MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10850.003676/2005-11
Recurso nº	152.043 Voluntário
Matéria	IRPJ E Outros - Ex(s): 2000 a 2005
Acórdão nº	103- 23.548
Sessão de	14 de agosto de 2008
Recorrente	REDE MIL DROGARIAS LTDA.
Recorrida	5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: Ementa: DECADÊNCIA. PRAZO - O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Essa regra aplica-se também à CSLL e à Cofins por força da Súmula nº 8 do STF.

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

Ementa: NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA - É essencial para a validade do procedimento fiscal que todos os elementos de prova utilizados na apuração da exigência estejam contidos nos autos no momento em que ela é formalizada. Cumprido esse requisito, descabe falar em preterição do direito de defesa se algum desses elementos não for entregue ao sujeito passivo no momento da autuação, desde que as informações de que tratam tais documentos estejam identificadas em planilhas e demonstrativos regularmente cientificados ao autuado.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: CSLL, PIS E COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES - Aos lançamentos formalizados como decorrência, aplica-se o resultado do julgamento da autuação do IRPJ, pelo liame fático existente entre eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REDE MIL DROGARIAS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins em relação aos fatos geradores ocorridos até 30/11/2000 (inclusive), quando sujeitos à multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), e até 30/11/1999 (inclusive), quando sujeitos à multa de 150% (cento e cinquenta por cento), vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença (Presidente), que acolhia a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos até 30/11/1999 (inclusive), independentemente do percentual da multa aplicada. No mérito, por maioria de votos, Negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Rogério Garcia Peres (Suplente Convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho, que reduziam a multa qualificada para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Relator

Formalizado em: 19 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Antonio Bezerra Neto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Waldomiro Alves da Costa Júnior.

Relatório

Trata o presente de Autos de Infração (fls. 12.155/12.262) para cobrança do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins no montante respectivamente de R$ 243.819,02; R$ 234.137,84; R$ 116.231,12 e R$ 530.022,22; valores consolidados em 30/11/2005 com inclusão de multa de ofício e juros de mora.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 11.978/11.986) foram emitidas diversas intimações para fornecedores que efetuaram vendas de produtos, mercadorias, bens e serviços para a fiscalizada para que apresentassem em primeiro lugar a relação das vendas efetuadas. Posteriormente, foi solicitada a entrega das notas fiscais de registro dessas operações.

A Fiscalização constatou diversas omissões praticadas pela interessada no registro dessas transações tanto no Livro Caixa como no Livro de Entradas. Tal fato também teria ocorrido em relação a pagamentos efetuados sob diversas modalidades como aluguéis, salários, encargos sociais tributos, etc.

Por entender que as omissões caracterizariam a prática reiterada de infração à legislação tributária, foi elaborada Representação Fiscal para exclusão da pessoa jurídica do Simples nos termos do inciso V, do art. 14 da Lei nº 9.317/96, com efeitos a partir de 01/01/1999. O procedimento de exclusão não foi objeto de contestação pelo sujeito passivo.

Em função da exclusão, o sujeito passivo foi intimado a escolher uma forma de apuração do imposto de renda e com base nela apresentar as DIPJs e DCTFs correspondentes aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, além da escrituração sob as regras da sistemática escolhida. No caso da DCTF a intimação incluiu os dois primeiros trimestres de 2003.

Feita a opção pelo lucro presumido, com base na documentação apresentada e tendo em vista que as DCTF foram entregues zeradas (com exceção dos dois primeiros trimestres de 2003), foi formalizado lançamento para constituição do crédito tributário referente aos valores do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins informados nas DIPJs, com imputação da multa de 75%.

No que se refere aos pagamentos não registrados, foram considerados como omissão de receita e tributados no IRPJ com reflexos na CSLL, PIS e Cofins. No entendimento de que teria sido caracterizada a prática reiterada da irregularidade, foi imputada multa qualificada de 150%.

Devidamente cientificado (fls. 12.266/12.267), o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 12.268/12.292, com documentos de fls. 12.293/12.302). Na peça de defesa concentra suas alegações na argüição de nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa, pelo fato de não ter recebido cópia das notas fiscais que embasaram o feito e as planilhas a elas referentes não contém informações suficientes para permitir a plena defesa. Traz aos autos vasta jurisprudência administrativa que embasaria suas argumentações.

No mérito, protesta pela falta de liquidez do crédito tributário sob a alegação de que as operações não teriam se realizado.

A Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto prolatou o Acórdão 11.907/2006 (fls. 12.328/12.340) negando provimento ao pleito em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

> *Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004*
>
> *Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. OMISSÃO DE PAGAMENTOS.*
>
> *A falta de registro de pagamentos correspondentes a compra de mercadorias caracteriza omissão de receitas. As notas fiscais, até prova em contrário, são instrumentos hábeis a comprovar as operações ali indicadas, principalmente quando as notas estão acompanhadas de documentos que comprovam a entrega e o pagamento das mercadorias.*
>
> *TRIBUTAÇÃO REFLEXA.*
>
> *Autos de infração relativos a CSLL, PIS e Cofins, lavrados em procedimentos decorrentes de IRPJ, devem ter o mesmo destino do principal, pela relação de causa e efeito entre ambos.*
>
> *Assunto: Processo Administrativo Fiscal*
>
> *Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004*
>
> *Ementa: INFRAÇÕES ATRIBUÍDAS. CIÊNCIA E DESCRIÇÃO CLARA. CERCEAMENTO DE DEFESA INEXISTENTE.*
>
> *A ciência à contribuinte de auto de infração acompanhado de Termo de verificação fiscal que descreve claramente as infrações que lhe são atribuídas e a inexistência de fato que impeça a autuada de se defender plenamente afastam a caracterização de preterição do direito de defesa e ofensa aos princípios constitucionais do devido processo, do contraditório e da ampla defesa.*
>
> *DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL.*
>
> *O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal para fins cadastrais.*

Cientificado (fl. 12.400), o sujeito passivo recorre a este Colegiado (fls. 12.403/12.448, com documentos de fls. 12.449/12.485) ratificando as razões da peça impugnatória e acrescentando a argüição de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até outubro de 2000.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

A argüição de nulidade da decisão de primeira instância não merece prosperar. Direcionar as intimações ao domicílio eleito pelo sujeito passivo nada mais é do que cumprir a legislação processual. Agir em sentido diverso só se justificaria em circunstâncias específicas e justificadas, o que não é o caso. O pedido dos representantes da parte não é suficiente para caracterizar qualquer irregularidade no seu não atendimento.

Quanto à decadência, pauto minha linha de raciocínio no sentido de o prazo decadencial foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
>
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
>
> *(.....) (grifo acrescido)*

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

> *Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
>
> *(.....)*
>
> *§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (grifo acrescido)*

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

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

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

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

> *PRAZO DECADENCIAL - FRAUDE. DOLO - CONLUIO - SIMULAÇÃO - O Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo, simulação ou conluio, deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica (3ª Câmara do Primeiro CC - Acórdão 103-20.512)*
>
> *PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CASO DE DOLO OU FRAUDE – Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se à regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (1ª Câmara do Primeiro CC – Acórdão 101-94.668)*

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

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

> *"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*
>
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*
>
> *II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada." (grifo nosso)*

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

> *Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do*

disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982,

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

(.....).

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

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

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

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

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

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

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

Por outro lado, a Cofins e a CSLL estão elencadas entre as contribuições submetidas às regras da Lei nº 8.212/91, incluindo aí o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal. Entretanto, com a recente edição da Súmula vinculante nº 8 o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o mencionado dispositivo legal. Assim, a CSLL e a Cofins submetem-se ao prazo decadencial nas mesmas regras que os demais tributos sujeitos ao lançamento por homologação:

***Súmula vinculante nº 8** - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

***Precedentes:** RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.*

Legislação:

Decreto-Lei nº 1.569/1997, art. 5º, parágrafo único

Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46

CF, art. 146, III

O sujeito passivo não questionou as razões que levaram a Fiscalização à aplicação do percentual qualificado da multa. Assim, o entendimento do Fisco quanto à ocorrência da fraude tornou-se matéria preclusa e na hipótese da exigência ser mantida a multa também o será nos moldes aplicados.

Considerando a data da ciência em 21/12/2005, a decadência caracterizou-se nos seguintes moldes:

- IRPJ: até o 3º trimestre de 2000, inclusive, para os fatos geradores sujeitos à multa no percentual de 75%; e até o 3º trimestre de 1999, inclusive , para os fatos geradores sujeitos à multa de 150 %;

- CSLL: mesma situação do IRPJ;

- PIS: até o fato gerador ocorrido em 31/10/2000, inclusive, para os fatos geradores sujeitos à multa de 75%; e até o fato gerador 30/11/1999, inclusive, para os fatos geradores sujeitos à multa de 150%; e:

- Cofins: a mesma situação do PIS.

No mérito, não foi contestada a parte da autuação referente aos valores cobrados a partir das informações constantes da DIPJ. Portanto, em relação a essa parcela, ocorreu a constituição definitiva da exigência.

Estão abrangidos nessas circunstâncias os itens 002 do Auto de Infração do IRPJ (fls. 12.172/12.173), item 001 do Auto de Infração da CSLL (fls. 12.195/12.196) e a parte da autuação do PIS e da Cofins que teve a incidência da multa de 75%.

No que se refere à exigência decorrente da omissão de receitas com base nos pagamentos não registrados, a interessada concentrou sua linha de defesa na argüição de nulidade por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que não teriam sido entregues as notas fiscais que embasariam o feito, impedindo o pleno conhecimento do que lhe era exigido.

Não concordo com as alegações da recorrente. A meu ver, o prejuízo à defesa ocorreria se as notas fiscais não fossem integradas aos autos no momento da formalização da exigência. Cientificado da autuação, o sujeito passivo dispunha de trinta (30) dias para elaborar sua defesa quando então poderia ter solicitado cópia das notas fiscais.

Ao que parece, o sujeito passivo reclama por um direito que não quis exercer quando lhe era facultado fazê-lo. Se constasse nos autos o requerimento das cópias, haveria uma demonstração inequívoca de que a recorrente teria agido na busca de instrumentos que em tese lhe seriam essenciais para se defender.

Nessa hipótese, tendo em vista o grande volume de documentos, poderia ocorrer uma demora no fornecimento das cópias o que implicaria em serem analisadas pela interessada em tempo reduzido até o decurso do prazo de impugnação. Demonstrada essa circunstância, a questão seria dirimida em grau de recurso quando então seriam admitidas novas razões de defesa, já decorrido tempo suficiente para o exame da documentação.

Ora, a autuação foi cientificada à interessada em 21/12/2005 e o recurso voluntário foi interposto em 31/05/2006. Ao longo desses cinco meses, se fosse relevante para a recorrente haveria tempo suficiente para obter a cópia da documentação, analisá-la e formular a argumentação de defesa nos termos desejados. Ratifica-se que este Colegiado aceitaria razões formuladas apenas em grau recursal, demonstrada as circunstâncias que impossibilitaram a apresentação em momento anterior.

A recorrente exerceu a temerária opção de insistir em argumentos conceituais, como se fosse possível simplesmente ignorar a farta documentação probatória trazida aos autos pela Fiscalização no momento correto para fazê-lo.

Ressalte-se que, ao contrário do alegado, os demonstrativos entregues ao sujeito passivo contêm elementos suficientes para a identificação das notas fiscais. Até porque foram emitidas por fornecedores habituais da Fiscalizada.

Quanto à idoneidade das notas fiscais, a meu ver o documento fiscal emitido dentro dos padrões normais de preenchimento goza de presunção de veracidade. É claro que sua autenticidade pode ser colocada em dúvida, mas penso que caberia ao sujeito passivo apresentar ao menos algum indício de que não corresponderiam às operações neles registradas que, ratifica-se, envolvem seus fornecedores habituais.

Ao contrário, como bem registrado pela decisão recorrida, as notas fiscais vieram acompanhadas de relação de vendas, inclusive daquelas registradas pela reclamante, comprovantes e informações sobre pagamentos e, principalmente, comprovação da entrega dos produtos através de manifestos de entrega com carimbo da interessada e assinatura indicando o recebimento.

A jurisprudência trazida pelo sujeito passivo não lhe socorre pois trata fundamentalmente de situações nas quais os elementos de prova não são juntados aos autos, o que não é o caso, ou então quando a autuada não recebe planilhas demonstrativas da apuração do valor tributável, o que também não ocorreu.

Do exposto, meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso, o que se aplica também às autuações lavradas como decorrência.

Sala das Sessões – DF, em 14 de agosto de 2008

LEONARDO DE ANDRADE COUTO