



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 10830.004760/00-03
Recurso nº : 130.514 - EX OFFICIO E VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS :1996 A1999
Recorrentes : 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP e LABORATÓRIO DE ANÁLISES
CLÍNICAS DR. JOÃO ANTÔNIO VOZZA LTDA
Sessão de : 13 DE MAIO DE 2003
Acórdão nº : 107-07.132

IRPJ E CSLL, IR-FONTE E PIS-REPIQUE DECORRENTES. OMISSÃO DE RECEITA COM AMPARO EM INFORMAÇÕES DE TERCEIROS. ADOÇÃO ESPONTÂNEA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL.IMPOSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL INEQUÍVOCA.EXIGÊNCIA DE OFÍCIO COM AMPARO NA ESCRITURAÇÃO.LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. A tributação das receitas omitidas não pode alhear-se ao regime de tributação a que estiver vinculado, por lei, o contribuinte. Se imprestável a escrituração contábil por inequívoca constatação, o lançamento de ofício deve curvar-se às regras de arbitramento dos lucros, submetidas aos requisitos, condições e capitulações próprias desse regime. Desatendidos tais postulados ou princípios, maculada estará a eficácia do ato praticado, com assinalado e insanável comprometimento da imposição fiscal.

COFINS E PIS-FATURAMENTO DECORRENTES.EXIGÊNCIA COM BASE EM OMISSÃO DE RECEITA COM AMPARO EM INFORMAÇÕES DE TERCEIROS. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO NÃO ACOLHIDO PELO LANÇAMENTO FISCAL. DESNECESSIDADE. A exoneração da exigência principal motivada por inobservância ao regime de tributação a que deveria se subsumir a contribuinte, não desnatura a comprovada omissão de receitas operacionais - que subsiste - base de cálculo das contribuições sociais que têm a receita bruta como supedâneo tributável.

MULTA MAJORADA. FRAUDE. PRESENÇA DOS PRINCÍPIOS DE OCULTAÇÃO E DE PRÁTICA REITERADA CONDENÁVEL. PROCEDÊNCIA. O acervo probante do ato tributário ilícito, no mais das vezes exige, para a sua validade e sustentação, a busca de elementos outros que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do Fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Se a par do exposto, adota-se uma prática reiterada de se ocultar a ocorrência do fato gerador, com subtração permanente de receitas nos registros dos livros fiscais e nos entes acessórios, tipificado está o intuído de fraude.

PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. FONECIMENTO APÓS O FATO GERADOR QUE REDUNDOU NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.INEXISTÊNCIA DE PENDÊNCIAS.INDUÇÃO NÃO CONFIGURADA DE AUSÊNCIA DE

ILÍCITOS. PRECEDENTES. Os débitos declarados ou com exigibilidade suspensa - enquanto não forem contra-provados ou definitivamente julgados - não podem conduzir a repartição fiscal a negar-se ao fornecimento da CND pleiteada, sem que se configure ilegal e abusiva a correspondente recusa. Entretanto a transmissão da Certidão Negativa de Débito não confere ao requerente um atestado de idoneidade inexpugnável e perene, não tendo, por isso mesmo, o condão de induzi-lo estar a salvo de quaisquer sanções fiscais.

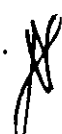
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 2ª TURMA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO EM CAMPINAS/SP E LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS DR. JOÃO ANTONIO VOZZA LTDA.,

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso de ofício, e, quanto ao recurso voluntário, **DAR** provimento **PARCIAL** para afastar as exigências do IRPJ, IR FONTE, CONTRIBUIÇÃO AO PIS REPIQUE E CSLL, relativas ao ano calendário de 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RONALDO CAMPOS E SILVA (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL). Ausente, justificadamente, o Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS. 

Processo nº : 10830.004760/00-03
Acórdão nº : 107-07.132

Recurso nº :130.514
Recorrente :LABORATÓRIO ANÁLISES CLÍNICAS DR. JOÃO ANTONIO VOZZA
LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

LABORATÓRIO ANÁLISES CLÍNICAS DR. JOÃO ANTONIO VOZZA LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela 15ª Sessão da 2.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP., (fls.1.321/1.346 – Volume II), que concedera provimento parcial às suas razões impugnativas.

Nesse mesmo processo a e.Segunda Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP., consubstanciada no art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72, com a alteração introduzida pela Lei n.º 9.532/97, art. 67 e Portaria MF n.º 33 de 11.12.1997, art. 1.º, recorre a este Colegiado de sua decisão de fls., 1.335/1.350, em face da exoneração que prolatou concernente ao crédito tributário imputável à empresa LABORATÓRIO ANÁLISES CLÍNICAS DR. JOÃO ANTONIO VOZZA LTDA., já devidamente identificada nos autos deste processo.

II – ACUSAÇÃO.

a) Auto de Infração do Imposto Renda Pessoa Jurídica

De acordo com as fls. 06 e seguintes, e o Termo de Verificação Fiscal às fls. 57/68, o crédito tributário lançado e exigível – com multa majorada de 150% -

decorre de omissão de receitas caracterizada pela falta de escrituração e de declaração dos valores recebidos de empresas tomadoras de serviços, nos meses dos anos-calendário de 1995 a 1998. Tal evidência se materializou pelo cotejo entre as informações da DIRPJ e as DIRFS do mesmo período.

Enquadramento legal: arts. 195, inciso II; 197 e parágrafo único; 225, 226, 227 e 230 do RIR/94. Art. 3.º da Medida Provisória n.º 492/94 e sus reedições, convalidada pela Lei n.º 9.064/95. Art. 43, §§ 2.º e 4.º, da Lei n.º 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3.º da Lei 9.064/95. Art. 24, da Lei n.º 9.249/95.

b) Multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, sem amparo em balanço ou balancete de suspensão, nos anos-calendário de 1995 a 1998.

Enq. legal: inciso IV, art. 44, da Lei n.º 9.430/96.

c) Contribuição ao PIS/Faturamento sobre Omissão de receitas. Fls. 17/19 e 23/25. Enquadramento legal, às fls. 20: art. 3.º, § 2.º, da Lei Complementar n.º 07/70, título 5, capítulo 1, seção 6, itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF n.º 142/82.

d) Contribuição ao PIS/Repique. Fls. 20/22 e 26/29. Enquadramento legal, às fls. 20: art. 3.º, § 2.º, da Lei Complementar n.º 07/70, título 5, capítulo 1, seção 6, itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF n.º 142/82.

e) Contribuição à COFINS, às fls. 30/41. Enq. Legal: arts. 1.º e 2º da Lei Complementar n.º 70/91;

f) Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), às fls. 42/49. Enq. Legal: art. 2º e §§ , da Lei nº 7.689/88; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei n.º 9.065/95; art. 43 a Lei n.º 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3.º da Lei n.º 9.064/95; arts. 19 e 24 da Lei n.º 9.249/95; e art. 1.º da Lei n.º 9.316/96; art. 28 da Lei n.º 9.430/96.

g) Imposto de Renda Retido na Fonte, às fls. 50/56. Enq. Legal: art. 739 do RIR/94; art. 44 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3.º da Medida Provisória n.º 492/94, convalidada pela Lei n.º 9.064/95; art. 62 da Lei n.º 8.981/95..

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 26.07.2000, apresentou a sua defesa, em 25.08.2000, conforme fls. 758/781 – Vol. II. Da peça decisória pode-se extrair, em síntese, a seguinte irresignação vestibular:

inconformada com as exigências fiscais, a contribuinte, por intermédio de seu advogado e bastante procurador, ofereceu impugnação de fls.758/781, em 25/08/2000, apresentando razões de fato e de direito, já apreciadas quando do julgamento do processo administrativo n.º 10830.004760/00-03, relativo a outras autuações formalizadas durante o mesmo procedimento de fiscalização.

Propugna pela nulidade da autuação feita com base no lucro real, apesar da demonstração de falta de consistência da escrituração contábil da empresa.

Alega ter sido induzida a erro por ter obtido uma certidão negativa de débito, documento suficiente para provar, perante os sócios, a regularidade da situação fiscal da empresa.

A indevida manutenção da empresa no regime de apuração pelo lucro real, em sua ótica, teria ensejado uma exigência absurda e confiscatória – 30% maior do que a totalidade do faturamento da empresa apurado durante os quatro períodos-base verificados.

Ao pleitear a ilegalidade da presunção de omissão de receitas, argumenta se tratar, antes, de erro grave na escrituração, efetuada por profissional

legalmente autorizado para o exercício da atividade, cuja atuação teria causado sérios danos à empresa. Este fato impediria a caracterização do dolo da contribuinte para obtenção de qualquer vantagem financeira.

A respeito do desconhecimento por parte dos sócios da real situação fiscal da empresa e, portanto, da ausência da imputada má-fé dos interessados no tocante à deliberada omissão de receitas, afirma ter sido induzida a erro pelas informações obtidas na própria Secretaria da Receita Federal.

Questionando os controles e critérios de apuração do órgão arrecadador, pretende afastar a imputação de qualquer responsabilidade aos sócios pelos erros e deficiências constatados na contabilidade da empresa, ocasionados pela desídia do profissional responsável contratado.

Acrescenta que a fiscalização, agindo de forma irregular e antijurídica, teria coibido iniciativas da empresa no sentido de retificar as declarações ou reprocessar sua escrituração. Deixa claro, no entanto, a impossibilidade de se restabelecer nos moldes de apuração do lucro real.

Junta a segunda via de extratos bancários e cópias das folhas de pagamentos para demonstrar as despesas realizadas pela empresa – em montantes superiores às receitas apuradas – e afastar, assim, a imputação de omissão de receitas.

Quando se refere à iliquidez da exigência, aponta que a fiscalização, ao manter e validar a contabilidade da empresa, deveria ter utilizado os prejuízos fiscais escriturados nas declarações de IRPJ e procedido à dedução dos valores retidos pelas fontes pagadoras. Da mesma forma, pleiteia a consideração dos valores recolhidos de PIS e COFINS no processo de parcelamento.

Quanto aos acessórios, alega a inconstitucionalidade da cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic.



Aponta, também, erros no Termo de Arrolamento de Bens e Direitos.

Ao final, procede à consolidação das impropriedades contábeis verificadas na escrituração da empresa, destacando-se o item "1.a", que se reproduz, integralmente:

Partindo do lançamento efetuado pela fiscalização nos moldes da tributação pelo Lucro Real, que "agregou ao Lucro Líquido" para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social s/ o Lucro Líquido, o incremento de receita nos valores apurados no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - FM 2000-00.035-4, considerando assim "OMISSÃO DE RECEITA", de modo que a escrita contábil ficou validada.

IV – A DECISÃO MONOCRÁTICA

Às fls. 1.321/1.346 do Vol. II, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 227, de 05 de dezembro de 2001, assim sintetizada em suas ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Anos-Calendarário: 1996, 1997, 1998

OMISSÃO DE RECEITAS. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO
Em face da legislação em vigor, provada a imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real, a imputação de omissão de receitas somente se sustenta sob as regras do lucro arbitrado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-Calendarário: 1995

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO.

No ano-calendarário de 1995, irrelevante a sistemática de tributação adotada pela fiscalização na medida em que o valor da receita omitida não deveria compor a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado.

Processo Administrativo Fiscal

Anos-Calendarário: 1995, 1996, 1997, 1998

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.PIS- REPIQUE

Em se tratando de exigências reflexas de tributos e contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejulgado na decisão dos processos decorrentes.

PIS-FATURAMENTO.OMISSÃO DE RECEITAS

Período de Apuração: 01.03.1996 a 31.12.1998

Provada a falta de escrituração de receitas operacionais decorrentes das prestações de serviços, cabível a exigência ex officio de PIS, incidente sobre o faturamento.

Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Período de Apuração: 01.12.1995 a 31.12.1998

COFINS. OMISSÃO DE RECEITA.

Provada a falta de escrituração de receitas operacionais decorrentes das prestações de serviços, cabível a exigência ex officio de PIS, incidente sobre o faturamento.

Normas Gerais de Direito Tributário

Anos-Calendarário:1995,1996, 1997,1998

MULTA QUALIFICADA.FRAUDE.SONEGAÇÃO.

A prática reiterada de manter à margem da escrituração perto de setenta por cento das receitas auferidas na prestação de serviços caracteriza o dolo específico da sonegação ao impedir ou retardar, total ou parcialmente o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador.

Normas Gerais de Direito Tributário

Anos-Calendarário:1995,1996, 1997,1998

JUROS DE MORA. SELIC. CONSTITUCIONALIDADE.

Discussões acerca da constitucionalidade, legalidade ou equidade das leis exorbitam da esfera de competência das autoridades

administrativas, às quais cabe apenas cumprir o que determina a legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente em se tratando de norma validamente editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

Normas de Administração Tributária

Anos-Calendarío:1995,1996, 1997,1998

ARROLAMENTO DE BENS

Não se encontra contido no âmbito de competência desta autoridade administrativa o pronunciamento acerca da regularidade de arrolamento de bens efetivado pela autoridade jurisdicionante, a qual devem ser dirigidas as contestações aqui indevidamente apresentadas.

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

Cientificada, em 18 de janeiro de 2002, por via postal (AR de fls. 1.353 – vol. II), apresentou o seu recurso voluntário, em 15 de fevereiro de 2002, conforme descrito às fls.1.380/1396.

A decisão combatida ao admitir a absoluta impropriedade da utilização do regime tributário pelo lucro real, e de outra forma não poderia ter agido, impôs-se o reconhecimento da absoluta nulidade do auto de infração.

Todos os lançamentos estão fundamentados sob a sistemática que orienta a opção tributária pelo lucro real, o que resultou inaplicável, conforme alegação do contribuinte e o próprio julgamento proferido em primeiro grau.

Exaustivamente justificada, tanto na impugnação quanto na decisão proferida, ficou absolutamente caracterizada a impossibilidade de se autuar a pessoa jurídica do contribuinte, considerando seu regime tributário com base no lucro real, em face do reconhecimento da imprestabilidade da escrituração.

Citando o eminente tributarista Amílcar de Araújo Falcão, assevera que

não pode a autoridade julgadora alterar o alcance ou o conteúdo da autuação.

buscando, simplesmente pelo intuito de manter a imposição fiscal, a manutenção de exigências reflexas ou acessórias.

Ora, manter-se a autuação depois de totalmente rechaçada a sua fundamentação legal, que fez base para os lançamentos de ofício, é o equivalente a modificá-la, transformá-la, convertê-la em outra peça fiscal, o que é absolutamente defeso a qualquer momento após a sua lavratura e, em especial, em sede de julgamento de primeiro grau.

Ultrapassada a arguição de nulidade absoluta do auto de infração, o que se admite somente para se argumentar, melhor sustentação não apresenta a autuação mantida, no que se refere à imposição fiscal reflexiva.

A decisão recorrida manteve a autuação referente ao IRPJ/95, assim como a tributação reflexa, relativa à Contribuição Social sobre o Lucro, o Imposto de Renda na Fonte, e o PIS-REPIQUE, com fundamento na nova redação dos arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92, dada pelo art. 3.º da Lei n.º 9.064/95, que dispunham que o valor da receita omitida não deveria compor a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado.

Ocorre que tal comando fora revogado pelo art. 24 da Lei n.º 9.249/95, especialmente em relação ao seu art. 36, inciso IV.

Ora, a decisão de primeiro grau fundamentou-se em dispositivos legais revogados para manter a esdrúxula, antijurídica e arbitrária tributação pretendida. Assim, para compor a base de cálculo do imposto pertinente ao ano-base de 1995, a legislação aplicável exigia o nexo de causalidade entre o lançamento e o regime de tributação a que estivesse submetida a pessoa jurídica, o que afasta, por derradeiro, a pretensão impositiva mantida.

Nesse sentido, é bom que se registre, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão, em sede de Recurso Extraordinário (RE 194.612-1/SC), na qual firmou o entendimento de que quando a lei for editada no final do ano-base, atinge ela

toda a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro.

Cita súmula sob o n.º 584, do STF, que estabelece: *Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.*

Mantendo-se o mesmo nexo causal da decisão combatida, por via de consequência, impõe-se o cancelamento da tributação reflexa relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Imposto de Renda Retido na Fonte e PIS-REPIQUE, igualmente pertinentes ao ano-calendário de 1995.

Somente a título de ilustração, com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a própria iliquidez da decisão seria suficiente para anulá-la de imediato. É que o demonstrativo que instrui a decisão, às fls. 23, apresenta o valor originariamente exigido, e outro, completamente diferente, como valor mantido, o que caracteriza flagrante iliquidez, impondo-se o reconhecimento da nulidade do lançamento e o seu consequente cancelamento.

Em relação à exigência das contribuições sociais ao PIS e COFINS, requer-se o seu cancelamento, pelos mesmos fundamentos legais já elencados.

Não há saldo credor em favor do Fisco:

os valores originais apontado pela fiscalização, para fins de verificação do faturamento, constantes das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) prestadas pelos tomadores de serviços, cuja somatório totalizou R\$ 3.577.458,35, obrigatoriamente resultou em crédito tributário, em favor do contribuinte, no montante de R\$ 53.661,88 (1,5%).

Igualmente em favor do contribuinte deve ser creditado os montantes relativos aos parcelamentos de PIS e COFINS, relativos aos anos-calendários de 1995 a 1998, cujo adimplemento foi devidamente cumprido pelo contribuinte, que

totalizaram, em valores originais, R\$ 11.765,98 de PIS, e de R\$ 36.234,01 de COFINS, conforme demonstra a documentação anexada à impugnação

Portanto, os valores dos créditos tributários inquestionáveis, em favor do contribuinte, já comprovados perante a Receita Federal, resultam em montante original de R\$ 101.661,87.

Ora, considerando o montante de PIS (excluído o PIS-REPIQUE), mantido na decisão, no valor de R\$ 18.262,78, assim como, o montante de COFINS, também mantido na decisão, no valor de R\$ 71.548,94, a exigência mantida resulta em valor original total de R\$ 89.811,72.

A decisão de primeiro grau tratou de manter o entendimento de que houve a prática de omissão de receitas, e que tal prática se dera de forma dolosa, com o intuito deliberado do contribuinte de descumprir suas obrigações tributárias.

O contribuinte, em momento algum, se beneficiou da imprestabilidade de sua escrituração e, igualmente, também não houve a prática reiterada de oferecimento de receitas apontando valores menores.

Na verdade, a empresa contribuinte não tinha procedido às entregas das declarações de imposto de renda pessoa jurídica do ano de 1995 ao ano de 1998. Somente fora regularizada a pendência, do ponto de vista formal, em 19.11.1998, quando todas foram entregues, simultaneamente. Portanto, claro está, que não há prática reiterada, como quer fazer crer a decisão recorrida.

Conforme ficou assente, se o contribuinte tivesse procedido à escrituração, teria inúmeras vantagens fiscais, quanto aos montantes devidos, já que, seguramente, a empresa operou com severo prejuízo neste período fiscalizado.

Em síntese, no afã de praticar a penalidade mais agravada, a decisão recorrida não se preocupou com os elementares fundamentos da responsabilização, que estão, solidamente, previsto na mais basilar doutrina jurídica brasileira.

Contrariamente ao que afirma a decisão recorrida, a Certidão Negativa de Débitos prevista em lei produz efeitos jurídicos relevantes. A Certidão noticia que até a data de sua expedição **NÃO EXISTEM PENDÊNCIAS EM NOME DO CONTRIBUINTE RELATIVAS AOS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL**. Atribuir-lhe grau de irrelevância é demasiado absurdo, que não pode sequer ser considerado.

Sob a guarda da contabilidade, os titulares da empresa jamais poderiam duvidar da regularidade da escrituração fiscal, pois não há documento mais forte e consistente do que uma Certidão Negativa de Débitos, regularmente expedida pela Receita Federal.

O que mais poderiam exigir os titulares de uma sociedade de pequeno porte, quanto à prova de regularidade da situação fiscal da empresa, do que a própria Certidão.

Se erros e deficiências fatais foram constatados na contabilidade da empresa, nenhuma responsabilidade pode ser atribuída aos seus sócios, quanto a estes erros, pois estavam seguros e acobertados por uma Certidão Negativa.

É inegável que a empresa fora induzida a erro pela existência da Certidão Negativa de Débito.

Sobre a Multa majorada, do ponto de vista jurídico, não há como presumir-se, ainda que por absurdo, a hipótese de má-fé do contribuinte, já que o auto de infração perdeu a sua substância impositiva essencial.

Se não existe o imposto devido, posto que auferido sobre regime tributário impossível, como é possível permanecer existindo a multa.

Se inexistente o principal, como admitir a permanência do acessório. Esse é o pressuposto da legislação em vigor que, mais uma vez, foi desprezada impropriamente pela decisão proferida.



Se resultou inequívoca a imprestabilidade da escrita, por questões alheias à vontade do contribuinte, conforme ficou categoricamente demonstrado pelas alegações e provas produzidas na impugnação, como pode ser a ele atribuída a ação ou omissão voluntariosa voltada a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária?

Vista a natureza dos erros, tais não podem ser atribuídos a uma ação dolosa do contribuinte, vista a natureza as impropriedades perpetradas.

Não restava outro caminho ao contribuinte senão reprocessar a sua contabilidade, considerando a documentação que poderá ser reabilitada, bem como retificar, administrativamente, a opção pelo regime de tributação, em face das circunstâncias técnicas que se impunham.

Restabelecer a contabilidade nos moldes adequados para o regime de apuração do lucro real seria impossível, uma vez que não se dispunha dos documentos básicos a suportarem a escrituração.

Reitera que a empresa estava irregular quanto à entrega das declarações de imposto de renda, fato que espanca quaisquer inferências acerca de prática reiterada de omissão de receitas. Ao entregá-las produziu-se suposta regularização da escrituração. É tão patente o erro técnico cometido que, nos anos-calendário de 1996 e 1997, foram declaradas receitas anuais da contribuinte zeradas, isto é, sem um centavo sequer de faturamento nos dois anos.

A imputação fiscal é desmedida e fantasiosa, em face da imprestabilidade da escrita, diante de exaustivas provas de má técnica contábil, não se podendo presumir hipótese de sonegação e, conseqüentemente, aplicação da multa agravada, imputando conduta dolosa à contribuinte, senão em flagrante exercício de arbitrariedade fiscal.

Por fim, combate a exigência dos juros com base na taxa SELIC, tendo em vista que não fora criada por lei, mas por meros regulamentos do Banco Central, e para aplicação desta taxa para fins tributários, o fisco tem se valido do disposto no

parágrafo 4.º do art. 39 da lei n.º 9.250/95, que, por unanimidade, teve a sua inconstitucionalidade declarada pela egrégia Segunda Turma do STJ.

Também a Constituição Federal, em seu art. 150, inciso I, veda à União, Estados e Municípios, exigirem ou aumentar tributos sem que lei o estabeleça.

Por todo o exposto, requer que se dê total provimento ao rogo recursal interposto, cancelando-se, na totalidade, o auto de infração lavrado, e assim, reformando, parcialmente, a decisão combatida, quanto às exigências mantidas, seja pelo reconhecimento da total nulidade da autuação, seja pelo reconhecimento da inexistência de saldo devedor de tributo a recolher, posto que afastadas as ilegalidades impositivas, arbitrariamente exigidas na ação fiscal e mantidas na decisão de primeiro grau.

VII – O DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 1.397 e seguintes – vol. V, relaciona bens de seu patrimônio, em consonância com a IN/SRF/STN/SFC n.º 26, de 6 de março de 2001 –Anexo I, e devidamente controlado pelo Processo Administrativo Fiscal n.º 10830.004779/00-23.

 É o Relatório. 

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Conheço-o .

I. RECURSO DE OFÍCIO

Recurso ex officio admissível em face do que prescrevem o artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235/72 e Lei nº 9.532/97, art. 67, c/c a Portaria do Sr. Ministro de Estado da Fazenda sob o nº 333, de 11.12.1997.

Como corolário, foi a contribuinte exonerada das exigências do IRPJ, CSLL, PIS-REPIQUE e IR-Fonte, relativamente aos anos-calendário de 1996 a 1998, por entender o douto Colegiado de Primeiro Grau que a hipótese impunha o arbitramento de lucros, por imprestabilidade da escrituração para se aferir a correta opção pelo regime de tributação eleito pela contribuinte.

Como se observou pela peça acusatória, o Fisco, a despeito de inúmeras irregularidades assinaladas, emprestou à escrita contábil-fiscal do contribuinte o carácter da salvabilidade, quedando-se restrito à omissão de receitas operacionais detectada pelo confronto das DIRFS com as Declarações de Rendimentos. Descurrou-se, pois, das várias anormalidades que não só a parte autora desfiou, aqui reproduzidas pela decisão recorrida, às fls. 1.345/1.348, como também olvidou outras similarmemente arroladas na peça decisória, às fls. 1.348/1.349.

Desnecessário trazer à colação tais nefastas divergências e lacunas sem incorrer numa odiosa perífrase. Considera-se, pois, em nome da concisão,

integradas a esse voto, com a devida vênia, os comentários pontuais da sentença de Primeiro Grau.

É consabido que o princípio da tipicidade, se acolhida a acusação fiscal, restaria maculado, pois, segundo esse primado, a lei, e apenas ela, deve conter e descrever, de forma completa, clara e minuciosa, todos os elementos essenciais à validade e à legitimidade de um tributo, tais como o fato gerador (hipótese de incidência) a base de cálculo, a alíquota, o sujeito passivo etc. Se a infração fora denunciada pelo Fisco, de forma individualizada, não há como repelir a fonte de onde proveio, desclassificando-a.

O acolhimento das infrações ofertadas pela própria escrituração e devidamente submissas à hipótese de incidência descrita pelo legislador deveria se aliar ao arbitramento de lucros, considerando-se o que fora declarado como receita bruta conhecida; a omissão ora denunciada, submissa aos artigos regentes correlacionados com essa forma de tributação, reitera-se, sob pena de se conformar esse regime de tributação a uma insustentável ordem de preferência, ou a uma mera opção do Fisco.

Concluindo, à luz do dia restou configurada a imprestabilidade da escrituração. Conforme se depreendeu desse voto, combinado com as lições da ilustre Decisão Colegiada de Primeiro Grau, as escriturações contábil e fiscal da recorrente, aliadas à falta de comprovação parcial dos seus atos negociais, estão perfeitamente tipificadas na legislação de regência, devendo ser apoiada, se cristalizada a sua imposição à época, nos cânones do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Por isso mesmo, disse mui acertadamente Fiorini¹ que a "discricionariedade é a faculdade que adquire a Administração para assegurar em forma eficaz os meios realizadores do fim a que se propõe o Poder Público." A discricionariedade, prossegue o mesmo autor, "adquire relevância jurídica quando a

¹ Bartolomé A. Fiorini, *La Discrecionalidad em la Administración Pública*, Buenos Aires, 1948, p.38

Administração quer custodiar em forma justa os interesses públicos entregues à sua tutela. É então ferramenta jurídica que a ciência do direito entrega ao administrador para que realize a gestão dos interesses sociais respondendo às necessidades de cada momento. Não é um instrumento legal que se concede ao administrador para fazer o que imponha o seu capricho; nem tampouco para criar normas de caráter legislativo; menos ainda para que intervenha ante uma contenda normativa, como acontece com a jurisdição. É unicamente, uma autorização limitada a um fim determinado, para que o Poder Público aprecie as condições presentes quando administre o interesse social especificado pela norma legislativa. É uma forma de atuar da Administração Pública para poder realizar uma reta administração dos diversificados interesses da coletividade.”

Em poucas orações, fiscalizar é, antes de tudo, sim, denunciar evasões; subsidiariamente, é revisar os lançamentos contábeis-fiscais, visando identificar ofensa ao regime de competência, alocação não-apropriada dos gastos às prescrições das leis reitoras; e, por fim, dentro da ordem posta, desclassificar, por inteiro, o que lhe fora ofertado, ou impor, de ofício, o que lhe fora negado, objetivando assegurar os meios realizados para a consecução do fim limitado a que se propõe o poder tributante.

Concluindo, não há como censurar a decisão de Primeiro Grau. O elenco de irregularidades, notadamente as omissões, desencontros de valores, descontinuidade dos saldos, lançamentos entre outros repudiáveis cometimentos nas escriturações contábeis e fiscais tingem-nas de imprestável para apuração do lucro real.

II. RECURSO VOLUNTÁRIO

Nesse box, a teor de matéria litigiosa, remanescem as exigências do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas relativamente as ano-calendário de 1995 (jan. a dez.), bem como as imputações decorrentes a título da Contribuição Social sobre o Lucro, da Contribuição ao PIS-REPIQUE, e do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). Mantidos, integralmente, os créditos tributários referentes à Contribuição ao PIS-Faturamento e à Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

II.1. Preliminar de Nulidade

Nesse foro, debate-se a autuada por adoção de um tratamento isonômico, suscitando desse colegiado que, em face dos mesmos pressupostos fáticos e legais que fixaram a decisão de Primeiro Grau em relação aos anos-calendário de 1996 a 1998, que a exonere também dessa imputação sobrevivente.

II.1.1. Ano-Calendário de 1995.


II.1.2. DO IRPJ e do IR-FONTE

A questão alçada pela recorrente em sede de preliminar, não tem o condão, ainda que acolhida, de nulificar, por completo, o lançamento pela via do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e alterações impostas pela Lei nº 8.748/93. Portanto, registre-se a impertinência de sua arguição nesta ambiência. Dessa forma a questão será enfrentada como matéria de mérito, mesmo porque não se vislumbra qualquer prejuízo à defesa essa decisão que, a meu juízo, melhor se encontra albergada nesse quadrante.

Ao reconhecer a imprestabilidade da escrituração da litigante para se consumir a apuração do lucro real, a decisão recorrida excepcionou, entretanto, o ano-calendário de 1995, apoiada no fato de a legislação, à época, prescrever a tributação em separado das receitas omitidas, configurando-se irrelevante, portanto, a sistemática de apuração do tributo devido.

Merece reparos a decisão prévia. Ainda que o montante perpetrado do crédito tributário, em reais, de outra forma de tributação não discrepe, entretanto as formas de apuração em destaque têm desígnios diferenciados, mercê não só de prescrições jurídico-tributárias díspares no tempo, como também de veículos legais diversos. Senão vejamos:

As exigências sob debate nessa quadra consubstanciaram-se nos

 artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92.



A reiterada jurisprudência deste Conselho tem se estereotipado no fato de inexistir permissivo legal, no período, para se impor exigência de 100% (cem por cento) sobre as empresas optantes pelo lucro presumido ou arbitrado na hipótese ocorrente de omissão de receita.

Tanto isso é verdade que a Instrução Normativa n.º 79, de 24.09.93, reconhecendo a omissão da Lei n.º 8.541/92, reproduziu, em seu artigo 16, inteiro teor do parágrafo 6º do artigo 8º do Decreto-lei n.º 1.648/78, o qual, por sua vez, disciplina as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. Inova, dessa forma, o ato normativo, o texto da Lei, ao arrempio do artigo 97 do CTN. Entendo, ainda, como reforço à tese aqui esposada, que a dicção do artigo 44, em face da sua íntima correlação textual, confirma a ilação de se tratarem os *caputs* dos artigos 43 e 44 originalmente insertos na Lei n.º 8.541/92 reitores estritos do regime de tributação com base no lucro real.

Estamos, pois, diante do reconhecimento expresso das autoridades administrativas quanto à lacuna da Lei n.º 8.541/92, acerca da tributação da omissão de receitas nas empresas que apuram o lucro sob forma diversa daquela que se arrima nas escriturações contábil e fiscal.

A Medida Provisória n.º 492 e suas reedições, reitera-se, sob os números 520, de 03.06.94, 544, de 01.07.94, 568, de 02.08.94, 599, de 01.09.94, 638, de 29.09.94, 680, de 27.10.94, 729, de 25.11.94 e 783, de 23.12.94 e das demais editadas até o mês de maio de 1995, foram recepcionadas pela Lei n.º 9.064, de 20.06.95, mantidos, de forma incólume, os seus comandos anteriores.

Ora, o fato gerador do imposto de renda somente se completa e se caracteriza ao final do respectivo período, ou seja, em 31 de dezembro (no regime de apuração anual). Essa é a melhor inteligência doutrinária de que se retira da matéria dos julgados do STF (RE n.º 104.259 RTJ 115/1.336, RE 197.790-6 / MG., de

19.02.97). Sua exigibilidade ocorreria, pois, tão-só, no exercício seguinte à data da edição da MP., e não retroativamente.

Com base nos princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis (CF/88, art. 150, inciso III, "b"), esse diploma legal também só passaria a produzir os seus efeitos a partir do exercício seguinte ao de sua conversão em lei (decisão recente da e.CSRF). Aliás, o § 2.º do art. 62 da Emenda Constitucional n.º 32, de 11.09.2001, sublimou definitivamente esse entendimento, ao assentar, *in verbis*:

§ 2.º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153,I,II,IV, e 154,II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (destaque é meu).

Aduz-se que, quase ao final do ano-calendário já estava vigendo outro ordenamento legal acerca das omissões de receitas, quando foram revogados os artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92 pela Lei n.º 9.249, de 26.12.1995 (art. 36, inciso IV), atingindo, dessarte, o art. 3º da Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995.

Valemo-nos, pois, da exegese do Ordenamento Tributário, mais especificamente do seu art. 144, objetivando agasalhar tudo o mais que já fora assentado:

Art.144 – O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Evoca-se, a bem da unidade e da consistência dos argumentos, que o fato gerador do Imposto sobre a Renda e o da Contribuição Social sobre o Lucro se perfaz no dia 31 de dezembro de cada ano, para as pessoas jurídicas optantes pela forma de apuração anual do seu respectivo tributo.

Em decorrência, remete-se à lei n.º 6.468/77, artigo 6º ou ao § 6.º, art. 8.º, do Decreto-lei 1.648/78 (arts. 396 ou 400 do RIR/80) a exação assim tipificada nos

anos-calendário, até 31.12.1994 (considerar-se-á omissão de receita, 50 % do valor das infrações).

O lançamento tributário, como não poderia deixar de ser, é um ato jurídico vinculado e regrado, e como tal está sujeito às regras da legislação pertinente, para sua validade, consoante as precisas prescrições do art. 142 do CTN.

O Auto de Infração lavrado contra a impugnante, aqui combatido, padece de vícios insanáveis, carecendo de julgamento improcedente, pelo menos parcialmente, porque estribado nas normas do lucro real, a despeito das pontificadas e exuberantes irregularidades que afrontam o sistema jurídico-tributário nacional.

E os atos vinculados ou regrados, na lição do pranteado Hely Lopes Meirelles (in Direito Administrativo Brasileiro, 10.ª Edição, R.T. p.125),

são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal, para a validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se à eficácia do ato praticado, tomando-se passível de anulação pela própria Administração, ou pelo Judiciário, se assim requerer o interessado.

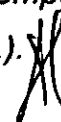
Ainda é o mestre administrativista Hely Lopes Meirelles que verbaliza:

(a) Em se tratando de motivo vinculado pela lei, o agente da Administração, ao praticar o ato, fica na obrigação de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidável, por ausência de motivação (Obra citada, p. 112).

(b) Ato Válido é o que provém de autoridade competente para



praticá-lo e contém todos os requisitos necessários à sua eficácia. (...).



Ato Nulo é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos, ou no procedimento formativo" (Mesma obra citada, p.131).

Se por mais não fosse, o enquadramento legal assinala exigência conformada à Lei n.º 8.541/92, e não à Lei n.º 9.064/95, a qual deveria reger pontualmente o tributo e as contribuições sociais reclamados.

Dessa forma, se há mais de um fator impediante para o prosperar da exigência, um só basta para cumprir tal desígnio.

Itens a que se concede provimento.

II.1.3. DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DECORRENTES

II.1.3.1. Da CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro, a qual tem como fundamento o lucro líquido do exercício ajustado quando alçado com fundamento nas escriturações contábeis e fiscais, ao se deslocar para a hipótese de arbitramento se fundamenta na receita bruta. Mesmo porque não houve revogação da legislação reitora, e nem mesmo a hipótese de arbitramento povoou o enquadramento legal inserto na peça acusatória.

II.1.3.2. Do PIS-REPIQUE

O PIS-REPIQUE tem como base de cálculo legal o IRPJ. Dessa forma não terá o condão de prosperar a sua exigência, em face de perda de objeto.

II.1.2. Anos-Calendarário de 1995 a 1998

II.1.2.1. PIS-FATURAMENTO



II.1.2.2.COFINS

Não merecem guarida as asserções da Recorrente. O imposto sobre a renda retido na fonte atinge - de forma redutora - o tributo do exercício a ser recolhido, o qual, por sua vez, deflui do resultado tributável. Não a receita bruta ou o faturamento, como é cediço – base de cálculo das contribuições sociais aqui em destaque.

É certo, a exoneração prolatada pela decisão guerreada e nesse voto ampliada, não desnatura a omissão de receitas que subsiste, a despeito de a forma de tributação imposta pela Autoridade autuante estar eivada de equívocos.

Similarmente, ainda que se possa atribuir culpa solitária ao finado contador dos desmandos escriturais, salvaguardando-se, ao menos por absurdo, a intenção da insurgente na consecução ora como mero leigo coadjuvante dessa prática danosa, frise-se, forçoso buscar-se, para esse mal, a terapêutica, mais uma vez, na oficina do Estatuto Tributário:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Para que não se joguem sombras em tudo o que fora assentado, notadamente em relação aos questionamentos da litigante de que as omissões de receita apuradas não se prestam, necessariamente, como base de cálculo para o PIS e para a COFINS, mister transcrever os dispositivos legais a seguir, extraídos do enquadramento legal dos autos de infração das contribuições sociais em epígrafe, impondo-se colacionar os artigos pertinentes das Leis n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e 9.249, de 26.12.1995:



LEI Nº 8.981, DE 20 DE JANEIRO DE 1995:

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 34. Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto apurado no mês, o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente (art. 28 ou 29), (...).

Art. 50. A sociedade civil de prestação de serviços relativos a profissão regulamentada, submetida ou não ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, terá o seu lucro arbitrado deduzindo-se da receita bruta mensal os custos e despesas devidamente comprovados.

LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

1º (...).

2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Acerca do crédito argüido relativo ao parcelamento de débitos fiscais, queda-se confinado nos valores declarados, espontaneamente, pela litigante. Não vai além, pois não restou provada, pelas planilhas, a existência de valores omitidos de que se cuida nos presentes autos e à hipótese da moratória integrados.

No que se refere à Certidão negativa de débitos expedida pelo ente tributante, nenhuma observação inusitada.

Suspensa a exigibilidade do débito declarado, pelo parcelamento,
afigurar-se-ia ilegal a recusa da autoridade fiscal ao fornecimento da CND.



Ainda que existissem autos de infração, desde que tempestivamente impugnados e pendentes de decisão definitiva, tal fato não autorizaria a Secretaria da Receita Federal a negar-se em expedir Certidão Negativa de Débito. Somente pode ser negada a expedição da CND após o julgamento final na esfera administrativa dos recursos interpostos ou após o decurso do prazo para a impugnação dos débitos.

Ao mais desatento observador não escaparia a inferência de que só através de uma insubstituível ação externa fiscalizadora com acesso aos livros e demais elementos componentes dos atos negociais da empresa poder-se-ia haver homologação do ato instrumental acessório – a denominada declaração de rendimentos/PJ -, ou da Declaração de Contribuições e Tributos Federais.

O que é passível ou não de outorga da CND, não é o tributo ocultado, não declarado, não-revelado pela declaração de rendimentos, e só detectável através de ação fiscal direta, mas aquele levado ao conhecimento do Fisco. E o que é cientificado ao ente tributante não se presta a sancionar todos os atos negociais da empresa, por óbvio, pois a precariedade dos elementos ofertadas nos entes acessórios e a pobreza de sua descrição não permitem o exercício de um exame fiscal conclusivo. É imprescindível a análise de todos os elementos a que se acham jungidas as diversas formas de tributação para se ratificar ou não o declarado. Portanto, a CND não é um atestado de idoneidade inexpugnável e perene. Vale dizer: todo contribuinte goza de presunção de lisura...até que se prove em contrário. Enquanto não há a contraprova, não pode a repartição fiscal negar-se ao fornecimento pleiteado, sem que se configure ilegal e abusiva a correspondente recusa.

A inferência dos senhores diretores da recorrente de que tudo estava certo a partir da CND, demonstra tão-somente o despreparo dos profissionais que se lançam em empreendimentos desse jaez, descurando-se do mais vetusto dos princípios: o inexorável cumprimento das obrigações tributárias.



Item que se nega provimento.



III. Da Multa Majorada

Inicialmente importa coligir os conceitos de sonegação e fraude, *in verbis*, extraídos das prescrições da Lei n.º 4.502 – de 30 de novembro de 1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – (...).

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.

Observa-se que, em ambos os comandos, o ilícito se reporta ao fato gerador da obrigação tributária principal. Vale dizer: atos ocultados à incidência tributária, os quais implicariam impedir a apuração do tributo correspondente.

É consabido que a fraude fiscal impede o nascimento da obrigação, retarda a sua exigibilidade ou desvirtua a sua natureza.

Valemo-nos, reiteradamente, do CTN para melhor clarificar o fato gerador do imposto sobre a renda:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Da exegese do art. 114, infere-se que, para a identificação ou tipificação do fato gerador, não de se reunir todos os elementos fundamentais que convergem para o seu nascimento, a exemplo das receitas, custos e despesas, máxime quando se contempla o fato jurígeno compreendido na seara do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

Ora, se a descrição do fato jurígeno, em lei, é abstrata, a sua concreção no mundo fático somente será perceptível ou detectável pela sua manifestação clara, possível ou levada ao conhecimento do ente tributante com todos os seus contornos (o que a declaração de rendimentos, por si só, não é capaz de satisfazer).

Continuemos trilhando as veredas do CTN em busca do conceito exato do que seja fato gerador do Imposto sobre a Renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo 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. (Os destaques dos textos de lei foram consignados pelo autor).

Emerge manifesto, à luz do dia, por uma conclusão sistemática dos artigos anteriores, que o procedimento administrativo tendente a verificar o fato gerador, ou seja, o acréscimo patrimonial, é função indelegável da Autoridade Administrativa que, para tanto, necessita, à vista dos fatos econômicos havidos pela sociedade empresarial, identificar o fato gerador e quantificar, a partir daí, a matéria impositiva.

E tal fato está claro no presente caso submisso a presente discussão, pois a redução do tributo devido só foi possível ser constatada através do cruzamento

de informações internas com as fontes externas; cotejo esse que exibiu, com todas as luzes, a ocultação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Estou convencido que, para a exacerbação da multa, a exigência há de se louvar nas ações e práticas tributárias ilegais, indiscutíveis - no mais das vezes iterativas - evidenciadas ou afloradas pela simples enunciação dos fatos, sem quaisquer necessidades de apoios em indícios que possam, por si só, instruir e sustentar a acusação. E mais: a natureza do ato ilícito, nessa ótica, haverá de se materializar não sem um esforço de provas, notadamente hauridas fora dos quadrantes da empresa e, fundamentalmente, sem quaisquer correspondências ou alicerces firmados nas escriturações comerciais ou fiscais do contribuinte; ou, até mesmo, em quaisquer instrumentos de ordem pública. Vale dizer: só perceptível ou detectável nos subterrâneos não muito acessíveis até mesmo aos especialistas, e que a escrituração, por si só, não terá o condão de reunir os requisitos que possam colaborar para a sua descoberta; nem mesmo há de se admitir, para a qualificação do ilícito, amparo solitário em indícios que não sejam os vários nitidamente veementes e concordantes, e os não-demonstrados pelos singelos assentamentos contábeis ou fiscais. Enfim, o acervo probante do ato ilícito há de ser obtido a vista de elementos que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Em outros termos: para que se cristalize quanto à sua validade e fundamento há de refugir ao material cognitivo comum das auditorias fiscais regulares.

Emerge manifesta que, *in casu*, configurou-se o *animus* caracterizador da sistemática exibidora de manobras subterrâneas alinhadas, identificadamente, com as prescrições dos arts. 71 e 72, da Lei n.º 4.502/64 que, salvo melhor juízo, notadamente do *dominus litis da ação penal pública*,² podem revelar de conformidade com o cenário antes traçado, atitude ilícita na ótica tributária.

²O procedimento administrativo tributário não constitui pressuposto, nem condição jurídica para atuação do órgão ministerial público, mormente por ser o Ministério Público o *dominus litis* da ação penal pública, consoante o nosso ordenamento constitucional em seu artigo 129, inciso I.

O provimento conferido aos atos de lançamento tributário, enquadrados como crimes pelos Agentes Fiscais, antes ou após a representação criminal formulada pelos seus autores ao Ministério Público, não significa, na mais tênue percepção, motivo causal que possa desfechar eficácia para retirar do órgão ministerial o seu *animus*

É imperativo que as contas contábeis expressem, com fidelidade, a situação patrimonial da autuada, uma vez que é a contabilidade o ente determinante dos valores gerados pelo patrimônio de uma entidade e que nele devem estar incluídos, ora como lucros (acréscimos) ou prejuízos (decréscimos)

Como corolário de tudo o que fora expresso, a omissão na escrituração comercial e na escrita fiscal impede a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal - pela redução dos resultados presumidos - em face das transações à margem da escrituração ou escamoteadas ou disseminadas propositalmente na escrituração.

Portanto, a má conformação da exigência que desaguou em exoneração exacerbada do crédito tributário, não retira da Recorrente, estou crível, a conduta ilícita definitivamente estampada e provada nos autos.

Se a falta de declaração de receitas operacionais pode ser atribuída a um mero erro de escrituração, por dois anos-calendário consecutivos, por certo não encontrará o menor eco no mais apartado dos mortais.

Item acusatório que se mantém.

IV. Da Iliquidez das Exigências

No que se refere às fls. 23 da decisão guerreada (fls. 1.357 dos autos), é incontestável que, na coluna seis, onde se lê mantido, houve equívoco dos valores grafados a título de CSLL, pois nessa coluna reproduziu-se, indevidamente, os valores mantidos a teor de IRPJ (tabela imediatamente antecessora). Registre-se tal fato

de ação. Contrário senso, o ato de se negar provimento ao contribuinte também falece de qualquer força institucional para conferir ao julgamento legitimidade para se declarar culpado criminalmente o seu autor, salvo se admitirmos que se possa usurpar, ainda que de forma inócua, a competência privativa das autoridades judiciais, transformando-as, ao alvedrio das normas legais, em instituição meramente homologatória das decisões administrativas. Os atos processuais administrativos - enfeixando as decisões nesta esfera - podem contribuir de maneira aguda para a celeridade e o acerto da ação do MPF, mas a eles não se pode conferir força judicante que possibilite dispensar outras investigações quantitativas e qualitativas, no âmbito do MPF e das autoridades policiais especializadas, nesse aspecto mais elaboradas, sobretudo por ser o processo administrativo, via de regra, um repertório rico de informações, tangido por um conjunto probatório no mais das vezes robusto, ainda que despojado, por imperativo das normas do direito positivo que o reveste, de qualquer objetivo conclusivo - finalista na ambiência do direito penal.

apenas para quedar-se comprovado o erro de fato, mas absolutamente desnecessário em face do voto ora prolatado.

Em relação aos outros questionamentos sob este título, importa frisar que se tratam de matérias difusamente enfrentadas ao longo desse voto.

V. Da Taxa de Juros SELIC

Sobre a limitação dos juros de mora a 12% ao ano por força da Lei n.º 8.383/91 e do artigo 192 da Constituição Federal de 1988, merecem reparos as arguições da recorrente:

O Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, reportando-se à data da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o seu artigo 142. Já o parágrafo 1º do artigo 161 estabelece que os juros serão calculados à taxa de 1%, se outra não for fixada em lei. A Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia para Títulos Federais – SELIC - (art. 13 da Lei n.º 9.065/95), é uma taxa de juros fixada por lei e com vigência a partir de abril de 1995 (art. 18 da Lei n.º 9.065/95); por conseguinte, não há qualquer lesão ao artigo 192, § 3º da Constituição Federal, pois, este dispositivo, além de não ser auto aplicável, refere-se, tão-somente, aos empréstimos concedidos por instituições financeiras aos seus clientes.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção, firmou o entendimento de que é pacífica a incidência da taxa SELIC, por exemplo, na repetição de indébito. No REsp 332612, de 19.11.2001, relator o Eminentíssimo Ministro Garcia Vieira, colaciona-se de sua notável ementa, versando sobre a cumulatividade da taxa SELIC com outros índices , o seguinte trecho:

Na repetição de indébito, este Superior Tribunal de Justiça decidiu, em reiterados precedentes, que, a partir de janeiro de 1.992, os créditos tributários devem ser reajustados pela UFIR, que será

aplicada até 31/12/95, quando então é substituída pela SELIC, sendo, portanto, indevida a adoção do IGP-M nos meses de julho e agosto de 1.994.

Estabelece o parágrafo 4º do artigo 3º da Lei nº 9.250/95 que a restituição do indébito será acrescida de juros equivalentes à taxa SELIC, calculados a partir de 1º de janeiro de 1.996 até o mês anterior ao da restituição.

A taxa SELIC reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário e se decompõe em taxa de juros

reais e

taxa de inflação no período considerado e não pode ser aplicada, cumulativamente, com outros índices de reajustamento.


Declina, por outro lado, de qualquer apreciação do caráter constitucional dessa taxa, tendo em vista que tal competência acha-se confinada no ilustre foro do eminente Supremo Tribunal Federal. E esse Egrégio sodalício ainda não se manifestou acerca do assunto.


Concluindo, infere-se que, em matéria tributária, a exigência dos juros de mora com base em taxas flutuantes de mercado, além de não encontrar qualquer óbice de natureza constitucional, atua, por outro lado, como fator dissuasório da inadimplência fiscal ao impedir que o particular, utilizando-se do expediente de atrasar o adimplemento de suas obrigações tributárias, refugie-se no mercado especulativo financeiro, locupletando-se à custa de outros seguimentos sociais vulneráveis e do erário público. Estou convencido, pois, não ser, ao reverso, a melhor interpretação do dispositivo constitucional o aqui colacionado pela recorrente.

 CONCLUSÃO 

Processo nº : 10830.004760/00-03
Acórdão nº : 107-07.132

Oriento o meu voto no sentido de se negar provimento ao recurso de ofício; e, ao recurso voluntário, que se conceda provimento parcial para afastar as exigências do IRPJ, do IR-Fonte, da Contribuição ao PIS-REPIQUE e, por fim, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativas ao ano-calendário de 1995, nos termos desse voto condutor.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2003 


NEICYR DE ALMEIDA