a denúncia espontânea pela inclusão dos débitos no parcelamento do PAES, a existência de erro na determinação do valor tributável, o caráter confiscatório da multa de 150%, a não ocorrência de fraude que justifique a aplicação da multa qualificada, a improcedência da imposição da multa de ofício na empresa sucessora no caso de incorporação e a inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa, entendo que não existe fundamento para acatá-la, em virtude de os fatos alegados pela recorrente não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no Decreto nº 70.235/72.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

Pela análise dos autos, nas razões de impugnação e recurso, percebe-se que a empresa entendeu perfeitamente as infrações que estavam sendo imputadas, demonstrando conhecer os fatos descritos no auto de infração, rebatendo a matéria ali constante, não sendo a incongruência apontada na instrução processual motivadora do cerceamento do direito de defesa.

Rejeito, também, a preliminar de decadência suscitada pela empresa, em relação aos lançamentos de tributos efetuados pela fiscalização no ano-calendário de 1998.

Tem esta E. Câmara assentado o entendimento de que o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica insere-se entre os tributos cuja modalidade de lançamento é definida pelo CTN no art. 150, vale dizer, lançamento por homologação.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) adotou três modalidades distintas de lançamento dos tributos, que são identificadas, dentre outros fatores, segundo o grau de participação do sujeito passivo, a saber: lançamento por declaração (art. 147), lançamento direto ou de ofício (art. 149), lançamento por homologação (art. 150).

Lançamento por declaração é aquele efetuado pela autoridade administrativa com base em informações prestadas pelo sujeito passivo ou por terceiros.

Lançamento direto ou de ofício é efetuado pela autoridade administrativa quando a declaração retromencionada deixa de ser apresentada, quando contém erros, falsidades etc., e noutras circunstâncias referidas no art. 149 do CTN.

Lançamento por homologação, de conformidade com o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. Referida autoridade ao conhecer, a posteriori, a atividade assim exercida pelo sujeito passivo, homologa-a.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

Por muitos anos firmou-se, como regra, a modalidade de lançamento por declaração.

Contudo, já há algum tempo, seja por conveniência da administração, por facilitar os procedimentos arrecadatórios, pelo ingresso mais célere dos recursos, a quase totalidade dos tributos passou a submeter-se àquele regime de constituição do crédito tributário conhecido como "lançamento por homologação".

Destarte, nos tributos cuja exigência assim se opera, ocorrido o fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na Lei, independentemente de manifestação prévia da administração tributária, deve o próprio sujeito passivo determinar o *quantum debeatur* do tributo e providenciar seu pagamento.

A autoridade tributária fica com o direito de verificar, a posteriori, a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo em relação a cada fato gerador, sem que, previamente, qualquer informação lhe tenha sido prestada.

A definição do regime de lançamento, ao qual se submete o tributo, é indispensável para determinar qual a regra relativa à decadência será aplicada em cada caso.

Em se tratando de lançamento por declaração, para a contagem do prazo quinquenal de decadência, impõe-se a observância do estatuído no art. 173, I, do CTN, *verbis*:

"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;
(omitido)"*

A regra prefalada, relativamente aos tributos lançados por homologação, é afastada, aplicando-se, nesse caso, o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, *verbis*:



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

“Se a lei não fixar prazo à 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.”

Como se percebe, o termo inicial da contagem do quinquênio decadencial passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária, pois desde esse momento dispõe o sujeito ativo da relação jurídica tributária do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Em defesa dessa tese, à qual nos alinhamos, trazemos à colação a sempre lúcida lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

“Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da fazenda de constitui o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário.” (Curso de Direito Tributário - Saraiva - 10ª edição - p. 314).

Do mesmo mestre, em reforço da idéia por nós esposada de tratar-se o Imposto de Renda da Pessoa jurídica de tributo lançado por homologação, pedimos vênha para transcrever:

“... O IPI, o ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação.” (Op. Cit. p. 284).

Entretanto, ocorrendo fraude, dolo ou simulação, provada pelo Fisco e perfeitamente imputável ao sujeito passivo da obrigação tributária adstrita ao lançamento por homologação, o marco inicial para a contagem da decadência deixa de ser a data do fato gerador para deslocar-se para aquele previsto no art. 173, o



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim se manifesta a respeito do assunto o mestre Luciano Amaro, em seu livro *Direito Tributário Brasileiro*, Editora Saraiva, 1997, às fls. 383 e seguintes:

“A Segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação, presentes os quais não há a homologação tácita de que trata o dispositivo, surgindo a questão de se saber qual seria o prazo dentro do qual o Fisco poderia (demonstrando que houve dolo, fraude ou simulação) recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício. Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra geral do art. 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, de lege lata. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (arts. 156, V, 173, 174 e 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo de direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (cinco anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinidamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não se ter criado a ressalva.

(omitido).

A norma do art. 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não o ano em que termina essa possibilidade. Supondo, por exemplo, que o fato gerador ocorreu em 10 de junho de 1995, e a lei dá ao sujeito passivo trinta dias para efetuar a “antecipação” do pagamento, se, até 30 de julho de 1995, o recolhimento não tiver sido feito, ou tiver-se realizado com insuficiência, graças a artifício do devedor (dolo, fraude ou simulação), o Fisco poderia ter lançado de ofício já no dia 31 de julho de 1995. Ou seja, o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o exercício de 1995..... Portanto, segundo a regra do art. 173, I, o prazo se contaria a partir de 1º de janeiro de 1996.

(omitido)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

Em suma: a) se, nesse exemplo, tiver havido antecipação de pagamento (e não se constatando dolo, fraude ou simulação), o prazo decadencial (dentro do qual cabe ao Fisco homologar expressamente o pagamento, ou, se discordar do valor recolhido, lançar de ofício) conta-se da data do fato gerador (10-06-1995), nos termos do art. 150, § 4º; b) se não ocorreu o pagamento, não se aplica nem o caput nem os parágrafos do art. 150, mas sim o art. 173, I, iniciando-se o prazo decadencial para o lançamento de ofício a partir de 1º de janeiro de 1996, não se discriminando situações de dolo, fraude ou simulação, pelo simples motivo de que o art. 173 não contempla essas discriminações; c) finalmente, se o pagamento foi efetuado a menor, mas for constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, não ocorre a homologação ficta, nos moldes do art. 150, § 4º, e o caso vai para a regra geral do art. 173, I, contando-se o prazo para lançamento de ofício, também aí, de 1º de janeiro de 1996."

Os mesmos fundamentos são aplicáveis ao PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro e à COFINS, apenas o prazo decadencial para as duas últimas contribuições é diferente, sendo de 10 anos, por força do art. 45 da Lei nº 8.212/92.

Está caracterizada nos autos a ocorrência de dolo, fraude ou simulação perpetrada pela contribuinte para evitar o conhecimento pelo fisco do fato gerador dos tributos, por meio de procedimentos engendrados para reduzir o reconhecimento de receitas tributáveis.

Pelo exposto, tenho como não ocorrida a decadência das exigências relativas ao IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro, ao PIS e à COFINS, pois o marco inicial para sua contagem aconteceu em 01 de janeiro de 2000 e a ciência das exigências pela contribuinte em 22 de dezembro de 2003, fls. 05, menos de cinco anos, portanto.

Não merece prosperar, ainda, a solicitação de perícia efetuada pela recorrente, uma vez que o instituto da perícia é instrumento que deve servir ao julgador, e não só à parte, na busca de sedimentar a sua convicção sobre os fatos em litígio, devendo ser utilizado quando há dúvida, contradição ou um início de prova que a justifique.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33
Acórdão nº. : 108-08.517

A perícia não é meio adequado para trazer ao processo elementos que estão contidos na própria escrituração contábil ou fiscal e nos controles internos da autuada, situação ínsita aos próprios registros e arquivos da recorrente, de fácil demonstração nestes autos, se efetivamente pertinentes, não havendo que se confirmar, portanto, a correção do valor parcelado, procedimento que deve ser adotado pela autoridade local da Secretaria da Receita Federal na execução deste acórdão.

O Fisco federal constatou que a autuada, no ano-calendário de 1998, apresentou sua declaração de rendimentos pessoa jurídica sem informar a totalidade de receitas tributáveis, além de não escriturá-las nos livros contábeis e fiscais, tomando por base para tal conclusão os boletins de Caixa da loja.

Todos os elementos trazidos aos autos militam contra a contribuinte, que em nenhum momento logrou, por elementos probantes, colocar em dúvida a acusação contida no trabalho fiscal. Pelo contrário, permanecem incólumes todas as provas coletadas pela fiscalização.

As esparsas alegações apresentadas pela empresa não conseguiram ilidir a constatação da irregularidade detectada, a ocorrência de omissão de receitas. Não junta a pessoa jurídica nenhum documento ou qualquer outro elemento que justifique a falta de reconhecimento da receita tributável.

Tangencia a recorrente pela contestação dos elementos constantes da descrição dos fatos relatada no Termo de Verificação de Infração, apenas tentando desqualificar a determinação do valor tributável exigido, acatando, entretanto, a tipificação da infração ao parcelar o débito fiscal durante o andamento da fiscalização.

Os documentos constantes do anexo 01 do processo nº 10680.000531/2004-86 e os juntados a este processo, apreendidos no estabelecimento da contribuinte, levam à conclusão de que existiu fraude no reconhecimento de receitas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

Estes procedimentos fraudulentos consistiram na manutenção de controles paralelos de receitas pela empresa, com estorno, por meio eletrônico, de valores reais de vendas, resultando na falta de emissão de notas ou cupons fiscais.

Assim, face à total ausência de provas em sentido diverso, deve ser confirmada a omissão de receitas.

Quanto ao erro na determinação do valor tributável, vejo que a omissão de receitas está perfeitamente caracterizada nos autos, não sendo pertinente a dedução na base de cálculo do IRPJ e CSL de provisões, custos, despesas ou quaisquer outros valores cuja vinculação com a receita omitida não foi devidamente comprovada.

Pela análise do artigo art. 24 da Lei nº 9.249/95, resta claro que a contribuinte deve ser tributada pelo lucro real, sua opção de lucro fiscal, havendo o pressuposto lógico de que todos os custos e despesas incorridos no período de 1998 já teriam sido lançados na escrituração contábil, conclusão que não foi desqualificada pela autuada, que apenas faz afirmações genéricas em seu recurso, sem demonstrar as despesas e custos que não teriam sido consideradas pelo auditor autuante.

Correta, portanto, a recomposição pela fiscalização da base tributável declarada pela adição da receita omitida, tendo sido considerado inclusive nestes cálculos os prejuízos fiscais compensáveis.

Cabe-lhe, entretanto, razão quanto ao pleito da dedutibilidade do PIS, da Cofins e dos juros de mora exigidos de ofício na formação da base de cálculo do IRPJ e da CSL do ano de 1998, por não haver distinção entre o lucro real calculado no LALUR, Livro de Apuração do Lucro Real, a base de cálculo da contribuição social e aquele apurado em procedimento de ofício, porque eles têm como ponto de partida o lucro líquido do exercício, levantado segundo os preceitos das leis comerciais, sendo estas contribuições e os juros de mora parte integrante do lucro contábil, como redutor de vendas e despesa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

O Conselho de Contribuintes há algum tempo se posicionou pela unicidade do lucro, independentemente de ter sido declarado ou apurado de ofício. Dessa forma, sempre acatou que o prejuízo existente no período auditado fosse levado em consideração na apuração do *quantum debeatur*. Como exemplo, trago à colação o entendimento do acórdão nº 103-07.631, da lavra do ilustre Relator Urgel Pereira Lopes.

"COMPENSACÃO DE PREJUÍZOS-MATÉRIA TRIBUTÁVEL APURADA EM AÇÃO FISCAL. A matéria tributável, apurada em ação fiscal, deve ser compensada com os prejuízos que sejam legalmente compensáveis, uma vez que a lei não distingue entre o lucro tributável declarado e o apurado em lançamento suplementar ou de ofício, considerando-se, ainda, que as parcelas da matéria tributável, identificadas em procedimento fiscal, também integram o lucro."

Nesta linha, este Conselho admite também a dedutibilidade de despesas lançadas de ofício, como expressam as ementas dos acórdãos a seguir:

"Acórdão nº: 108-05.617 - 16 de março de 1999 e Acórdão nº 101-93.332 de 24/01/2000.

IRPJ – DEDUÇÃO DA CSLL DA BASE DO IRPJ – Por não existir diferença entre lucro declarado e lançado de ofício, a teor de remansosa jurisprudência deste Colegiado, a contribuição lançada de ofício deve ser deduzida da base de cálculo do IRPJ, obedecendo assim à regra matriz de definição da base do próprio IRPJ, pois o lucro real obtém-se do lucro líquido após a dedução da CSLL.

Acórdão nº 101-91.660, 09 de dezembro de 1997

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ – DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO – Apurada determinada matéria tributável, na apuração da base de cálculo do imposto de renda deve ser considerado o valor da contribuição social sobre ela incidente."

Assim, não existindo distinção entre o lucro apurado em lançamento de ofício e o declarado, as matérias lançadas, exigidas de ofício, nela incluídos os tributos e contribuições, precisam respeitar as respectivas regras de incidência e apuração das bases de cálculo.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

No caso em voga, deve ser admitida a dedutibilidade da Cofins, do PIS e dos juros de mora calculados até 31/10/1998 sobre estas contribuições, exigidos em procedimento de ofício, contemporânea à formação da base de cálculo do IRPJ e CSL aqui lançados, vez que o lucro real e a base positiva da CSL é calculada a partir do lucro líquido, depois da dedução destas contribuições e despesa de juros.

Quanto à questão da espontaneidade do valor referente ao parcelamento no PAES, não tem razão a recorrente, pois apesar de a legislação de regência permitir o ingresso no sistema durante o andamento da ação fiscal, deve o valor parcelado incluir os elementos constitutivos do crédito tributário lançado de ofício, além do tributo, a multa de ofício e os juros de mora.

Cabe à autoridade administrativa da jurisdição do autuado, no momento da execução deste acórdão, considerar os valores parcelados e efetuar os ajustes necessários.

No que concerne à imposição da multa agravada, prevista no artigo 44 II da Lei nº 9.430/96, vejo que foi perfeitamente aplicada ao caso em questão, haja vista a conduta dolosa da contribuinte ao utilizar procedimentos fraudulentos para omitir receitas.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 está assim redigido:

"Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(Omitido)

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Fica claro, que a infração submetida à hipótese da multa do inciso II do artigo 44 é a ação ou omissão com intenção de retardar ou impedir o pagamento do tributo, cujo fato gerador tenha ocorrido. O mestre Alberto Xavier traduz com clareza, apoiado em Rubens Gomes de Sousa, a noção deste instituto:



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

“Não cabe dúvida que a definição se inspirou nas lições de Rubens Gomes de Sousa, quando ensinava no seu ‘Compêndio de Legislação Tributária’ que a fraude fiscal – uma das infrações tributárias simples, por oposição aos crimes e contravenção em matéria tributária – podia ser definida como toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento de um tributo devido, ou a pagar tributo menor que o devido. Em face desta noção desenhava-se bem simples a distinção entre a fraude fiscal e a evasão de imposto. Ambas seriam ações ou omissões destinadas a evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, mas enquanto a fraude fiscal pressupõe a ocorrência do fato gerador, isto é, uma obrigação tributária já existente, constituindo uma infração, a evasão coloca-se em momento anterior ao da ocorrência do fato gerador, antes pois do nascimento da obrigação do imposto, pelo que não caberia no caso falar-se em ato ilícito.”

O artigo 72 da Lei nº 4502/64 traz a definição de fraude citada no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

“Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Ao definir que fraude é a ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, o legislador entendeu que tal procedimento seria motivado por artifício engendrado para impedir a exteriorização completa de um fato que efetivamente aconteceu ou vai acontecer, na hipótese de incidência tributária.

Novamente Alberto Xavier, com apoio em Galvão Teles, define assim o conceito do dolo no campo tributário:

“Ensina Galvão Teles – com a clareza que é de seu timbre – que ‘dolo, na acepção com que lhe dá a linguagem dos juristas, é a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

ou passiva' (Dos Contratos em Geral, 2ª ed., 1962, pág. 45). Não pode falar-se em fraude à lei sem que exista dolo e não pode falar-se em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como 'intenção fraudulenta.'

No Termo de Verificação de Infração, o autuante identifica como os motivos que o levaram a impor a multa qualificada os seguintes:

- "a) as omissões de receitas verificadas ocorreram de forma generalizada na empresa MG MASTER LTDA., bem como já ocorriam as omissões nas empresas que a mesma incorporou e continuaram a ocorrer após as incorporações, como comprovam os envelopes de Fechamento de Caixa e os relatórios existentes no aplicativo SISPAÇ, constantes da documentação retida/apreendida, de acordo com o Termo de Retenção, a que se refere o item 2, e anexados ao presente processo;*
- b) filiais que iniciaram suas atividades em 1998 também já contabilizavam, desde o primeiro dia de funcionamento, valores de receitas de vendas inferiores às reais;*
- c) as omissões não ocorreram de forma isolada ou esparsa, mas sim de forma continuada e geral, na medida em que ocorreram não só em alguns dias, mas diariamente, não apenas em alguns meses, mas em todos os meses do anocalendarío de 1998, que ora está sendo analisado, e também não apenas em uma loja, mas em todas que já existiam, nas que entravam em funcionamento e também nas que foram incorporadas, todas sob a administração do Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho, que era sócio das incorporadas e continua como sócio quotista, representante legal e dirigente exclusivo da MG MASTER LTDA;*
- d) as omissões não foram em decorrência de erros de escrituração e sim decorrentes da sistemática contabilização de valores de receitas de vendas inferiores aos efetivamente ocorridos;*
- e) o relatório de auditoria realizada pelo PÁTIO BRASIL SHOPPING, de Brasília, apreendido na sala da Presidência, conforme Termo de Apreensão referenciado no item 2, já apontava para omissão de vendas, conforme documentos juntados às folhas 144 a 148 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA.;*
- f) na documentação e nos arquivos magnéticos apreendidos foram encontrados diversos documentos que fazem menção a dois tipos de controles, um societário e outro gerencial, como atestam, por exemplo, os documentos juntados às folhas 149 a 217 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA. O societário corresponderia aos valores escriturados pelo contribuinte, enquanto que o gerencial (ainda que em valores inferiores aos apurados por*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

esta fiscalização) representaria os valores reais, a fim de que o contribuinte tivesse o controle gerencial das suas atividades.

g) existe uma limitação à emissão de notas ou cupons fiscais no dia, em função do procedimento de controle de cotas, de tal forma que a utilização dos emissores de cupom fiscal (ECF) fica restrita ao valor previamente determinado pelo próprio sócio administrador, Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho, conforme constatado nos documentos juntados às folhas 218 a 220 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA...

h) na documentação apreendida, conforme item 2, encontramos um relatório de apuração trimestral que, em seu item 1.1, contém a sugestão de condicionar os emissores de cupons fiscais (ECF) a um percentual de emissão ainda menor que o corrente, bem como que sejam os gerentes orientados neste sentido, conforme documentos juntados às folhas 221 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA;

i) ações trabalhistas dão conta de indícios de sonegação fiscal, como por exemplo, os processos n. 605/99, da 318 Junta de Conciliação e Julgamento de Belo Horizonte, 640/00, da 358 Vara da Justiça do Trabalho de Belo Horizonte e 0186/99, da 138 Junta de Conciliação e Julgamento de Belo Horizonte, cópias anexas às folhas 222 a 224 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA;

j) o Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho já foi denunciado pela prática de crimes contra a ordem tributária (consubstanciada na redução de carga tributária devida, de forma continuada, omitindo nos livros e documentos fiscais obrigatórios as correspondentes operações tributáveis), na condição de sócio-administrador da empresa CATALÃO ESPORTES LTDA (uma das empresas incorporadas à MG MASTER LTDA. em 1998), no processo n.98.057.327-3, da 38 Vara Criminal, da Comarca de Belo Horizonte, documentos juntados às folhas 245 à 248 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA;"

Não consegue a contribuinte demonstrar a inconsistência do lançamento fiscal, não trazendo à colação nenhuma prova que descaracterize a infração que lhe está sendo imputada, ficando denotada a intenção de reduzir o pagamento do tributo por artifício doloso, adotado sistematicamente em todo grupo empresarial, dentre outros, as restrições eletrônicas à emissão de notas ou cupons fiscais, sendo aplicável, portanto, a multa agravada de 150%.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

As alegações de inconstitucionalidade apresentadas pela recorrente a respeito do caráter confiscatório da multa de ofício e da inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora, não podem aqui ser analisadas, porque não cabe a este Conselho discutir validade de lei.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados nesta Câmara, que, regra geral, falece competência a este Conselho de Contribuintes para, em caráter original, negar eficácia a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, porque, pela relevância da matéria, no nosso ordenamento jurídico tal atribuição é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, com grau de definitividade, conforme arts. 97 e 102, III, da Constituição Federal, *verbis*:

“Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(omitido)

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;*
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;*
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.”*

Conclui-se que mesmo as declarações de inconstitucionalidade proferidas por juizes de instâncias inferiores não são definitivas, devendo ser submetidas à revisão.

Em alguns casos, quando existe decisão definitiva da mais alta corte deste país, vejo que o exame aprofundado de certa matéria não tem o condão de exorbitar a competência deste colegiado e sim poupar o Poder Judiciário de pronunciamentos repetitivos sobre matéria com orientação final, em homenagem aos princípios da economia processual e celeridade.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33
Acórdão nº. : 108-08.517

É neste sentido que conclui o Parecer PGFN/CRF nº 439/96, de 02 de abril de 1996, por pertinente, transcrevo:

"17. Os Conselhos de Contribuintes, ao decidirem com base em precedentes judiciais, estão se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. Não estão estendendo decisão judicial, mas outorgando um provimento específico, inspirado naquela.

(omitido)

*32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo **pronunciamento final e definitivo do STF** é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa." (grifo nosso)*

Com base nestas orientações foi expedido o Decreto nº 2.346/97, que determina o seguinte:

*"As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, **de forma inequívoca e definitiva**, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

§ 1 - Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia "ex tunc", produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial" (grifo nosso)

Este entendimento já está pacificado pelo Poder Judiciário, como se vê no julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que faz referência a precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF):

**"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN –
CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA –
INCONSTITUCIONALIDADE.**

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ nº 112, p. 393/398). vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido” (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ – Agravo Regimental 165.452-SC – Relator Ministro Ari Pargendler – D.J.U. de 09.02.98 – in Repertório IOB de Jurisprudência nº 07/98, pág. 148 – verbete 1/12.106).

Recorro, também, ao testemunho do Prof. Hugo de Brito Machado para corroborar a tese da impossibilidade desta apreciação pelo julgador administrativo, antes do pronunciamento do STF:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional” (in “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Editora Revista dos Tribunais, págs. 302/303).

Do exposto, concluo que regra geral não cabe a este Conselho manifestar-se a respeito de inconstitucionalidade de norma, apenas quando exista decisão definitiva em matéria apreciada pelo Supremo Tribunal Federal é que esta possibilidade pode ocorrer, o que não é o caso em questão.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal proferiu nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (nº 4-7 de 7.03.1991) que a aplicação de juros moratórios acima de 12% ao ano não ofende a Constituição, pois seu dispositivo que fixa a limitação ainda depende de regulamentação para ser aplicado. Assim está ementado tal julgado:

“DIREITO CONSTITUCIONAL. MANDADO DE INJUNÇÃO. TAXA DE JUROS REAIS: LIMITE DE 12% AO ANO. ARTIGOS 5º, INCISO LXXI, E 192, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Em face do que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 4, o limite de 12% ao ano, previsto, para os juros reais, pelo § 3º do art. 192 da Constituição Federal, depende da aprovação da Lei Complementar regulamentadora do Sistema Financeiro Nacional, a que se referem o “caput” e seus incisos do mesmo dispositivo...” (STF pleno, MI 490/SP).



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33
Acórdão nº. : 108-08.517

A multa de ofício foi exigida tendo por base o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, sendo perfeitamente aplicável ao fato, haja vista a constatação pelo Fisco de irregularidades tributárias, não se adequando aqui o conceito de Confisco estampado no artigo 150 da Constituição Federal, que trata desta situação apenas no caso de tributos.

Finalmente, no que tange à impossibilidade da imposição da multa de ofício, em virtude da falta de responsabilidade da sucessora por incorporação, por força do disposto no artigo 132 do CTN, alegação apresentada no aditivo ao recurso voluntário, entendo não assistir razão à recorrente, apesar de reconhecer a existência de farta jurisprudência a seu favor neste Colegiado.

Não vislumbro na redação do artigo 132 do Código Tributário Nacional interpretação que impeça a exigência de multa de ofício nos casos de incorporação, quando a incorporadora sucede, a título universal, integralmente, tantos os direitos quanto às obrigações.

Restringir a interpretação da palavra tributo, constante do artigo 132 do CTN, como excludente de qualquer penalidade nos casos de infrações à legislação tributária constatadas pelo fisco na sucedida, quando o auto de infração é lavrado na sucessora após a data da incorporação, não me parece correto.

Os artigos 132 e 134 do CTN estão assim redigidos:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Nota-se que no artigo 134, o legislador ao entender que não seria aplicável a penalidade de ofício deixou claro tal condição no parágrafo único. No artigo 132 não consta qualquer restrição.

Alinho-me, regra geral, à jurisprudência deste Colegiado quando afasta a incidência da multa de ofício nos casos de incorporação, nas situações em que a sucessora não teve influência ou relação com a irregularidade tributária apurada na sucedida.

Nesse caso, não haveria como se imputar a uma entidade estranha, seus dirigentes, responsabilidade pelos atos ilícitos praticados em época anterior à nova direção.

Entretanto, há que ser feita distinção quando a incorporadora e incorporada pertencem ao mesmo grupo de empresas, tendo como sócio a mesma pessoa física, ou parente a ela ligada, e o mesmo representante legal.

Como consta dos autos e está caracterizado no Termo de Verificação de Infração, o Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho tem interesse em todas as empresas autuadas, sendo seu representante legal e dirigente exclusivo.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33
Acórdão nº. : 108-08.517

Além disso, todas as ordens para que fossem engendrados os inúmeros procedimentos que visavam à omissão de receitas, inclusive a utilização de meio eletrônico para tal fim, partiram do representante comum destas empresas.

À época, os fatos apurados nas empresas sucedidas eram de conhecimento do sócio/dirigente/responsável da sucessora, MG Master Ltda, Sr. Sebastião. Mais do que isso, sob seu comando tudo foi tratado e urdida todas as irregularidades detectadas pela fiscalização.

Não se trata aqui, portanto, de imputar sanção contra a incorporadora que desconhecia a situação irregular na incorporada, muito pelo contrário, trata-se de aplicar multa de ofício a fato comandado pela incorporadora, por conta e ordem de seu dirigente, em todo grupo empresarial, que depois veio a ser concentrado na empresa MG Master Ltda.

Esta Câmara já se manifestou a respeito do assunto, por meio do acórdão nº 108-06408, da lavra do ilustre Conselheiro Mario Junqueira Franco Junior, cuja ementa a seguir transcrevo:

"INCORPORAÇÃO E MULTA – Ainda que se entenda como excluída a multa de ofício por força do disposto no artigo 132 do CTN, tal exegese não pode prevalecer quando o controle efetivo da incorporada e incorporadora pertence ao mesmo grupo econômico."

No mesmo sentido se posicionou a Sétima Câmara deste Conselho, por meio do Acórdão nº.107-07.680, cujos fundamentos são resumidos pela seguinte ementa:

"IRPJ – RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA – MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO – O afastamento da multa de ofício pressupõe o desconhecimento dos atos praticados pela parte que sucede o infrator. Ficando evidenciada a participação de ambas as partes nos atos que resultaram a infração, há de ser mantida a multa de ofício."

Analisando os autos, verifico que a sucessora tomou conhecimento e participou ativa e diretamente dos fatos irregulares apurados pelo fisco.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33
Acórdão nº. : 108-08.517

Inconcebível, portanto, a exclusão da multa de ofício usando-se como pretexto o instituto da incorporação, devendo ser mantido o lançamento.

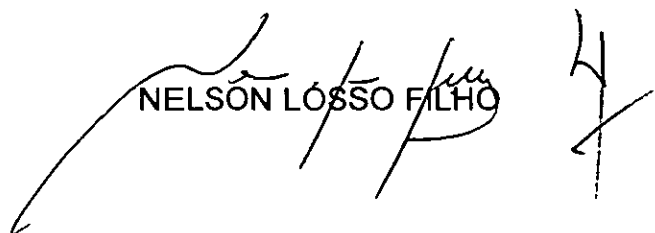
Lançamentos Decorrentes:

CSL, COFINS e PIS.

Os lançamentos em questão tiveram origem em matéria fática apurada na exigência principal, onde a fiscalização lançou crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tendo em vista a estreita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro os valores exigidos de ofício a título de PIS, COFINS e os juros de mora incidentes sobre estas contribuições até 31/10/98.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2005.


NELSON LOSSÓ FILHO



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

Processo nº : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº : 108-08.517

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MARGIL MOURÃO GIL NUNES, Relator Designado

Inicialmente gostaria de enaltecer a clareza do relatório, e profundidade do voto proferido do ilustre Relator, Dr. Nelson Lósso Filho.

Peço vênia para dele discordar somente quanto a aplicação da multa isolada nos casos de incorporação.

Vejamos agora a problemática da sucessão e da responsabilidade tributária quanto à multa de ofício aplicada pelo fisco, e contestada pela recorrente.

A matéria em análise encontram-se estabelecidas os artigos 132 e 133 do CTN, no Título II, Obrigação Tributária, Capítulo III, Sujeito Ativo, Seção II, Responsabilidade dos Sucessores, já transcrita pelo relator do voto vencido.

Pelo artigo 134 do CTN, citado i. relator na conclusão de seu voto, poder-se-ia responsabilizar as pessoas físicas relacionadas no artigo 134, como os sócios, diretores, gerentes, mandatários, pais e outros representantes das pessoas jurídicas, mas jamais outras pessoas jurídicas como pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos. E assim mesmo quanto constatado atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Repetindo, o Código Tributário Nacional aponta para a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contratos ou estatutos.



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

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

Desta forma, a responsabilidade tributária implica em substituição de responsabilidade, colocando a pessoa física do administrador no lugar do contribuinte, e não outro contribuinte pessoa jurídica como responsável.

Assim, o crédito tributário imposto pelo auditor fiscal pelo lançamento da multa isolada, foi à revelia do que estabelece o Código Tributário Nacional, quando atribui responsabilidade à incorporadora apenas pelo tributo devido, e não a todo o crédito tributário. Existe uma clara diferenciação entre tributo e crédito tributário, não podendo estes substantivos serem usados indistintamente.

Mesmo considerando as alegações dos agentes autuantes, de existirem nas diversas incorporações ocorridas, a figura do sócio administrador uma constante, não se pode abster da aplicação da norma legal, porque nela não há tal exceção.

O que desejou o fisco, mesmo sem explicitar ou capitulado nos autos, foi a aplicação pura e simples da norma contida no parágrafo único do Artigo 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar 104/2001, *"in verbis"*:

"Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Na contra mão, da intenção do fisco está a inaplicabilidade da LC 104/2001, que não emergiu ao mundo jurídico por falta de regulamentação por Lei ordinária, não podendo ter uma execução administrativa sem quaisquer normas que possam regular os atos do agente fiscal.

Seria imprópria a desconsideração dos atos comerciais e jurídicos ocorridos, com o fim específico de tornar a incorporadora como responsável pelo crédito tributário, neste caso a multa de isolada na incorporadora.



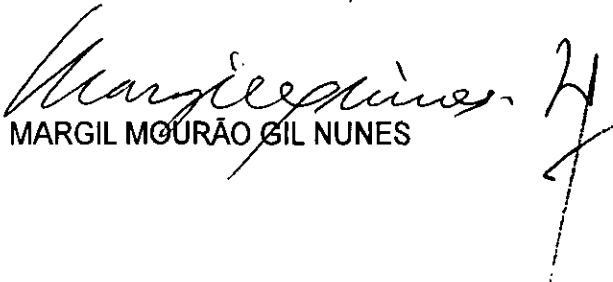
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000548/2004-33

Acórdão nº. : 108-08.517

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares argüidas nos termos do relator vencido, e no mérito dar também parcial provimento ao recurso excluindo-se a aplicação da multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2005.


MARGIL MOURÃO GIL NUNES